

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Faculdade de Direito

IZADORA LAMOUNIER DOS MARTIRES GUERRA

**O Plano de Ação 1 do Projeto BEPS e a sua eficácia na
economia digital internacional**

São Paulo - SP

2023

IZADORA LAMOUNIER DOS MARTIRES GUERRA

**O Plano de Ação 1 do Projeto BEPS e a sua eficácia na
economia digital internacional**

Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo como requisito para conclusão
de curso sob orientação do Professor
Doutor Robson Maia Lins.

São Paulo - SP

2023

Aprovado em: ___/___/___.

BANCA EXAMINADORA

Prof(a). Dr(a). Nome (Orientador(a)) – Presidente
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Prof(a). Dr(a). Nome completo – Coorientador(a)
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Prof(a). Dr(a). Nome completo – Avaliador
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Este exemplar corresponde à versão final da monografia aprovada.

Prof(a). Dr(a). Nome (Orientador(a))
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Dedico este TCC aos meus pais, que incentivaram os meus objetivos e ambições.

AGRADECIMENTOS

À Deus, pela oportunidade de estar me graduando na PUC, e de ter participado de estágios maravilhosos que moldaram minha vida profissional.

Ao meu orientador, professor doutor Robson Maia Lins, por aceitar conduzir o meu trabalho de pesquisa.

À minha família, que apoiou minha decisão de mudar de Estado com o único propósito de transferir minha graduação e obter um ensino que correspondesse às minhas expectativas profissionais.

À minha irmã gêmea, Izabela, com quem eu possuo um elo especial, e mesmo morando em outro Estado permanece um grande suporte na minha vida, e quem eu muito admiro.

Ao Luiz Augusto, que esteve presente neste último ano de graduação, me motivando a manter o foco nos estudos e na elaboração do presente trabalho, e foi uma fonte constante de apoio e incentivo.

Resumo:

Guerra, I. L. M. O Plano de Ação 1 do Projeto BEPS e a sua eficácia na economia digital internacional. São Paulo, 2023. 44 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

A economia digital se desenvolveu intensamente no cenário de globalização, de modo que atualmente representa grande parte das transações como um todo. As características destes novos modelos de negócios divergem em sua essência dos modelos antigos, de modo que incidiu na incompatibilidade deste novo mercado com as normas tradicionais de tributação. O presente trabalho abordará as causas que resultaram nesta divergência, indicando as características que definem a economia digital em si, bem como as normas referentes à competência e à tributação internacional, com o objetivo de demonstrar a relevância do Plano de Ação 1 do BEPS na garantia de segurança jurídica quanto à tributação, bem como na prevenção de atos que almejem a erosão da base tributária e transferência de lucros.

Palavras-chave:

Plano de Ação 1; Projeto BEPS; Competência tributária; Evasão fiscal; Economia Digital; Tratados internacionais; Soberania.

Abstract:

Guerra, I. L. M. The Action Plan 1 of the BEPS Project and its effectiveness in the international digital economy. São Paulo, 2023. 44 pages. Completion of course work – Law School. Pontifical Catholic University of São Paulo.

The digital economy has developed at an intense pace in the context of globalization, and currently represents a significant portion of overall transactions. The characteristics of these new business models fundamentally differ from traditional models, which has resulted in an incompatibility of this new market with traditional taxation norms. This paper will address the causes that led to this divergence, outlining the defining features of the digital economy itself, as well as the regulations related to international jurisdiction and taxation. The goal is to demonstrate the efficiency of Action 1 of the BEPS Plan in ensuring legal certainty in taxation and preventing actions aimed at eroding the tax base and profit transfer.

Keywords:

Action 1 Plan; BEPS Project; Tax jurisdiction; Tax evasion; Digital Economy; International treaties; Sovereignty."

Sumário

I. Introdução	9
II. Taxação Internacional de Renda	12
2.1. Jurisdição Tributária	12
2.2. Dupla Tributação	15
III. Economia Digital	18
3.1. Conceito	18
3.2. Contexto histórico	21
3.3. Tributação da Economia Digital.....	22
IV. Ação 1 do Projeto BEPS (Base Erosion and Project Shifting).....	28
4.1. Projeto BEPS.....	28
4.2. Desafios Fiscais da Economia Digital	30
4.3. Medidas Propostas e Progressão do Plano de Ação 1 do Projeto	33
V. Tecnologia e Reforma Tributária	37
VI. Considerações Finais	38
VII. BIBLIOGRAFIA	40

I. Introdução

Esta monografia tem como intuito a análise da relevância do Plano de Ação 1 do Projeto BEPS diante dos problemas atuais da economia digital, examinando a coerência internacional no que concerne aos desafios fiscais e políticas tributárias neste âmbito.

A importância deste tema se justifica na compreensão de que atualmente as operações financeiras e a economia como um todo se influenciam pelo mundo digital. É possível utilizar a tecnologia como ferramenta de auxílio nas relações econômicas, mas o que se observa atualmente transcende este papel adjacente. Novos modelos de negócios surgiram nestas plataformas, gerando até mesmo novos serviços e produtos inteiramente digitais. Deste modo, o surgimento destes novos conceitos gerou uma lacuna tributária significativa.

O Plano de Ação 1 do Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) é uma iniciativa realizada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo objetivo é abordar as questões referentes à tributação internacional no contexto da economia digital. Este Projeto foi lançado em 2013, almejando combater estratégias fiscais agressivas que permitiam a redução artificial de impostos pelas empresas multinacionais.

No seu primeiro Plano de Ação, a OCDE se concentra na questão da economia digital, reconhecendo que os modelos de negócios e as transações internacionais evoluíram significativamente com o advento da tecnologia e a expansão do mercado digital. Deste modo, apresenta-se a percepção de que as empresas digitais podem operar em vários países sem a necessidade de uma presença física substancial.

Para entender o impacto deste Plano de Ação é essencial analisar como se estabelece a jurisdição tributária, bem como os princípios e

métodos utilizados para determinar a competência tributária nas atividades transnacionais. Isso se deve ao fato de que entender como foram estabelecidas as normas tradicionais de tributação internacional nos permite perceber a incapacidade delas em plenamente abranger esta forma atual de economia, fato este que evidencia a importância de medidas como a proposta pelo Projeto BEPS no seu Plano de Ação 1.

Diante da clara existência de dificuldades internacionais sobre a jurisdição tributária, é essencial abordar o conceito de dupla tributação, as relações que esta falha na tributação tem com a corrente principiológica que cada país segue, bem como as principais medidas atualmente adotadas como forma de prevenção.

Uma vez estabelecido o cenário internacional de tributação, apresenta-se também como critério essencial para análise do Plano de Ação 1 a caracterização da economia digital, no que se refere à sua evolução, bem como a sua própria natureza, isto é, elementos que a definem como tal. Ademais, será tratado da concordância desta atividade com as normas fiscais que a concernem, para entender como a tributação desta se diferencia das normas tradicionais, em especial no que concerne aos elementos de conexão com o Estado.

Na sequência, conceitua-se o Projeto BEPS, para então apresentar os desafios fiscais identificados pelo Plano de Ação 1, e analisar as medidas por meio dele propostas, bem como os métodos utilizados pela OCDE para assegurar que o Projeto estava de fato atuando de forma eficaz.

Ademais, observa-se a importância da inclusão na reforma tributária dos aspectos tecnológicos e da economia digital. Uma vez que a política internacional também é expressão de soberania, é essencial a inclusão deste aspecto no plano nacional para assegurar coerência na legislação tributária brasileira.

Por fim, conclui-se que apesar de ser a economia digital uma das principais espécies de negócio internacional, com grande capacidade de integração e evolução, a tributação desta ainda enseja muitas falhas, o que pode tornar o tributo um desestímulo ao próprio negócio, ou ainda indicar que os países estão arrecadando menos do que de fato lhes seria devido. Apresenta-se o plano de Ação 1 como medida imprescindível por ser uma forma de buscar remediar referido contexto, e, associado a ele, se indica também a necessidade de mais medidas bilaterais para tributação da economia digital.

II. Taxação Internacional de Renda

2.1. Jurisdição Tributária

A relevância da definição da competência tributária internacional, bem como dos seus conflitos, se deve ao fato de que esta é, em sua essência, uma matéria de soberania. Isto porque os termos gerais da instituição e desempenho da competência tributária são determinações constitucionais. Nesse sentido Carraza indica que:

A constituição limita o exercício da competência tributária, seja de modo direto, mediante preceitos especificamente endereçados à tributação, seja de modo indireto, enquanto disciplina outros direitos, como o de propriedade, o de não sofrer confisco, o de exercer atividades lícitas, o de transitar livremente pelo território nacional etc. A competência tributária, portanto, já nasce limitada” (Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2023, p. 459)

A competência tributária é uma garantia constitucional uma vez que a própria Carta Magna delimita as hipóteses em que os entes poderão instituir os tributos. Desta forma, a autoridade legal que um país tem de legislar sobre a incidência tributária é uma expressão fundamental de sua soberania. É prerrogativa do Estado aplicar a tributação sobre determinado fato gerador que possui alguma espécie de conexão com o território nacional. Dito isto, A competência tributária pode ser definida como capacidade jurídica de criar normas tributárias, por meio de lei, devendo conter os elementos essenciais da obrigação tributária, sendo eles: a hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota¹.

Sendo assim, a competência enquanto prerrogativa do Estado é expressão da soberania, por refletir o direito de um Estado em determinar as regras, alíquotas e bases de tributação aplicáveis às atividades econômicas e aos contribuintes que operam em seu território. É um princípio central no direito tributário internacional, bem como fonte de conflitos e desafios, especialmente em contexto globalizado.

¹ CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2023. P. 454.

É importante ressaltar que, ainda que as relações comerciais, em especial as derivadas do mercado digital, sejam extremamente descentralizadas no cenário internacional, a soberania na tributação é considerada um direito fundamental de um Estado. Sendo assim, cada nação tem o poder de determinar a forma em que julga mais adequado tributar os negócios, indivíduos e transações que ocorrem em seu território de acordo com suas próprias leis fiscais, bem como os próprios critérios que utiliza para definir no que implica estes termos, como será abordado adiante.

Mesmo implicando em divergências, a soberania na tributação pode também motivar o equilíbrio adequado no contexto internacional e promover a cooperação. Os países precisam proteger seus interesses fiscais e econômicos, ao mesmo tempo em que garantem que os contribuintes cumpram suas obrigações fiscais de maneira justa.

No cenário do mercado internacional, uma única transação pode envolver diversos países, cada um deles com a sua própria legislação tributária. Sendo assim, a tributação de negócios internacionais está sujeita a diversas falhas, não é raro que um único fato gerador resulte na obrigação tributária por mais de um ente tributante, ou até mesmo que nenhum deles a aplique, podendo então existir lacunas na tributação.

Diante da existência destas lacunas observa-se atos recorrentes de evasão fiscal. Esta prática ocorre quando indivíduos e empresas buscam evitar o pagamento de impostos devidos em múltiplas jurisdições por meio de uma variedade de estratégias e práticas que exploram brechas nas leis fiscais internacionais e nacionais. Desta forma, a evasão fiscal internacional tem impactos negativos tanto em nível nacional quanto global. Neste sentido:

A evasão fiscal é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte

o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação. (Direito Tributário Esquematizado, p. 269)

Com o intuito de harmonizar a tributação no contexto internacional é possível que os países ou as organizações internacionais firmem tratados e convenções. Nesse sentido, o artigo 98 do Código Tributário Nacional determina que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevinha”. Não obstante a existência de debate doutrinário sobre a possibilidade ou não de extrair deste artigo que tratados são fontes de direito, a aplicação prática do referido artigo é feita no sentido de promover a coesão e integração econômica, não somente no contexto internacional, mas também no próprio âmbito nacional, isto é, não se tem por intuito violar as disposições nacionais (ao dispor o termo “revogar”), mas sim garantir a segurança jurídica de uniformidade. O que permite essa perspectiva é o entendimento de que estes atos internacionais são normas especiais, nesse sentido Carraza defende que:

Certamente as disposições do tratado, por serem especiais, com relação às da legislação de imposto de renda, sobre ela prevalecem. A questão resolve-se, portanto, simplesmente pela aplicação da regra da especialidade, segundo a qual a regra especial deve ser aplicada com preferência sobre a geral, sem modificá-la ou revogá-la” (Direito tributário esquematizado p. 215)

A aplicação destas convenções estabelece, então, diretrizes claras para determinar em qual país a renda deve ser tributada, proporcionando maior segurança jurídica para as empresas. Com isto, abordam a questão de conflito de competência sem que a soberania dos países seja violada, uma vez que os signatários decidem pela forma mais adequada de tributação.

Em razão deste contexto internacional complexo no que se refere a acordos bilaterais e a determinação de competência, a OCDE desenvolve o Plano de Ação, cujo objetivo é justamente “dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização dos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas” (OCDE, 2014, p. 13). É

extremamente vantajoso, então, uma vez que contribui para a promoção de padrões internacionais para a cooperação tributária.

As convenções de tributação também desempenham um papel fundamental na promoção do comércio internacional. A redução da carga tributária nestas transações por meio de acordos incentiva as empresas a buscarem oportunidades em mercados estrangeiros. O estímulo e a aplicação destes acordos podem resultar em um aumento nas exportações e importações, impulsionando o crescimento econômico e a criação de empregos.

2.2. Dupla Tributação

Em matéria principiológica, aplicam-se dois conceitos essenciais para determinar as bases pelas quais é realizada a tributação internacional. Os princípios de universalidade e territorialidade. Por meio destes princípios é definida a espécie de relação existente entre o Estado e o contribuinte, capaz de ensejar a tributação. Neste sentido:

Excludentes entre si, a opção por qualquer um deles nos sistemas tributários dos Estados é decidida apenas pela conveniência e oportunidade de um ou outro princípio em relação às políticas fiscais planejadas e pretendidas pelos países. Como princípios que são, a territorialidade e a universalidade orientam toda a atividade legislativa e hermenêutica que lhes é subsequente nos Estados que as adotam. (Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda, p.2)

Aqueles que seguem o princípio da territorialidade tem como norma que um país tem a prerrogativa de tributar a renda e as atividades que ocorrem dentro de suas fronteiras territoriais. No que concerne ao critério pessoal, portanto, serão contribuintes aqueles que estão sediados, residentes ou domiciliados no território. O vínculo tributário se sustenta no fato de que a territorialidade de uma Nação é expressão de sua soberania.

A dificuldade existente na aplicação do princípio da territorialidade é que, no cenário internacional em que múltiplos países que adotem este princípio, há a possibilidade de lacunas na tributação. Nesse sentido, empresas multinacionais podem, por exemplo, analisar as diferenças nas normas fiscais dos países com o objetivo de reduzir sua carga tributária. É possível também que efetuem a transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação, incidindo na evasão fiscal, ou seja, a prática de atividades ilegais destinadas a evitar o pagamento de impostos.

A aplicação deste princípio se torna ainda mais difícil no contexto da economia digital. Muitas transações ocorrem nas plataformas online, de modo que não estão nitidamente vinculadas a uma localização física específica. Não obstante, como a tributação inevitavelmente refere-se a alguma forma de conexão com o Estado, a noção de territorialidade não é de todo afastada com a modernização das transações. Este é um dos motivos de como o Plano de Ação 1 do BEPS é imprescindível, isto é, a análise de medidas que busquem conciliar a tributação internacional com o mercado digital.

Em relação ao princípio da universalidade, a tributação é feita com base na universalidade dos lucros por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Deste modo, o ponto de conexão entre contribuinte e Estado se ampara na residência fiscal de um contribuinte para determinar a tributação de sua renda global, não considerando, portanto, onde essa renda é gerada. Sendo assim, a adoção do princípio da universalidade pode resultar na dupla tributação, isto é:

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional surge porque dois ou mais Estados titulares de soberania tributária submetem o mesmo contribuinte, por idêntico objeto, contemporaneamente, a tributos similares. Quando isso ocorre, o movimento de capitais e de pessoas, a transferência de tecnologia e o intercâmbio de bens e serviços ficam prejudicados. (A Soberania e o Direito Tributário Internacional, p.3)

A aplicação de tributo com base na universalidade dos rendimentos não é um problema em si, sendo este princípio plenamente válido, ainda mais

diante da globalização da economia e alterações de mercado, tampouco a única causa da dupla tributação. É, então, um indício da importância de medidas internacionais que busquem harmonizar o cenário tributário internacional.

No que concerne aos tratados internacionais para prevenção de dupla tributação, geralmente são estabelecidas regras para determinar em qual país a renda deve ser tributada, proporcionando maior segurança jurídica. Com as medidas voltadas à prevenção da dupla tributação também se obtém a promoção de equidade tributária, bem como se evita a sobrecarga em relação aos contribuintes. Ademais, estes acordos atuam também de forma a contribuir na prevenção da evasão fiscal e na erosão da base tributária.

Não obstante, o papel do Direito Tributário Internacional transcende as medidas unilaterais e as convenções ou tratados, que costumam ser aplicados de forma mais específica e direcionada. Há, ainda, medidas mais amplas que estabelecem padrões internacionais. Em relação à dupla tributação, por exemplo, tem-se os modelos de convenção sobre dupla tributação elaborados pela OCDE. Esta estipulação acerca de modelos de convenções é amplamente aceita na tributação internacional, e influencia inúmeros tratados, definindo parâmetros uniformizados. Uma outra medida ampla que visa influenciar a padronização internacional é Plano de Ação BEPS, cujo principal objetivo é combater práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros por empresas multinacionais. Ele identifica estratégias fiscais agressivas e fornece recomendações para remediar este cenário.

Estas medidas internacionais que almejam a padronização de normas são ainda mais fundamentais quando direcionadas ao contexto da economia digital, como o Plano de Ação 1 da BEPS. Isso se deve ao fato de que a economia digital é uma das principais formas de mercado utilizadas atualmente, e, ainda assim, possui diversas implicações no que concerne à tributação, pois alterou não somente o modo e local em que as transações são realizadas, como também criou produtos e serviços, como será doravante analisado.

III. Economia Digital

3.1. Conceito

A internet, bem como o processo de globalização em si, possibilitou uma nova espécie de estruturação do mercado. Por meio dela as empresas possuem formas mais eficazes de realização das transações econômicas, ou até mesmo a introdução de serviços digitais nos seus negócios. O consumo pode ser ainda mais rápido, o que garante um crescimento econômico e uma espécie de atualização na própria forma de se entender a economia.

Com o advento da internet, então, se permitiu que empresas de todos os tamanhos pudessem expandir o seu mercado, de modo a transcender fronteiras geográficas. Além da globalização dos mercados, tem-se no comércio eletrônico, isto é, transações efetuadas pelas plataformas online, uma ampla variedade de produtos e serviços e redução de custos operacionais, uma vez que não requer locais físicos para transação econômica. Neste sentido:

A economia digital é marcada pelo deslocamento do meio em que as transações comerciais ocorrem: ao invés do meio físico, as negociações, os serviços e as alienações são realizadas no meio cibernético. Essa mudança, porém, não se reduz uma simples troca de meio, mas representa diferentes processos de desenvolvimento de mercado e também uma distinta forma de se observar a tributação, realizada a partir da análise da influência da economia digital sobre a mesma. (Os Desafios da Tributação na Economia Digital e o Princípio da territorialidade, p. 2)

A economia digital concerne ao mercado baseado no uso intensivo de tecnologias digitais, por meio do uso da internet e tecnologias da informação e comunicação (TIC). Nessa economia, a produção, distribuição e por vezes até o consumo de bens e serviços são impulsionados e, em muitos casos, transformados pela tecnologia digital.

A OCDE em seu relatório denominado “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1”, apresenta as principais características da economia digital, indicadas como relevantes para a tributação, que nos permitem ter uma ideia mais nítida do que de fato é a economia digital, doravante analisadas.

A mobilidade pode ser encontrada nos intangíveis, usuários e ainda em funções de negócios. A primeira refere-se à capacidade de ativos intangíveis, à exemplo de propriedade intelectual, dados e softwares, de serem transferidos, compartilhados ou utilizados em diferentes locais, sem a obrigatoriedade de presença física. Este fator é essencial no mercado digital, que depende fortemente desses ativos até mesmo quando aplicado simplesmente para gerenciar recursos tangíveis¹.

A mobilidade de usuários é observada por meio da possibilidade de atividade comercial remota, de forma a acessarem serviços e recursos online independente da sua localização geográfica. A vantagem desta característica para a economia se deve à permissão de que as pessoas aproveitem os benefícios da conectividade global. Essa característica pode ser identificada ainda nas funções de negócios. A mobilidade das funções de negócio na economia digital refere-se à capacidade das empresas em realizar suas operações de forma flexível, utilizando a tecnologia digital com o intuito de obter eficiência e inovação. As funções de negócio, portanto, não se limitam mais a locais físicos ou processos tradicionais (OCDE, 2015).

A segunda característica da economia digital apresentada no relatório da OCDE refere-se à dependência de dados e participação do usuário. O uso de dados é essencial nesta forma de mercado, uma vez que fornecem informações que possibilitam a empresas e organizações a tomada de decisões informadas. Neste sentido, permite que entendam o comportamento

¹ OCDE (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. P. 67. Disponível em: (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page20).

dos clientes e personalizem seus produtos e serviços de acordo com as preferências individuais dos clientes.

Conforme indicado pelo relatório anteriormente mencionado, a economia digital tem como característica o fato de que a rede gera um efeito no mercado. As decisões que um usuário manifesta tem a capacidade de influenciar os demais², em razão da intensa integração que a economia digital possui. Esta característica é, também, uma das grandes vantagens da economia digital, uma vez que o uso da rede permite a evolução do mercado e até mesmo aperfeiçoamento do próprio produto ofertado.

A figura de modelos de negócios multilaterais é outra característica apresentada pelo relatório da OCDE que se define como consequência da integralização gerada por esta nova forma de mercado. Isso se deve ao fato de que múltiplas pessoas, e negócios também, podem estar relacionados por meio de uma plataforma, de modo que a flexibilidade e o alcance são completamente ampliados.

O relatório permite a identificação de que há na economia digital uma forte tendência para a formação de monopólios e oligopólios. O efeito de rede pode estar associado a esta característica, uma vez que, conforme uma plataforma digital aumente em número de usuários, mais atraente para outros ela se torna. Da mesma forma pode ser analisado pelo acúmulo de dados, em razão da vantagem competitiva gerada.

Por fim, a última característica apresentada no relatório concerne à volatilidade do mercado digital, ou seja, a instabilidade e rapidez das mudanças nos mercados, negócios e tecnologias digitais. Este fator pode ser atribuído à competitividade global ou até mesmo à inovação de tecnologias e tendências, tornando este mercado altamente dinâmico.

² OCDE (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. P. 71. Disponível em: (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page20).

3.2. Contexto histórico

A década de 90 e início dos anos 2000 houve a popularização da internet e surgimento de uma nova geração de empresas digitais, as chamadas "pontocom". Neste período o comércio eletrônico começou a crescer, com empresas como a Amazon e o eBay nesta liderança. Em termos de tecnologia, as empresas como Microsoft, Google e Apple, surgiam ou se consolidavam como líderes na indústria. A tendência das empresas "pontocom" atingiu seu auge em 2000, seguindo por um colapso, mas deixando um legado de crescimento na economia digital.

[...] o fenômeno foi caracterizado pela supervalorização rápida e artificial de ativos financeiros sem valor real para sustentar a especulação do mercado. Neste caso, a bolha se formou nos EUA em torno de empresas de serviços online, em um período em que as conexões de banda larga apenas começavam a ser implementadas no mundo. (Warren Magazine, 2021)

O período compreendido entre 2000 e 2010 foi marcado pela disseminação das redes sociais e dispositivos móveis. A popularização das redes sociais, a exemplo do Facebook e Twitter, alterou fundamentalmente a forma como as pessoas se comunicam e compartilham informações. Neste sentido, os dispositivos móveis, como smartphones, permitiram que as pessoas acessassem a internet em qualquer lugar, a qualquer momento. Estes fatores foram pontos definitivos para a consolidação deste mercado. Ademais, o advento da computação em nuvem tornou o armazenamento e o compartilhamento de dados mais flexíveis, sendo esta uma característica essencial da economia digital como conhecemos hoje, conforme indicado anteriormente.

No período da década de 2010 à atualidade, este ambiente foi ainda mais especializado e aperfeiçoado. Mecanismos como a inteligência artificial, blockchain e a própria globalização da economia digital são fatores comumente presentes, sendo que a inteligência artificial e o aprendizado de máquina se tornaram ferramentas valiosas para análise de dados, automação e

personalização de serviços. A tecnologia blockchain, popularizada pelo Bitcoin, abriu caminho para novas formas de transações financeiras e contratos inteligentes.

Desta forma, é possível atribuir à economia digital a verdadeira globalização da economia, com empresas atuando em escala internacional e consumidores interagindo com produtos e serviços de todo o mundo, de forma rápida e a todo momento. É justamente pela percepção histórica de como a economia digital foi sendo moldada pela nossa dependência da realidade virtual, e como a disseminação dela para sempre alterou o que compreendemos ser a economia atualmente, que se faz imprescindível a análise de como será feita a tributação neste mundo digital.

Paralelamente, a evolução tecnológica e a revolução cibernética veio reforçar e incrementar as relações econômicas entre empresas e pessoas localizadas em diferentes Estados sem qualquer movimentação física. Neste momento, as grandes polêmicas travam-se em torno das diferentes respostas às questões sobre a melhor forma de tributar as trocas de bens e serviços internacionais por via electrónica e, em última análise, o modo de repartir as receitas entre os diferentes Estados que a reivindicam. (Convenções de Dupla Tributação, p.4)

3.3. Tributação da Economia Digital

O primeiro ponto a ser analisado sobre a forma em que ocorre a tributação desta economia é que, mesmo com a intensa contribuição da OCDE, ainda não há um sistema internacional padronizado quanto à tributação da economia digital. Neste sentido Francisco Lisboa Moreira observa que:

As empresas de economia digital se aproveitaram da inexistência de um sistema tributário internacional centralizado e exploraram todas as lacunas (*loopholes*) existentes nos diversos sistemas tributários nacionais de maneira a mover seus lucros de jurisdições de altíssima tributação para outras de baixa ou nula tributação. (A Tributação de

A tributação, por ser expressão da soberania de um país como mencionado anteriormente, de fato é de competência de cada nação. O que ocorre no contexto internacional é a realização de tratados e convenções para remediar as eventuais lacunas ou outros problemas. No entanto, a falta de alinhamento internacional quanto a esta forma de mercado é ainda mais presente. Ademais, é ainda mais fácil para as empresas movimentarem os lucros para outras jurisdições quando se trata do mercado digital.

A possibilidade de tributar no contexto internacional, então, requer alguma espécie de conexão com o Estado. Sobre este ponto inicial já há conflito no que concerne ao ambiente digital, em especial sob a perspectiva do princípio da territorialidade. As regras fiscais costumam se amparar na presença física em um país. No entanto, é perfeitamente viável que empresas digitais operem globalmente sem uma presença física substancial, e simultaneamente em diversos países. Ademais, o próprio produto em muitos casos trata-se de bens intangíveis.

Conforme indicado no Boletim de Economia e Política Internacional (BEPI) nº 28, os modelos de convenção da OCDE costumam analisar a espécie de rendimento para determinar uma possibilidade de divisão de competência¹. O que comumente ocorre, então, é a análise do tipo de rendimento e o acordo entre os países de que sobre aquele rendimento será feita a tributação com base na residência ou na fonte.

O critério adotado para tributar as pessoas que possuam seu domicílio tributário ou residência fiscal em determinado território pode ser classificado como o aspecto pessoal da territorialidade (residência). Por outro lado, aquelas situações em que o fato gerador possui algum tipo de vinculação com o território podem ser enquadradas como o aspecto real do princípio (fonte). (A Tributação

¹ DA SILVA, W. P. L. A Economia Digital e a Aplicabilidade dos Elementos de Conexão da Renda na Tributação Direta Internacional. BEPI n. 28. set./dez. 2020, p. 106.

O objetivo destes conceitos de fonte e residência é justamente buscar determinar os elementos de conexão que identifiquem a jurisdição tributária adequada. Sobre esta matéria, isto é, quais seriam os elementos adequados para determinar a conexão com o Estado, também não há padronização.

Compreender a fonte como elemento de conexão implica no entendimento de tributação da renda como competência do país no qual os bens ou rendimentos são produzidos. A tributação na fonte possui fundamento também na teoria dos benefícios², pela qual um país deve tributar os rendimentos que ele considera estar relacionado aos benefícios que ele fornece, o valor que agrega àquele Estado. Nesse sentido, essa teoria pode ser utilizada para evitar a tributação excessiva, ou ainda a dupla tributação. A adoção do princípio da fonte encontra desafios na economia digital em especial quando aplicada a bens intangíveis, devido à natureza imaterial e transfronteiriça desses ativos.

A determinação da fonte pode ser adotada também a partir da escolha da conexão como fonte produção ou fonte de pagamento. Seguindo o entendimento da primeira, seria definido a incidência tributária ao país no qual a produção ou a atividade econômica ocorre. A tributação na fonte de pagamento, por outro lado, concentra-se na tributação da renda no país de origem dos pagamentos. Desta forma, o país no qual é feito o pagamento é responsável pela retenção na fonte.

A tributação com base na residência é outra abordagem para estabelecer elemento de conexão na tributação internacional, pela qual um Estado tributa a renda considerando a condição de residente fiscal naquele país. A definição de residência fiscal pode variar, mas geralmente envolve critérios como a quantidade de tempo que uma pessoa passa no país ou a

² Moreira, F.L. A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax. – São Paulo, SP: IBDT, 2023. P. 91

localização da residência permanente. As empresas também podem ser consideradas residentes fiscais por meio de critérios como sua sede ou local de incorporação.

Os Estados que utilizam a tributação com base na residência geralmente tributam a renda global de seus residentes (pessoa física ou jurídica), isto é, todas as fontes de renda, tanto nacionais quanto estrangeiras. Esta forma de tributar também enfrenta desafios na economia digital, uma vez que, mesmo diante da conveniência da universalidade das rendas auferidas, as atividades podem ocorrer sem presença física substancial em um Estado. Ademais, a possibilidade de que um outro Estado também tribute parte daquela universalidade dos bens pode intensificar a dupla tributação, de modo que muitos preferem adotar o critério de territorialidade³.

Outro elemento de conexão utilizado para analisar a tributação internacional refere-se ao estabelecimento permanente. Uma presença física ou operacional sustentada de uma empresa de país estrangeiro poderia, então, torná-la sujeita à tributação nesse país. O artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE trata de “estabelecimento fixo”, determinando como tal a instalação permanente na qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade⁴.

Como consequência prática, no lugar de ser tributado tão somente através das retenções na fonte (tributação na fonte), tem-se tributação idêntica aquela das pessoas jurídicas, com receitas e despesas contrapostas sendo apenas tributado seu resultado (lucro auferido), como se residente fosse naquele Estado. (O Estabelecimento Permanente Pós-BEPS e a Economia Digital: Entre a Retenção na Fonte e Novos Tributos no Plano da Disputa Entre OCDE e EU, p. 8)

O problema com este critério é a sua aplicação no mercado digital. Como intuito de atualizar este termo, para que possa adequar-se ao âmbito

³ Moreira, F.L. A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax. – São Paulo, SP: IBDT, 2023. P. 109

⁴ OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital* 2014. Artigo 5º. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/article-5-permanent-establishment_9789264239081-8-en#page1

digital, os países têm desenvolvido regras e conceitos mais amplos de estabelecimento permanente. Neste sentido, almeja-se assegurar que empresas com uma presença econômica significativa em determinado país sejam por ele tributadas, mesmo com a falta de presença física. Para tanto, o estabelecimento permanente pode ser definido através de uma presença digital significativa. Na definição da União Europeia o estabelecimento permanente inclui o aspecto digital, que pode ocorrer de forma integral ou parcial, e ainda estabelece critérios objetivos para configuração da presença digital significativa, sendo eles:

- a) a proporção das receitas totais obtidas nesse período de tributação e decorrentes do fornecimento desses serviços digitais a usuários localizados naquela jurisdição nesse período de tributação excede EUR [...];
- b) o número de usuários de um ou mais desses serviços digitais que estão localizados naquela jurisdição nesse período de tributação excede [...];
- c) o número de contratos comerciais para o fornecimento de qualquer serviço digital desse tipo que são celebrados naquele período de tributação por usuários localizados naquela jurisdição excede [...]. (EU. Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence. Comissão Europeia, 2018, tradução livre)⁵

A presença digital significativa almeja, portanto, justificar a capacidade de tributar este mercado essencialmente transnacional e por vezes desmaterializado, através da determinação do que seria equivalente a um estabelecimento permanente na realidade digital, sendo a resposta da Comissão Europeia um bom parâmetro a ser adotado nos tratados e convenções. Observa-se, então, a introdução de novos elementos de conexão para alcançar esta nova plataforma internacional, uma vez que os métodos

⁵ No original: a) the proportion of total revenues obtained in that tax period and resulting from the supply of those digital services to users located in that jurisdiction in that tax period exceeds EUR [...]*; b) the number of users of one or more of those digital services who are located in that jurisdiction in that tax period exceeds [...]*; c) the number of business contracts for the supply of any such digital service that are concluded in that tax period by users located in that jurisdiction exceeds [...]*". EU. Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence. Comissão Europeia, 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf.

tradicionais se mostram insuficientes para esta tributação, motivo pelo qual Francisco Lisboa Moreira defende como elemento de conexão possível a normatividade do mercado de usuários⁶, sendo uma alternativa viável.

No que concerne à tributação indireta, debate-se a possibilidade de adequar o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) ao mercado digital. O IVA caracteriza-se por ser um imposto sobre o consumo, que incide sobre o valor adicionado a um produto ou serviço. Este tributo é definido pela aplicação em todas as etapas de produção e distribuição do objeto de incidência, sendo cobrado por meio da análise do valor acrescentado em cada etapa específica do processo, evitando a cumulatividade de imposto por meio da dedução do valor pago na fase anterior do processo de produção ou distribuição. Além da não cumulatividade, outra característica deste tributo que poderia ser vantajosa na tributação da economia digital refere-se à neutralidade, isto é, o IVA é aplicado sem distinção do setor, produto ou serviço em questão.

No contexto da economia digital existem algumas peculiaridades quanto a este imposto. As cadeias existentes no âmbito digital não se referem exatamente às propostas para esta tributação, isto é, no objeto do IVA se observam cadeias de produção ou especialização do serviço, enquanto no mercado digital se trata de uma transação direta, mas em grande escala, as vezes com cadeias, mas que ocorrem devido à sua complexidade. Não obstante, há atualmente a defesa desta compatibilidade como indicado por Melina Rocha⁷, ao considerar a incidência nas etapas de circulação. Apresenta-se também como argumentação favorável a aplicação de alíquota única, capaz de lidar com as diferentes espécies de serviços e produtos da economia digital.

Em relação aos serviços digitais, há também a possibilidade de tributação por meio do ISS, contudo requer alteração legislativa para inclusão

⁶ MOREIRA, F. L. A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax. – São Paulo, SP: IBDT, 2023. P. 111

⁷ ROCHA, Melina. Tributação da Economia Digital por meio de IVA/IBS: Desafios e Soluções. Revista Brasileira de Direito. Passo Fundo, vol. 16, n. 3, p. 3, setembro-dezembro, 2020. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/4418-21890-1-PB.pdf>

das espécies de serviços incidentes a esta tributação, que são de rol taxativo. No que concerne aos serviços de streaming, por exemplo, a Lei Complementar 157/2016 foi emitida para alterar a Lei Complementar 116/2003, exatamente no sentido de realizar este acréscimo à lista dos serviços tributados por ISS.

De todo modo, a doutrina comumente defende que estes tributos “antigos” não são os mais adequados para a tributação da economia digital, uma vez que esta já se especializou tanto que o mais adequado seria a estipulação de tributações específicas a esta forma de mercado, bem como aos seus produtos e serviços⁸.

IV. Ação 1 do Projeto BEPS (Base Erosion and Project Shifting)

4.1. Projeto BEPS

O Projeto BEPS, "Base Erosion and Profit Shifting" (Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros), é uma iniciativa elaborada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo objetivo é combater estratégias fiscais agressivas efetuadas por empresas multinacionais para reduzir artificialmente sua carga tributária. Referido projeto teve seu documento inicial lançado em 2013, e consiste em ações que visam abordar questões específicas de evasão fiscal e elisão fiscal advindas de um contexto internacional.

A erosão da base tributária, que este projeto almeja combater, concerne a um conjunto de estratégias e práticas utilizadas com o intuito de reduzir sua carga tributária, não necessariamente de maneira ilegal, mas que resultam em implicações negativas para as receitas do governo. A transferência de lucros consiste na análise de países com menor carga tributária para então realocar os lucros tributáveis, instigando assim a concorrência fiscal entre Estados. Não obstante, este problema não afeta apenas o Estado, mas também prejudica o próprio contribuinte, conforme indica a OCDE:

⁸ REFORMA Tributária Precisa Acompanhar Economia Digital, Afirmam Tributaristas. Fórum de Lisboa, Consultor Jurídico. Disponível em: (<https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/reforma-tributaria-acompanhar-economia-digital>)

Quando as normas tributárias permitem às empresas reduzir a carga tributária, ao deslocarem os seus rendimentos para fora das jurisdições nas quais desenvolvem as atividades produtivas, outros contribuintes nessas jurisdições tem que assumir uma fatia maior da carga tributária. (Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, p. 10)

Conforme demonstrado ao longo deste trabalho, a origem destas práticas reside na falta de coordenação internacional sobre a tributação de operações internacionais. Este ponto é tão enfatizado por ser não somente uma causa destas práticas nocivas, como também o próprio cerne da eficácia do Projeto BEPS. Neste Projeto, se aponta a intensa mudança no ambiente internacional resultante da globalização, bem como da nova forma de comércio digital, e se propõe uma série de medidas, categorizadas como Ações, voltadas a problemas específicos do cenário internacional com o intuito de padronizar as metas para saná-los.

A sua eficácia reside no fato de que não se limita a um simples relatório, isto é, o projeto, além de analisar e identificar os pontos de origem de erosão da base tributária e transferência de lucros, também estipula ações necessárias para tratá-los e prazos para que sejam implementadas, bem como apresenta recursos e metodologias para sua aplicabilidade¹.

É possível atribuir ao Projeto BEPS uma série de vantagens para a tributação internacional, resultantes das medidas por ele propostas. A primeira delas pode ser identificada pela atualização das normas tributárias internacionais, no contexto globalizado e tecnológico do mercado atual. A vantagem no que se refere à inovação tecnológica não se limita à tributação da economia digital de forma geral, mas este plano de ações trata também do reforço de normas para tributação de ativos intangíveis, para assegurar que os lucros referentes a estes ativos, como propriedade intelectual, tenham a tributação adequada.

¹ OCDE (2014). Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing, p. 13. Disponível em: (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>).

O Projeto BEPS contribui também para que sejam preenchidas as lacunas nas regras fiscais internacionais, de forma a dificultar que as diferenças entre jurisdições sejam mecanismos para que empresas evitem o pagamento de impostos. É válido ressaltar a promoção da transparência fiscal dele advinda, isto é, a elaboração de convenções internacionais, bem como a própria cooperação para troca de informações entre países, de modo a dificultar que empresas ocultem lucros e ativos em jurisdições de baixa tributação.

Este Projeto é benéfico ainda por atingir as regras de precificação de transferência. Uma grande preocupação no BEPS refere-se a esta regra tributária pela qual se estipula um preço para transações comerciais realizadas entre partes de um mesmo grupo econômico². O que pode ocorrer neste caso é a manipulação artificial dos preços nas transações entre suas subsidiárias, e a contribuição do Projeto nesta matéria refere-se à introdução de regras de precificação de transferência mais rígidas e claras.

Desta forma, o Projeto BEPS propõe uma tributação justa e eficaz às empresas multinacionais, alinhando as regras fiscais com a realidade dos negócios internacionais. A elaboração de um plano de ação em escala internacional com propostas comuns para os problemas contemporâneos garante a segurança jurídica que é capaz de reduzir significativamente a erosão da base tributável e transferência de lucros, bem como gerar uma estabilidade para as próprias empresas quanto à tributação no mercado internacional.

4.2. Desafios Fiscais da Economia Digital

Conforme indicado anteriormente, a economia digital na proporção global implica em desafios fiscais significativos. A transição das operações para a realidade digital diverge das normas tributárias tradicionais, intensificando a

² PETRINI, Silvio. Transfer Pricing – O Guia Definitivo. Disponível em: (<https://www.transferpricingdigital.com.br/transfer-pricing/>).

existência de lacunas na tributação internacional, de modo que o principal desafio se refere justamente à necessidade de atualização das regulamentações fiscais. Sendo que esta medida tem como obstáculo a falta de consenso sobre esta tributação.

No que concerne à tributação direta, a OCDE apresenta em seu relatório¹ três grandes desafios na economia digital. O primeiro deles é indicado pela dificuldade de se determinar o nexo entre a atividade realizada e a jurisdição competente para tributá-la. Deste modo, o próprio espaço de atuação desta economia se apresenta como desafio. A possibilidade de operar sem uma presença física substancial, e a natureza descentralizada desta forma de mercado exigem uma reestruturação da tributação, e da incidência dos elementos de conexão. O desafio neste ponto refere-se justamente na determinação de competência.

O segundo desafio indicado pela OCDE concerne aos dados. A economia digital é constituída através de dados, sendo que a coleta, armazenamento e processamento destas informações podem ser feitos em jurisdições diversas. Há, além da multiplicidade de jurisdição, a dificuldade em se atribuir valor aos dados, isto é, determinar para fins de tributação o quanto determinado dado representa, e ainda mais complexo padronizar esta valoração. Neste sentido:

O crescimento na sofisticação das tecnologias de informação tem permitido às empresas na economia digital a coleta e uso de informações transfronteiriças em um nível sem precedentes. Isso levanta questões sobre como atribuir valor criado a partir da geração de dados por meio de produtos e serviços digitais e como caracterizar, para fins fiscais, o fornecimento de dados por parte de uma pessoa ou entidade em uma transação. (Addressing the Tax

¹ OCDE (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

O desafio final apresentado pela OCDE neste tema refere-se à dificuldade de caracterização destas novas formas de serviços advindas do âmbito tecnológico. A economia digital não se limita a transações na plataforma online, mas implica no surgimento de produtos e serviços novos, dificultando o entendimento do que será tributado. Há, então, a preocupação em como será definido o rendimento advindo destes novos modelos de negócio, como a computação em nuvem e, conforme apontado pela OCDE:

A questão para fins de tratados tributários é frequentemente se tais pagamentos deveriam ser considerados como royalties (particularmente nos tratados em que a definição de royalties inclui pagamento por aluguel de equipamento comercial, industrial ou científico), taxas por serviços técnicos (por meio de tratados que contenham provisões específicas sobre isto) ou lucros de negócio. (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. P. 108, tradução livre)³

Ademais, a mobilidade deste mercado permite a constante movimentação das operações transnacionais, o que dificulta às autoridades fiscais rastrear e tributar as transações online. A alocação de lucros, portanto, é mais intensa nesta espécie de mercado, caracterizado por empresas que operam online e cujos rendimentos podem ser facilmente transferidos. Sendo assim o problema da evasão fiscal é ainda mais intenso nesta economia.

A economia digital não é um prejuízo em si, simplesmente uma evolução do mercado de uma sociedade tecnológica e globalizada. Não obstante, não pode o Estado ausentar-se do direito de tributar, devendo ele também evoluir

² No original: The growth in sophistication of information technologies has permitted companies in the digital economy to gather and use information across borders to an unprecedented degree. This raises the issues of how to attribute value created from the generation of data through digital products and services, and of how to characterize for tax purposes a person or entity's supply of data in a transaction.

³ No original: The question for tax treaty purposes is often whether such payments should be treated as royalties (particularly under treaties in which the definition of royalties includes payments for rentals of commercial, industrial or scientific equipment), fees for technical services (under treaties that contain specific provisions in that respect) or business profits.

para adequar-se ao contexto atual. Neste sentido, a cooperação internacional e a adaptação das regulamentações fiscais são imprescindíveis para assegurar esta adequação. Encontrar medidas eficazes para isto é justamente a proposta do plano de Ação 1 do Projeto BEPS.

4.3. Medidas Propostas e Progressão do Plano de Ação 1 do Projeto

O Plano de Ação 1 estabeleceu como meta a identificação e análise dos desafios da economia digital, incluindo a questão da presença digital significativa como forma de moldar a tributação. Outra meta deste Projeto concerne à proposta de soluções que garantam o pagamento dos impostos pelas empresas digitais nos países em que o valor foi gerado, ainda que diante da falta de presença física substancial naquela jurisdição.

Como consequência, este Plano de Ação resultou em diversas soluções para a tributação no mercado digital, como a própria presença digital significativa enquanto elemento de conexão para a tributação. O que se espera com esta proposta é a tributação pela jurisdição na qual as empresas gerem receitas substanciais.

Por meio deste Plano se sugere ainda a elaboração de normas específicas que estabeleçam critérios de conexão, determinando, então, requisitos para discernir a ocorrência desta presença digital. Ademais, Propõe-se a criação de regras para a alocação de lucros de empresas digitais com base em critérios que considerem a atividade econômica real em uma jurisdição, conforme será indicado.

O Projeto BEPS, em seu primeiro documento, emitido em 2013, aborda os desafios da tributação na economia digital em seu Plano de Ação 1. Seu principal intuito, portanto, é identificar as dificuldades centrais advindas da economia digital, propondo a análise da presença digital significativa, da atribuição de valor aos dados, da qualificação de rendimentos, bem como a

cobrança efetiva do IVA/IMS em fornecimento de produtos ou serviços digitais¹. Se propõe, então, à harmonização internacional da tributação de renda, por meio de três pilares centrais, sendo eles: a introdução de coerência nas regras domésticas que afetem negociações transfronteiriças; reforçar os requerimentos os padrões internacionais já existentes; e melhorar a transparência².

Desde então, uma série de documentos oficiais foram emitidos pela OCDE, com conteúdos e formas diversos, cujo objetivo é justamente a efetivação dos projetos apresentados neste Plano de Ação, indicando o progresso substancial no tema da economia digital. Não se pretende neste trabalho descrever cada um destes documentos, mas sim apontar alguns dos principais, e as alterações deles resultantes, com o intuito de atestar a eficácia do Plano de Ação 1 na economia digital.

Em 2015, foi emitido o relatório final, referente aos desafios fiscais da economia digital, no que concerne ao Plano de Ação 1, pelo qual se indicam referidos desafios, bem como as propostas para combatê-los. Este relatório apresenta os princípios da tributação, diferenciando seu alcance na tributação direta e indireta, e é ponto central para efetivação do Plano de Ação 1, uma vez que conceitua as novas formas de modelos de negócios, apresenta os elementos essenciais da economia digital, detalha os elementos de estratégia do BEPS na economia digital, identifica os desafios fiscais e introduz possíveis opções para solucioná-los³. Neste relatório final, as propostas centrais incluem a definição de presença digital significativa como elemento de conexão de tributação e o desenvolvimento de normas para a alocação de lucros.

¹ OCDE. Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. OECD Publishing, p. 17. Disponível em: (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>).

² OCDE (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 5. Disponível em: (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page20)

³ OCDE (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 20. Disponível em: (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page20)

O relatório interino emitido pela OCDE em 2018 é importante ser mencionado uma vez que nele se estabelece o foco de implementação das mudanças. Este objetivo é realizado através da monitoração e revisão dos padrões mínimos e continuidade em tratar dos problemas dos BEPS, por meio de um Quadro Inclusivo (*Inclusive Framework*)⁴. O seu conteúdo aprofundou o entendimento dos modelos de negócios e criação de valor, e apresentou a necessidade de revisão das normas tradicionais que não se adequam a este mercado.

Em 2019 foi emitida uma *Policy Note* cujo intuito era de indicar o que foi sendo atualizado com o relatório interino precedente, bem como apresentar a conclusão alcançada de que haveria um consenso na análise de propostas envolvendo dois pilares. O primeiro refere-se aos desafios gerais da economia digital, concentrando-se na alocação dos direitos de tributação, bem como aos problemas associados ao nexo, e o segundo à movimentação de lucros para jurisdições ou entidades de carga tributária menor.⁵

Após uma série de consultas públicas e relatórios que avançaram muito no debate sobre as propostas e abordagens adequadas para referidos pilares, o Quadro Inclusivo da OCDE emitiu em outubro de 2021 uma Declaração sobre acordo pactuado entre as jurisdições que o compõe, em relação a uma solução de dois pilares apresentada para enfrentar os desafios fiscais da economia digital.⁶ Em relação ao Pilar 1, este acordo define uma nova regra de nexo e alocação de lucro, nos seguintes termos:

Haverá uma nova regra de nexo de finalidade especial que permitirá a alocação do Montante A a uma jurisdição

⁴ OCDE (2018), Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 4. Disponível em: (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>)

⁵ OCDE (2019). Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – Policy Note. P. 4. Disponível em: (<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>)

⁶ OCDE (2021). Declaração Sobre uma Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Fiscais Decorrentes da Digitalização da Economia. P.1. Disponível em: (<https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>)

de mercado quando a MNE dentro do escopo obtiver pelo menos 1 milhão de euros em receitas provenientes dessa jurisdição. Para jurisdições menores com PIB inferior a 40 bilhões de euros, a regra de nexos será fixada em 250 mil euros. (Declaração Sobre uma Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Fiscais Decorrentes da Digitalização da Economia. P.1)

Ademais, também se estipulou a alocação pela fonte de receitas, isto é, será alocado para a jurisdição final dos produtos e serviços, por meio da categorização das transações. Definiu-se também no Pilar 1 o *quantum* desta alocação (25% do lucro residual, cujo lucro é definido como acima de 10% da receita), a determinação de base de cálculo por meio da receita contábil financeira, a eliminação de dupla tributação pelo método de isenção ou de crédito, e, dentre outras, a preocupação com a eliminação de medidas unilaterais. A padronização de medidas de tributação exige harmonização não somente em normas internacionais, mas a própria unificação interna da coerência tributária, motivo pelo qual se estipulou que as partes excluam todos os Impostos sobre Serviços Digitais.

Ambos os pilares foram estipulados associados a um plano de implementação detalhado, descrevendo, então, um cronograma, principais marcos e indicando o acompanhamento de assistência técnica sob medida. O Pilar 2 define sugestões, portanto não são obrigatórias, divididas nos seguintes termos:

- a) regras GloBE, consistindo em: (i) uma regra de inclusão de renda que deverá tributar a empresa-matriz (*parente entity*) no que competir ao lucro pouco ou não tributado. (ii) uma regra de pagamento pouco ou não tributados, que deverá proibir a dedutibilidade de pagamentos de tal natureza ou requerer que se ajuste a base de cálculo caso a entidade recebedora não esteja sujeita à regra de inclusão; e
- b) uma regra a ser incluída nos acordos de dupla tributação que permita às jurisdições da fonte a imposição de um tributo retido sobre pagamentos a partes relacionadas sujeitos à tributação abaixo de

uma alíquota mínima – sendo tal título creditável. (A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax, p. 153)

Desde então, diversos outros relatórios e consultas públicas foram periodicamente emitidos para verificar o progresso e a efetividade das medidas de implementação. Deste modo, a eficácia do Plano de Ação 1 do BEPS é identificada uma vez que este Projeto não se limita a um documento internacional de recomendação tributária, ou a um tratado tributário específico, mas sim a um plano, de efetividade periodicamente verificada, que através de uma série de etapas e medidas almeja a própria reestruturação internacional da tributação do mercado digital, bem como a promoção da harmonia entre medidas internacionais com o próprio cenário doméstico dos países que dele pactuam.

V. Tecnologia e Reforma Tributária

No cenário econômico atual, repleto de implicações tecnológicas, não faz sentido tratar de reforma tributária sem que esteja incluso a temática da tributação da economia digital, uma vez que este ambiente, por definição, requer uma reforma. A padronização de medidas no contexto internacional é, de fato, essencial, contudo, não deixa de ser tão urgente quanto a adoção destas medidas no âmbito interno.

Conforme indicado por Vanessa Canado¹, O Brasil apresenta certo atraso no que concerne às medidas de tributação do mercado digital, afirmando a inviabilidade desta tributação por meio dos tributos atuais e, ainda que entenda o IVA como antigo, entende pela possibilidade de adequação deste imposto nas atividades digitais.

É importante ressaltar que, ainda que a reforma tributária no Brasil para adequação desta economia seja imprescindível, a forma de execução destas

¹ REFORMA Tributária Precisa Acompanhar Economia Digital, Afirmam Tributaristas. Fórum de Lisboa, Consultor Jurídico. Disponível em: (<https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/reforma-tributaria-acompanhar-economia-digital>).

mudanças deve ser feita com a cautela de não incidir em medidas unilaterais prejudiciais. Uma vez que esta economia é invariavelmente global, criar impostos de forma arbitrária sobre estas atividades poderia ser prejudicial e até mesmo incidir em dupla tributação. Portanto, o mais adequado seria que esta reforma seguisse os padrões internacionais, observando as diretrizes do Plano de Ação 1 do BEPS como espécie de modelo. Neste sentido:

A verdade, portanto, é que se precisa reformar o Sistema Tributário Nacional, tornando-o mais racional e menos complexo, demandas que de certa forma são do século XX, ao mesmo tempo que se precisa já adequá-lo aos parâmetros atuais de uma economia digital que se consolida. E, sobretudo, mais compatível com a lógica globalizada inerente a uma economia digital. (Tributação na Economia Digital na Esfera Internacional, p. 47)

VI. Considerações Finais

Conforme demonstrado, a economia digital é um fenômeno mundial, cujo cerne é a volatilidade das atividades e multiplicidade de nações. A proporção atual em que esta espécie de mercado possui implica na urgência de medidas que sejam capazes de tributá-la. E ainda assim, em razão das suas peculiaridades, há neste ponto diversas falhas e lacunas, tanto no aspecto internacional, como no próprio contexto doméstico.

O poder de tributar está entre as prerrogativas mais essenciais de um Estado, de modo que se associa intrinsecamente à expressão de sua soberania. Portanto, as questões referentes à tributação da economia digital têm implicações no próprio exercício da soberania Estatal. Uma vez que as transações deste mercado são frequentemente entre nações diferentes, observa-se a imperatividade em se estabelecerem medidas padronizadas internacionalmente. Ademais, ainda que os tratados sejam normas fundamentais, estão limitados ao que foi especificamente estipulado naquele documento, entre aqueles países, ao passo que as orientações internacionais, como por exemplo o Projeto BEPS, são capazes de garantir um alcance maior, e padronização ainda mais efetiva.

O que se buscou apresentar neste trabalho, é justamente a eficácia das medidas do Plano de Ação 1 do Projeto BEPS diante destes problemas. Em relação à questão de Soberania, é efetivo uma vez que não há coerção na aplicação das medidas, de modo que é de determinação de cada Nação que a ele adere, se preocupa em providenciar acompanhamento sobre como estas medidas estão sendo recebidas e o seu objetivo é justamente de garantir que os Estados estão efetuando a tributação que a eles é devida. No que concerne aos problemas que a economia digital possui de adequação do tributo ao objeto de tributação, há eficácia devido ao fato de que as medidas são elaboradas a partir do próprio conceito e características essenciais da economia digital, de modo que a tributação é extremamente especializada. E em relação à eficácia das medidas em si, ou seja, se estas de fato cumprem o que são propostas a assegurar, conforme indicado anteriormente este Projeto tem apresentado resultados em razão da constante monitoração e atualização de relatórios.

Ainda assim, este é um processo extremamente complexo, motivo pelo qual ainda é possível que algumas autoridades fiscais tenham incerteza quanto à aplicação das medidas, e, mesmo com o trabalho considerável deste Plano de Ação que almeja a uniformização, estas autoridades ainda podem apresentar divergências. Importante ressaltar também que a fiscalização das operações digitais é mais difícil, motivo pelo qual ainda ocorre em grande escala a erosão da base tributária e transferência de lucros. Não obstante, pode argumentar-se que estes fatores são apenas um reforço da importância da cooperação internacional.

VII. BIBLIOGRAFIA

Código Tributário Nacional (2007). Disponível em: (<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>).

OCDE (2014). Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing. Disponível em: (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>).

OCDE (2015). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: (https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page20).

OCDE (2018), Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>).

OCDE (2019). Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. Disponível em: (<https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>).

OCDE (2021). Declaração Sobre uma Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Fiscais Decorrentes da Digitalização da Economia. Disponível em: (<https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>).

OCDE. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalization. Disponível em: (<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>).

EU. Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence. Comissão Europeia, 2018. Disponível em: (https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf).

Convenções de Dupla Tributação. ICEP Portugal, Fevereiro de 2003. Disponível em: (<https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/350.pdf>).

CARRAZA, R. A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

PAULSEN. L. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado, 2014.

ÁVILA, M. A Soberania e o Direito Tributário Internacional. Revista da Faculdade de Direito da UERJ, v. 2, n. 22, jul./dez. 2012.

TAKANO, C. A. Erosão da Base Tributável e a Transferência de Resultados: o Caminho para o Multilateralismo e Novas Perspectivas à Soberania Fiscal. Revista Direito Tributário Atual nº 32, 2014.

SCHOUERI, L. E. FERRAZ, R. Princípios e Limites da Tributação. São Paulo, Editora Quartier Latin do Brasil. Páginas 323 – 374, 2005.

FRANCA FILHO, M. T. Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda. Revista de Informação Legislativa. Páginas 83 – 90, jan./mar. 1998.

MOREIRA, C. G. Regra Constitucional de Competência e Tributação de Transações Transfronteiriças entre Partes Vinculadas. São Paulo, SP: IBDT, 2021.

DAGAN, T. The Costs of International Tax Cooperation (2002). Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=315373>

PISCITELLI, T. BOSSA, G. B. Tributação da Nuvem. 2ª edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

REDAÇÃO WARREN. Bolha da internet: entenda o que motivou a bolha ponto com nos anos 2000 e as lições que ficaram. Warren Magazine, 2021. Disponível em: (<https://warren.com.br/magazine/bolha-da-internet/>)

SCHOUERI, L. E. Globalização, Investimentos e Tributação: Desafios da Concorrência Internacional ao Sistema Tributário Brasileiro. Revista Brasileira de Comércio Exterior nº 113, 2012.

CORREIA NETO, C. B. AFONSO, J. R. R. FUCK, L. F. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, páginas 145-167, jan./abr. 2019.

CUNHA, C. R. MEDEIROS JUNIOR, A. C. F. TORRES, D. J. A. Os Desafios da Tributação na Economia Digital e o Princípio da Territorialidade. RVMD, Brasília, nº 1, jan-jun 2021. Disponível em: (<file:///C:/Users/User/Downloads/13887-Texto%20do%20artigo-63483-1-10-20220729.pdf>)

DA SILVA, W. P. L. A Economia Digital e a Aplicabilidade dos Elementos de Conexão da Renda na Tributação Direta Internacional. BEPI n. 28. set./dez. 2020.

VALADÃO, M. A. P. ARAUJO, A. C. M. S. Elementos de Conexão na Tributação Direta e suas Transformações na Economia Digital. Revista Jurídica da Presidência. Brasília, v. 24 n. 134. Set./dez. 2022.

MOREIRA, F. L. A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax – São Paulo, SP: IBDT, 2023 (Série Doutrinária, 51).

FURTADO, R. A Tributação Direta na Era da Economia Digital. Instituto Politécnico de Lisboa. ISCAL. Lisboa, dezembro de 2019. Disponível em: (https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12172/1/Dissertaa%cc%81%e2%88%86o_Vers%e2%88%86oFinal_RaquelFurtado.pdf).

FOSSATI, G. Tributação da Economia Digital na esfera Internacional: volume 4 [recurso eletrônico] / Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. Disponível em: (https://diretorio.fgv.br/sites/default/files/2023-02/tributacao-da-eco-digital-na-esfera-internacional_vol-4.pdf)

ROCHA, M. Tributação da Economia Digital por meio de IVA/IBS: Desafios e Soluções. Revista Brasileira de Direito. Passo Fundo, vol. 16, n. 3, p. 1 - 15, Setembro-Dezembro, 2020. Disponível em: <file:///C:/Users/User/Downloads/4418-21890-1-PB.pdf>

FOSSATI, G. GERMANO, L. Imposto Sobre Valor Agregado (IVA). Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28312/Miolo%20revisado%20e%20diagramado_Sem%20marcas-p%C3%A1ginas-334-341.pdf?sequence=1&isAllowed=y

MAIA JUNIOR, H. Tributação na Economia Digital. Delloite, publicado em setembro-novembro de 2018. Disponível em: <https://mundocorporativo.deloitte.com.br/tributacao-na-economia-digital/>

OLIVEIRA, Camila. Tributação na Economia Digital: ISS, Avanços e Desafios. Publicado em agosto, 2022. Disponível em: <https://arquivoi.com.br/blog/tributacao-economia-digital/>

DIAS JUNIOR, A. A. S. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Revista Direito Tributário Atual 06. Disponível em: ([file:///C:/Users/User/Downloads/1131-Texto%20do%20artigo-3359-1-10-20210625%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/User/Downloads/1131-Texto%20do%20artigo-3359-1-10-20210625%20(1).pdf)).

DIAS, F. W. L. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios na Economia Digital. IBDT, 2020.

BARRETO, P. A. TAKANO, C. A. Tributação na Economia Digital: Limites e Desafios. IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Disponível em: (<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/03/Artigo-Paulo-Ayres-e-Caio-Takano.pdf>).

CANEN, D. Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: debates atuais / Doris Canen – Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. Disponível em: (<https://bibliotecadigital.stf.jus.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/2849/1196772.pdf?sequence=1&isAllowed=y>)

PETRINI, Silvio. Transfer Pricing – O Guia Definitivo. Disponível em: (<https://www.transferpricingdigital.com.br/transfer-pricing/>)