



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL SOB A PERSPECTIVA DO PROJETO
BEPS (*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*)

Tinae Luisa Deguchi Hayashi

Rio de Janeiro
2019

TINAE LUISA DEGUCHI HAYASHI

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL SOB A PERSPECTIVA DO PROJETO
BEPS (*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*)

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L. C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2019

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL SOB A PERSPECTIVA DO PROJETO BEPS (*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*)

Tinae Luisa Deguchi Hayashi

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

Resumo – o paradigma tradicional que norteia o Direito Tributário Internacional se encontra ultrapassado diante do surgimento de novos fatos econômicos na Era da Informação. No contexto atual de globalização e de crescimento da economia digital, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentou novas soluções ao fenômeno da erosão da base tributável e da transferência artificial de lucros, resultante de planejamentos fiscais agressivos de grandes empresas multinacionais, que, por sua vez, se valem das lacunas e sobreposições do regime tributário internacional. A essência do trabalho é apresentar as falhas do paradigma de tributação, abordar os principais planos de ação do Projeto BEPS da OCDE e analisar os desafios de implementação e as medidas adotadas no âmbito internacional.

Palavras-chave – Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário. Elusão fiscal. Economia digital.

Sumário – Introdução. 1. As falhas do paradigma tributário internacional no contexto da globalização e da crescente economia digital. 2. O Projeto BEPS e a tributação da economia digital. 3. Os desafios da implementação do Projeto BEPS e as medidas adotadas no âmbito internacional.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a tributação da chamada economia digital, sob a perspectiva do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), elaborado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Procura-se analisar os aspectos da crescente economia digital no contexto atual de globalização, bem como as consequências das condutas praticadas por grandes empresas multinacionais no âmbito internacional.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias a respeito do tema, de modo a discutir as principais medidas multilaterais propostas pela OCDE no combate à erosão da base tributável dos Estados-nação e à transferência artificial de lucros, no âmbito do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Isto porque o cenário atual de globalização e de maior mobilidade de renda traz inúmeros desafios à tributação internacional, dentre os quais o crescimento da economia digital, ao passo que as competências legislativas dos países soberanos se mostram incapazes de acompanhar o acelerado desenvolvimento tecnológico.

As inovações tecnológicas, especificamente, influenciam significativamente a maneira como as pessoas interagem entre si e os fatos econômicos que praticam. Assim, não é mais possível ignorar o crescimento da economia digital no âmbito da tributação internacional.

Por esta razão, torna-se necessário analisar o contexto atual de integração de mercados em nível internacional e de desenvolvimento tecnológico acelerado, bem como as medidas adotadas pelos sistemas tributários dos Estados soberanos frente ao comportamento fiscal agressivo de contribuintes com grande capacidade contributiva.

Sob esse aspecto, denota-se que o paradigma de tributação internacional, baseado em tratados bilaterais e na concorrência fiscal entre Estados soberanos, se encontra ultrapassado e em descrédito. Portanto, o presente artigo apresenta os aspectos da crescente economia digital no contexto atual de globalização, bem como os principais planos de ação do Projeto BEPS, que visam direcionar a atuação das administrações fiscais dos países.

Inicia-se o primeiro capítulo analisando os desafios principais da economia digital no atual contexto de globalização, bem como a sua influência no fenômeno da erosão da base tributária e transferência de lucros. Ainda, demonstram-se as principais falhas do paradigma tradicional de tributação internacional em evitar a realização de planejamentos fiscais abusivos, que se valem, em grande medida, do acelerado desenvolvimento tecnológico.

Apresenta-se, no segundo capítulo, os principais planos de ação elaborados pela OCDE no âmbito do Projeto BEPS, em relação aos mecanismos de solução à tributação da economia digital e à ausência de fiscalização fiscal sobre os novos fatos econômicos que surgiram na Era da Informação.

O terceiro capítulo da pesquisa demonstra os desafios internos da tributação da economia digital, enfrentados pelo ordenamento jurídico dos países em geral, bem como a implementação das propostas da OCDE no âmbito do Projeto BEPS, que em certa medida orientam as autoridades fiscais da comunidade internacional, suas controvérsias e suas consequências.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. AS FALHAS DO PARADIGMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL NO CONTEXTO DA GLOBALIZAÇÃO E DA CRESCENTE ECONOMIA DIGITAL

O cenário atual de globalização envolve a crescente integração entre as nações, envolvidas em um processo contínuo e crescente de conexão entre mercados em bases mundiais. Sob esse aspecto, o atual modelo baseado em medidas unilaterais e bilaterais se encontra ultrapassado e incompatível ao contexto internacional contemporâneo.

A revisão do modelo de Direito Internacional Tributário requer uma reflexão acerca das mudanças socioeconômicas ocorridas desde o final do século XX, que provocam a busca por novas soluções ao modelo fiscal tradicional, diante da ausência de tributação de novos fatos econômicos. Destaca-se, nesse sentido, o surgimento da economia digital, que figura como agente global de transformação contínua de economias e sociedades.

Nas lições de Takano¹, a globalização é considerada um “marco de mudanças econômicas no modelo capitalista e nos diversos sistemas tributários, caracterizada pela descentralização da produção, que se distribui por diversos países e regiões”, o que, conforme destaca o autor, ocorre “a sabor dos interesses das empresas multinacionais”.

Segundo Rocha², trata-se de um cenário cujos traços distintivos principais consistem no surgimento de riscos que transcendem a individualidade das pessoas e até mesmo das comunidades locais, países e regiões, com o que se pode denominar globalização de riscos.

Nesse sentido, o conceito de sociedade de risco construído pelo sociólogo alemão Ulrich Beck³ se relaciona diretamente com a globalização, pois os riscos afetam as nações em geral sem observar as fronteiras existentes. Por exemplo, nota-se a criação de riscos ecológicos, nucleares, genéticos, e, ainda, os econômicos, como as quedas nos mercados financeiros internacionais ocorridas em 2008.

Sob esse aspecto, a OCDE⁴ afirma que a livre circulação de capitais e mão-de-obra, o deslocamento de centros de produção de países com altos custos para países com baixos custos, a eliminação gradual de barreiras comerciais, os avanços tecnológicos e da

¹ TAKANO, Caio Augusto. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 32, 2014, p. 68.

² ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In:_. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 19.

³ BECK, Ulrich. *World Risk Society*. Cambridge: Polity Press, 1999, p. 2-7.

⁴ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 7.

telecomunicação, entre outros fatores, exercem um impacto considerável na forma como as atividades transnacionais ocorrem.

Isto porque, de acordo com Russo⁵, o aumento significativo da mobilidade do trabalho e do capital, acrescido do aprimoramento do modelo operacional das grandes empresas multinacionais, evidencia o alinhamento de estratégias e planejamento negocial às estratégias e operações corporativas, de forma a atender a competitividade internacional. Por outro lado, similarmente às empresas privadas, a concorrência entre os Estados também aumentou, pelo oferecimento de diversas vantagens tributárias.

O modelo econômico pautado na competitividade e na chamada concorrência fiscal prejudicial incentiva o comportamento fiscal agressivo por parte de grandes empresas multinacionais, que se aproveitam das lacunas e sobreposições existentes no regime tributário internacional para maximizar as vantagens inerentes ao planejamento tributário abusivo, fomentando a erosão da base tributável em seus países de origem e a transferência artificial de ganhos a países com tributação favorecida, também conhecidos como “paraísos fiscais”.

A esse respeito, em resposta a uma crescente integração de mercados no contexto da globalização, os países se viram diante da necessidade de se tornarem competitivos na atração de atividade econômica. Entretanto, a concessão de incentivos fiscais em busca de investimentos internacionais leva à degradação fiscal de grande parte dos países que os concedem e, conseqüentemente, ao empobrecimento dos Estados, com o que comumente se denomina concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*).

Por outros termos, nas lições de Rocha⁶:

A oferta de vantagens tributárias por algumas jurisdições, que se configuram como paraísos fiscais, ou criam regimes fiscais privilegiados, gera distorções na distribuição das receitas entre os países e no campo da concorrência entre as empresas e os indivíduos, destacando a OCDE [...] a figura dos free riders: indivíduos ou empresas que se utilizam da infraestrutura de um determinado país, mas que evitam pagar tributos ali mediante a utilização de paraísos fiscais e de regimes fiscais privilegiados.

Conseqüentemente, a erosão da base tributária e a transferência artificial de lucros constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscal dos países em geral. A esse respeito, a OCDE⁷ relatou as conseqüências prejudiciais do fenômeno:

⁵RUSSO, Rafael. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdã: IBFD, 2007, p. 72.

⁶ROCHA, Sérgio André. Tema II: Los retos de la fiscalidad internacional latinoamericana en el contexto actual. Hacia la convivencia de un convenio (Tema II). *Jornadas ILADT*, 2015, p. 26.

⁷ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 15.

Nota-se cada vez mais que os governos perdem muito em arrecadação de impostos de pessoas jurídicas em decorrência de planejamentos que se focam na transferência de lucros para localidades que oferecem um tratamento fiscal mais favorável, a ponto de provocar a erosão da base tributária [...].

Essa atenção crescente e o desafio inerente de dar conta de um tema tão complexo têm instigado o sentimento de que as regras nacionais e internacionais referentes à tributação de lucros transfronteiriços são infringidas e que só os tolos pagam impostos. As multinacionais têm sido acusadas de furtrar-se aos impostos no mundo todo, principalmente nos países em desenvolvimento, nos quais a receita é primordial para promover avanços a longo prazo.

Na economia digital, especificamente, a digitalização e a interconexão impulsionam a transformação digital, complementada por um ecossistema crescente de tecnologias inter-relacionadas, de forma que a informação é representada de forma universal e pode ser armazenada como dados digitais de utilização ilimitada e a velocidades muito altas, com um custo marginal insignificante.

A este respeito, o Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas, pelas palavras de Li⁸, definiu a economia digital como “a rede global de atividades econômicas e sociais que são habilitadas por plataformas como a Internet, redes móveis e de sensores”.

Ademais, vale destacar a criação de novas tecnologias que influenciam na economia em geral, como a computação em nuvem, consistente na disponibilização de serviços *on-line* em muitos computadores da rede; o comércio eletrônico, que envolve a compra e venda de bens ou serviços por meio de redes informáticas, e; a criação de moedas virtuais, que podem ser trocadas por moedas reais ou usadas na aquisição de bens ou serviços reais.

Conforme define a OCDE⁹, em relatório publicado sobre a economia digital e suas perspectivas, em que discorre sobre aspectos da digitalização:

A internet tem levado a interconexões crescentes que permitem que isso se reproduza de forma global. Em troca, processar e difundir informação análoga é lento e a variedade de formatos (ex. papel, rolo de película, cintas magnéticas etc.) limita seriamente os enlaces, as combinações e sua reprodução. Em resumo, a digitalização reduz as limitações físicas para compartilhar e explorar informação.

A despeito dos inúmeros benefícios trazidos pela economia digital, a maior conectividade e o crescimento intensivo de atividades econômicas baseadas em dados digitais ensejam, por outro lado, riscos no âmbito social e econômico. Em outras palavras, o

⁸ LI, Jinyan. *Protecting the tax base in the digital economy*. Toronto: United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, 2018, p. 5.

⁹ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2017*. Cidade do México: OCDE Publishing, 2018, p. 23.

surgimento de novos modelos de negócios no âmbito do comércio eletrônico enfatiza a necessidade da aprimoração de políticas e práticas que eliminem fraudes.

Isto porque as operações realizadas em âmbito virtual permitem que as empresas, ou mesmo pessoas físicas, forneçam bens e serviços a consumidores situados em jurisdições distintas, sendo prescindível o estabelecimento de presença física para tanto. Nesse contexto, a elevada lucratividade do comércio eletrônico chama a atenção de autoridades fiscais, diante da possibilidade de realização de planejamentos fiscais agressivos que resultam na baixa ou nenhuma tributação dos resultados dos empreendimentos.

Portanto, o ambiente econômico pós-globalização alterou irreversivelmente os padrões da tributação internacional em decorrência da universalização das relações econômicas. Se a princípio o propósito dos tratados fiscais internacionais era evitar a dupla tributação de renda, na economia globalizada os referidos acordos bilaterais passaram a enfocar o combate à concorrência fiscal prejudicial, a promoção de transparência e o controle da transferência de lucros e do planejamento fiscal abusivo pelas empresas multinacionais.

2. O PROJETO BEPS (*BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*) E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

A realidade de erosão da base tributável dos países e de transferência artificial de lucros, diante da realização de planejamentos tributários internacionais considerados agressivos por empresas multinacionais, demonstra a necessidade de adoção de uma política fiscal global e cooperante entre os países e adaptada à globalização da economia, com o intuito de preencher as lacunas existentes.

Não é por outra razão que a OCDE formulou orientações à comunidade internacional no âmbito do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), com vistas à alteração substancial das atuais regras de tributação internacional, com base em quinze planos de ação publicadas em 2015, voltadas ao combate do fenômeno da erosão da base tributável e transferência de lucros.

Em suma, as propostas da OCDE se focam em três objetivos principais, quais sejam - “substância”, pretendendo a tributação sobre a atividade efetivamente geradora de valor ao negócio; “coerência do sistema tributário internacional”, com vistas à neutralização das lacunas e sobreposições existentes nas legislações domésticas, e; “transparência”, pela divulgação de informações relevantes sobre as operações da empresa às autoridades fiscais dos países em que atua.

Na primeira Ação do Projeto BEPS - abordagem dos desafios fiscais da economia digital -, a OCDE¹⁰ identificou as peculiaridades e características da economia digital, destacando-se, principalmente, a mobilidade de bens intangíveis, usuários e funções de negócios, como consequência da flexibilidade de se escolher a localização de servidores e outros recursos; a confiança em dados; a utilização de modelos empresariais multilaterais, em que as partes contratantes podem estar em jurisdições diferentes, e; a volatilidade em razão das baixas barreiras à entrada e tecnologia em rápida evolução.

Especificamente, dentre os fatores que ganharam mobilidade, destacam-se: os bens intangíveis, cujo produto pode ser alterado ao longo do tempo; os clientes, cujo consumo de determinado produto ou serviço digital não possui barreiras; e o próprio negócio digital, que pode ser controlado de qualquer local a despeito da presença física.

Além disso, a Ação 1 propôs a análise das principais questões que surgem no contexto da economia digital, como precisamente sintetizado por Rocha e Castro¹¹:

[...] (i) a capacidade de uma empresa ter presença significativa na economia de outro país sem estar sujeita à tributação, diante da inexistência de elementos de conexão nas regras de tributação vigentes; (ii) a atribuição de valor agregado à geração de dados relativos a mercados e clientes; (iii) a aplicação de regras de tributação na fonte; (iv) a qualificação de rendimentos originados dos novos produtos e serviços digitais; e (v) o asseguramento da cobrança efetiva do VAT (*Value Added Tax*)/GST (*Good and Services Tax*) diante do fornecimento transnacional de bens e serviços nacionais.

Em face deste cenário, conclui-se que, em face da fluidez da economia digital, a legislação tributária se mostra ineficiente para taxar a economia digital de maneira satisfatória, não atingindo a capacidade contributiva dos agentes.

Outrossim, a Ação 1 sugeriu opções à solução dos referidos problemas, mediante uma abordagem ampla, considerando-se ambas as tributações, direta e indireta. Dentre as recomendações formuladas pela organização internacional, salienta-se a proposta relativa ao conceito de estabelecimento permanente.

Os agentes econômicos internacionais, além de poderem escapar da tributação no país da fonte, concorrem com as empresas residentes, não raramente localizadas em países com tributação favorecida ou paraísos fiscais, causando distorção no mercado. Diante disso, entende-se pela necessidade de ampliação do conceito de estabelecimento permanente, que se

¹⁰ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 15-18.

¹¹ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (coordenação). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 15-38.

relaciona com o local de instalação fixa de negócios, onde a empresa realiza toda ou parte de suas atividades.

Nesse seguimento, a OCDE optou pela utilização de uma linguagem mais generalista para definir onexo e a presença tributável, em consonância com a mobilidade e a volubilidade da economia digital, não mais se limitando à presença territorial. Assim, a atribuição de lucros a uma presença potencialmente tributável se torna uma tarefa mais complexa.

Do mesmo modo, apesar de não destinados diretamente à tributação da economia digital, os demais planos de ação no âmbito do Projeto BEPS merecem destaque no combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros.

No item de Ação 2 – neutralização de instrumentos híbridos -, a organização internacional¹² sugeriu a eliminação das discrepâncias entre normas do Direito Tributário Internacional, que formam um paradigma de tributação que permite a realização de planejamentos tributários agressivos por parte de grandes empresas multinacionais, que se aproveitam da descoordenação entre as legislações internas dos países.

Outrossim, na Ação 6¹³ – prevenção ao abuso de tratados -, recomendou que os países promovam alterações em seus tratados de modo a prever uma regra geral anti-abuso baseada no propósito principal das transações (*PPT- Principal Purposes Test*).

A utilização abusiva de acordos de bitributação é uma das principais práticas de erosão da base tributária e de transferência de lucros. Por exemplo, o chamado *treaty shopping* é uma espécie de planejamento tributário pela qual uma pessoa não residente de um Estado tenta obter benefícios da convenção fiscal celebrada por esse Estado, cujas garantias são exclusivas aos residentes. Assim, a pessoa jurídica desloca o seu domicílio com o propósito atrair a aplicação de um regime tributário mais benéfico no âmbito de um tratado.

O Plano de Ação 7¹⁴, por sua vez, propõe o desenvolvimento de modificações à definição de estabelecimento permanente para prevenir que o status seja artificialmente evitado, para fins de erosão da base tributável e transferência de lucros, inclusive através do recurso e acordos comissionários e exceções relativas a atividades específicas.

Isso porque, em muitos casos, as multinacionais fragmentam as suas atividades entre várias entidades do grupo, a fim de se enquadrar nas exceções ao status de estabelecimento permanente enquanto atividades preparatórias ou auxiliares. Nesse sentido, a redação atual do

¹² ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 16-17.

¹³ *Ibid.*, p. 20.

¹⁴ *Ibid.*, p. 20-21.

artigo 5º, parágrafo 4º, alíneas “a” e “f” da Convenção Modelo da OCDE, assegura que as exceções recaiam sobre atividades que sejam materialmente preparatórias ou auxiliares.

Ressalta-se, novamente, que o Plano de Ação 1 trouxe, como recomendação específica, a introdução de regras anti-fragmentação, destinadas a assegurar que a fragmentação de atividades entre partes vinculadas não leve ao aproveitamento abusivo das exceções ao conceito de estabelecimento permanente.

As Ações 8 a 10¹⁵ se referem às regras de preço de transferência (*transfer pricing*), que tratam dos termos, incluindo o preço, aplicáveis às operações dentro de uma empresa multinacional e determinam a distribuição e a alocação de lucros para as empresas do grupo localizadas em países diferentes.

Como reconhecido pela OCDE¹⁶, as normas vigentes sobre os preços de transferência são muitas vezes objeto de “aplicação errônea a fim de obter resultados nos quais a atribuição de benefícios não está alinhada com a atividade econômica que os gera”.

Nesse sentido, verifica-se que as empresas multinacionais alocam ativos intangíveis em jurisdições de baixa tributação, de forma a maximizar seus lucros, com base na simples utilização de preços de transferência que, por sua vez, se mostram insuficientes.

Por fim, destaca-se a importante orientação trazida no escopo da Ação 15 – instrumento multilateral -, aplicável no âmbito da tributação da economia digital, em que foi sugerido o desenvolvimento de um Convênio Multilateral, a ser celebrado entre os países.

Segundo Marcus Lívio Gomes¹⁷, o referido convênio se presta a “possibilitar a incorporação dos planos de ações pelas jurisdições sem a necessidade de renegociação dos mais 3.000 CTDRs celebrados, posto que bilaterais”.

Visando criar condições para a mudança de um paradigma baseado em acordos bilaterais, e caminhando-se para um regime colaborativo e multilateral, a Ação 15 do Projeto BEPS apresenta como pedras-de-toque: demonstrar que um instrumento multilateral é desejável e possível; simplificar a instituição de medidas de combate à erosão da base tributável e transferência de lucros relacionadas a tratados, e; desenvolver um instrumento multilateral por intermédio de uma Conferência Internacional.

¹⁵ Ibid., p. 21-23.

¹⁶ ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Ações 8-10 – alinhando preços de transferência com criação de valor. In: OECD/G20. *Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 11.

¹⁷ GOMES, Marcus Lívio. Relatório do projeto de pesquisa coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. In: _; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. V. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 23.

As vantagens do desenvolvimento de um instrumento multilateral são elencadas por Caio Augusto Takano¹⁸:

[...] Essa opção apresenta como principais vantagens: (i) a uniformidade de regras de tributação interfronteiriças em relação à variedade de regras existentes nos tratados bilaterais, o que evitaria problemas de interpretação e aplicação dos tratados; e, ainda, (ii) a resolução mais eficaz das situações triangulares que podem surgir em decorrência de uma aproximação eminentemente bilateral [...].

Percebe-se, portanto, que o Projeto BEPS pontua a necessidade da implementação de medidas multilaterais e com base na cooperação, de forma a corrigir as fricções e os efeitos nocivos da concorrência fiscal no regime tributário internacional.

3. OS DESAFIOS DA IMPLEMENTAÇÃO DO PROJETO BEPS E AS MEDIDAS ADOTADAS NO ÂMBITO INTERNACIONAL

Em continuidade aos estudos iniciados no Plano de Ação 1, a OCDE publicou um relatório intermediário em março de 2018, divulgando a implementação das medidas sugeridas em 2015 e as políticas adotadas globalmente. Neste ínterim, o Grupo de Trabalho sobre Economia Digital (TFDE – *Task Force on Digital Economy*) analisou uma variedade de opções em potencial, incluindo alternativas ao conceito atual de estabelecimento permanente, com base em uma presença econômica significativa.

No entanto, a falta de consenso em relação à adoção das opções discutidas no Relatório da Ação 1, no sentido de adoção de um padrão internacional, levou muitos países a explorarem medidas alternativas na tributação de empresas digitalizadas. Na prática, verificam-se mudanças no direito interno que buscam proteger ou expandir a tributação na origem do comércio *on-line*, com base no lucro ou algum outro fator.

Denota-se, por outro lado, que os membros da OCDE compartilham um interesse comum em manter um conjunto relevante e coerente de regras internacionais para abordar a tributação internacional dos lucros, reconhecendo a relevância de uma abordagem multilateral para reduzir as distorções ao investimento e ao crescimento.

Sob esse aspecto, há de se reconhecer que a implementação de um instrumento multilateral, como sugerido na Ação 15, dista de ser simples. Dentre os desafios apontados pela própria OCDE, destacam-se, precipuamente, o desenvolvimento de meios para garantir a

¹⁸ TAKANO, Caio Augusto. Ação 15 do BEPS e os desafios do multilateralismo. In: *ibidem*. p. 277.

execução do tratado multilateral, uma vez que não haverá um órgão supranacional incumbido, bem como a conformidade deste com os requerimentos constitucionais de cada país.

Para tanto, a OCDE apresenta diversas medidas para superar tais dificuldades, de modo a assegurar uma flexibilização do comprometimento de diferentes países na assinatura dos tratados multilaterais, pelo que Caio Augusto Takano¹⁹ sintetiza de forma elucidativa:

[...] entre outras possibilidades, poderão os países optar por: (i) excluir, em todo ou em parte, certas cláusulas; (ii) conferir medidas alternativas; ou (iii) possibilitar que as partes se comprometam com medidas adicionais (pela inclusão de um protocolo adicional ao tratado principal, desde que não interfira no objetivo geral de combater o BEPS de forma coordenada).

De modo geral, os países concordam em empreender uma revisão coerente e simultânea a respeito do nexo e das regras de alocação de lucro, a despeito da falta de consenso global sobre a solução a ser adotada a curto prazo. Neste contexto, é possível identificar medidas tributárias potencialmente relevantes e que foram introduzidas pelos países.

De início, alguns países procederam à reconsideração da definição de estabelecimento permanente no âmbito da legislação nacional e dos tratados fiscais. Denota-se que as emendas ou novas interpretações ao referido conceito se prestam, precipuamente, a diluir a exigência de permanência e presença física em uma localização específica, com o intuito de estabelecer um nexo para a tributação na fonte.

Consequentemente, em relação aos impostos retidos na fonte, as medidas têm o efeito de considerar a existência de estabelecimento permanente em circunstâncias em que normalmente não existiria com a abordagem tradicional. Sob esse aspecto, destacam-se medidas que se baseiam em fatores de presença digital para estabelecer uma presença tributável.

A esse propósito, o critério da presença digital inclui uma variedade de fatores não físicos destinados a evidenciar uma interação intencional com o mercado econômico de um país por vias digitais. Em outras palavras, a empresa não residente, fisicamente instalada em determinado país, adota medidas proativas voltadas à manutenção de uma interação contínua com usuários e clientes de outro país.

Por exemplo, a OCDE elencou, dentre as medidas implementadas pelos países, o teste da presença econômica significativa introduzido em abril de 2016 pela autoridade tributária de Israel, e a definição ampliada de local fixo de negócios para determinadas plataformas digitais introduzida em 2017 na República Eslovaca.

¹⁹TAKANO, Caio Augusto. Ação 15 do BEPS e os desafios do multilateralismo. In: *Ibidem*, p. 280.

Destaca-se, ainda, importante proposta de Diretiva elaborada pela Comissão Europeia, em 21 de março de 2018, que apresentou um pacote de regras para assegurar a tributação das atividades digitais na União Europeia.

Em primeiro lugar, sugeriu uma reforma tributária abrangente e a longo prazo com a revisão do conceito de estabelecimento permanente para a introdução do conceito de presença digital significativa (*significant digital presence* - SDP), em relação às regras de tributação de pessoas jurídicas com um nível de interação significativo com os usuários por meios digitais.

Como bem ensina Clotilde Celorico Palma²⁰:

[...] Os lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados devem ser aqueles que a presença digital teria obtido se fosse uma empresa separada e independente a exercer as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, em especial nas suas relações com outras partes da empresa, tendo em conta as funções desempenhadas, os activos e os riscos assumidos por meio de uma interface digital.

Já em relação à solução a curto prazo, a União Europeia sugere a adoção de um tributo provisório destinado à geração de receitas imediatas para os Estados Membros, sobre atividades que atualmente não são tributadas eficazmente.

De acordo com o pacote fiscal da proposta de Diretiva²¹, o Imposto sobre Serviços Digitais (ISD) é aplicável sobre receitas provenientes de determinadas atividades digitais relevantes à criação de valor, tais como, (i) a venda de espaços publicitários *on-line*; (b) as atividades digitais intermediárias que permitem a interação entre usuários, e que facilitam a venda de bens e serviços entre estes; (c) a venda de dados gerados a partir de informações prestadas pelos usuários.

Vislumbra-se, assim, que soluções preliminares sugeridas pela OCDE no Projeto BEPS têm sido abordadas e implementadas em diversos países, como opção às tradicionais regras de tributação internacional. Outrossim, verifica-se que a OCDE e a União Europeia tendem à introdução do critério de presença digital significativa ao conceito de estabelecimento permanente, bem como à criação de um novo tributo específico para lidar com os fatos econômicos da economia digital.

²⁰PALMA, Clotilde. A tributação da economia digital e a evolução recente na União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane (coordenação). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2018, p. 54-55.

²¹ EUROPEAN COMMISSION. *Proposal for a Council Directive*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_2103_2018_en.pdf>. Acesso em: 18 set. 2019.

CONCLUSÃO

Nas últimas décadas, o mundo vem presenciando uma série de mudanças em decorrência da globalização, da socialização de riscos e da crescente economia digital, especialmente no âmbito do Direito Tributário Internacional. Surge, então, um novo contexto internacional que impõe a busca por novas soluções às celeumas fiscais.

A necessidade da mudança do paradigma de tributação internacional é medida que se impõe, uma vez que o modelo atual se mostra capaz de acompanhar o cenário econômico mundial, caracterizado, precipuamente, pela universalização das relações econômicas e pela integração dos mercados em bases mundiais, por meio do crescente e acelerado desenvolvimento da economia digital.

Pois, a construção do regime tributário, formado basicamente por legislações domésticas e tratados fiscais contra a dupla tributação, não é abrangente e as lacunas e as fricções entre os diferentes sistemas tributários dos países soberanos, que, sob uma ótica de competitividade fiscal, dão azo ao planejamento tributário agressivo.

Diante da competição por investimentos internacionais, as jurisdições de tributação favorecida acabam por oferecer vantagens fiscais a troca de se fomentar no país de origem das empresas multinacionais, possibilitando a realocação de lucros por grandes empresas multinacionais e acometendo a constrição da base tributária dos Estados de origem.

Portanto, o paradigma que norteia as relações tributárias se encontra ultrapassado e ineficaz na erradicação da fraude fiscal em nível global. Por essa razão, a OCDE ofereceu novas soluções ao fenômeno da erosão da base tributária e transferência artificial de lucros, contidas nos planos de ação do Projeto BEPS.

Nesse sentido, a celebração de tratados multilaterais se mostra o melhor caminho para se alcançar a desejada harmonia entre nações, motivo pelo qual os governos têm concordado em explorar a viabilidade de um instrumento multilateral que, segundo a OCDE, “tivesse os mesmos efeitos de uma renegociação simultânea de tratados fiscais bilaterais”.

Isto porque, as políticas tributárias, sem embargo integrem o cerne da soberania entre países, não podem mais ser pensadas isoladamente. Pois, as práticas fiscais danosas consistentes na erosão da base tributária e na transferência artificial de lucros implicam, em última análise, na redução do bem-estar de todos os países envolvidos.

Como denota-se, porém, a adoção de uma solução multilateral e cooperativa traz muitos desafios, como a exigência de uma grande aceitação por países de níveis socioeconômicos distintos. Porém, de todo o modo, figura como o caminho que oferece meios

realistas ao combate da erosão da base tributária e transferência de lucros, especialmente no que concerne à economia eletrônica internacional, figurando, assim, como o primeiro e importante passo do Direito Tributário Internacional nessa direção.

REFERÊNCIAS

BECK, Ulrich. *World risk society*. Cambridge: Polity Press, 1999.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida tax review*, Gainesville, v. 16, n. 2, 2014.

BRIGAGÃO, Gustavo. *O Beps e os desafios da tributação eletrônica internacional*. Disponível em: <www.conjur.com.br/2017-dez-06/consultor-tributario-beps-desafios-tributacao-eletronica-internacional>. Acesso em: 03 set. 2019.

EUROPEAN COMISSION. *Proposal for a Council Directive*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf>. Acesso em: 18 set. 2019.

GOMES, Marcus Lívio. Relatório do projeto de pesquisa coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. V. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

LAVEZ, Raphael A. Beps: para quem? Avaliando o projeto da OCDE a partir do princípio arm’s length. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. V. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. *Globalização, regionalização e soberania*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

LI, Jinyan. *Protecting the tax base in the digital economy*. Toronto: United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, 2018.

PALMA, Clotilde. A tributação da economia digital e a evolução recente na União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane (coordenação). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2018.

ROCHA, Sérgio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

_____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (coordenação). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomsom Reuters Brasil, 2018.

RUSSO, Rafeale. *Fundamentals of international tax planning*. Amsterdã: IBFD, 2007.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Action 1 – Addressing the tax challenges of the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. *Adressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. *Perspectivas de la OCDE sobre la Economía Digital 2017*. Cidade do México: OCDE Publishing, 2018.

_____. *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Paris: OECD Publishing, 2014.

_____. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*. Paris: OCDE Publishing, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro. *Revista brasileira de comércio exterior*, Rio de Janeiro, n. 113, dez. 2012.

_____. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. V. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TAKANO, Caio Augusto. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 32, 2014, p. 63.

_____. Ação 15 do BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. V. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.