

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**  
**FACULDADE DE DIREITO**

FERNANDO AYRES BARRETO FILHO

**PLANO BEPS:**  
**Tributação Direta na Economia Digital.**

SÃO PAULO – SP

2020

FERNANDO AYRES BARRETO FILHO

**PLANO BEPS:  
Tributação Direta na Economia Digital.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à  
Faculdade de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à  
obtenção do grau de Bacharel em Direito

Orientador: Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin

SÃO PAULO – SP

2020

FERNANDO AYRES BARRETO FILHO

**PLANO BEPS:**  
**Tributação Direta na Economia Digital.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito

Aprovado em: 30 de novembro de 2020

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. João Bosco Coelho Pasin (Presidente)

---

Prof. Hécio de Abreu Dallari

---

Prof. Reinaldo Bruno Moreira

## **AGRADECIMENTOS**

Inicialmente agradeço e dedico este trabalho à minha mãe, Marie, ao meu pai, Fernando e ao meu pa(i)drasto, Paulo que, sempre dotados de um amor incondicional, tornaram possível a realização deste sonho e sem os quais eu nada seria.

Ao meu irmão Felipe, que, com seu jeito mais que especial, me ensina, ainda que, atualmente, a distância, a ser uma pessoa melhor e é dono do amor mais sincero que posso sentir.

À toda minha família, em especial aos meus avós, pelo suporte e motivação para que pudesse chegar até aqui.

Ao Comando Mackenzista, que me abraçou assim que cheguei em São Paulo e me deu uma nova família, além de incontáveis momentos de felicidade e emoção que jamais serão esquecidos.

Aos meus amigos que compartilharam diariamente momentos de alegrias e angústias durante este período, em especial, Antônio Troncoso, João Vicente, João Pedro Nery, Hariel Santos, Lucas Martinho, Gabriel Tagliati, Alipe Barbosa, Pedro Albuquerque, Gabriele Rossi, Amanda Almeida, Beatriz Federzoni e Bruna Ortolan. Não teria conseguido sem vocês.

Ao meu orientador, Professor João Bosco Coelho Pasin pela disposição e relevantíssimos apontamentos para o desenvolvimento deste trabalho.

Por fim, a todos aqueles que me ajudaram a crescer profissional, pessoal e academicamente durante os cinco melhores anos da minha vida.

## RESUMO

O artigo denota as problemáticas decorrentes das constates inovações tecnológicas que a economia digital imporá à tributação, principalmente sobre a renda. Tratou-se de maneira detalhada sobre os meios utilizados pelas grandes empresas para se abster da efetiva tributação nas jurisdições em que desempenham suas atividades, as dificuldades enfrentadas pelas autoridades fiscais para a tributação da renda, as mudanças negociais incorridas nas últimas décadas e a supervalorização dos bens intangíveis. Observou-se, por fim, a necessidade de edificar um novo sistema tributário mundial diante de um panorama de enormes incertezas, o que está sendo desempenhado pelo Projeto BEPS da OCDE.

**Palavras-chave:** Direito tributário internacional – Plano BEPS – Digitalização da economia – *Action 1*.

## **ASBTRACT**

The article presents the problems arising from the technological innovations that the digital economy will impose on taxation, mainly on income. It dealt in detail with the means used by large companies to abstain from effective taxation in the jurisdictions in which they carry out their activities, the difficulties faced by the tax authorities for the taxation of income, the business changes incurred in the last decades and the overvaluation of intangible assets. Finally, the need to build a new global tax system was observed in the face of a panorama of enormous uncertainties, which is being performed by the OECD BEPS Project.

**Keywords:** International tax law – Base Erosion and Profit Shifting – Digital Economy– Action

1.

## **PLANO BEPS: Tributação Direta na Economia Digital.**

Fernando Ayres Barreto Filho

### **SUMÁRIO:**

INTRODUÇÃO. 1 CONTEXTO HISTÓRICO. 2. PLANO BEPS. 3. AÇÃO 1 – DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA. 3.1 O Conceito de Economia Digital. 3.2. O relatório de 2015. 3.2.1. Desafios Relativamente à Tributação Direta na Economia Digital. 3.2.2. Soluções cabíveis apontadas pela OCDE. 3.3. O Plano de Ação. 3.3.1. Programa de trabalho para desenvolvimento de consenso acerca dos desafios decorrentes da digitalização da economia 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIA

### **INTRODUÇÃO**

Este artigo se dedica à análise dos desafios tributários internacionais decorrentes da digitalização da economia que, a partir da revolução digital, tornaram-se mais evidentes aos olhos das autoridades fiscais mundo a fora, diante da constante atualização e inovação dos meios em que são realizados os negócios virtuais e a consequente erosão das bases tributáveis e deslocamentos de lucros pelas empresas que destes se utilizam.

Com base no levantamento de literatura sobre o tema, fora realizada pesquisa visando discriminar as problemáticas tributárias ocasionadas pela economia digital, bem como indicar as recentes soluções em discussão para sua superação.

Busca-se com este artigo contribuir para a difusão do tema, a fim de fomentar o debate sobre as implicações tributárias geradas pela economia digital tendo em vista que a discussão se encontra em pleno desenvolvimento pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), diante de uma sociedade cada vez mais digital e conectada.

### **1 CONTEXTO HISTÓRICO**

Para principiar a presente exposição, é necessário realizar alguns apontamentos introdutórios, de modo a contextualizar o leitor que busca conhecer melhor o tema ora em voga.

Inicialmente, é imperiosa a delimitação do conceito de globalização e entendimento de suas decorrências que serão de suma importância para as análises realizadas no decorrer deste trabalho. Neste sentido tem-se que, nos anos 80, principalmente no período pós Guerra Fria, a

bipolaridade em que se pautava o sistema internacional colapsou, o que ensejou o surgimento de uma nova ordem mundial, que emergia carregada de perquirições acerca de como se dariam as relações entre os Estados.

Nesta conjuntura criou-se o conceito de globalização:

“(...) é um conceito que gerou intenso debate, desde que não há um consenso quanto ao seu significado e impactos. Alguns autores preferem analisar esse fenômeno a partir dos chamados aspectos materiais: fluxos de comércio, de capital e de pessoas facilitados por um contexto de avanço na comunicação eletrônica que parece suprimir as limitações da distância e do tempo na organização e na interação social. Concordamos com a percepção de que a globalização representa uma “[...] mudança ou transformação na escala da organização social que liga comunidades distantes e amplia o alcance das relações de poder nas grandes regiões e continentes do mundo” (HELD e MCGREW, 2001: 13).

**Neste cenário globalizado, o Estado-nação ganha novos contornos e os conceitos de soberania e legitimidade adquirem novos significados, uma vez que o Estado perde a capacidade de responder isoladamente aos desafios do sistema internacional, assim como a de prover bens e serviços à sua população sem contar com a cooperação internacional (Krasner, 2000; Sassen, 2001).<sup>1</sup>** – grifos nossos

Conforme exposto, a referida mudança constitui desafio direto às noções clássicas de soberania e legitimidade do Estado. Isto ocorre, pois, o poder dos Estados sobre si mesmos é diminuído, uma vez que a “(...) expansão das forças transnacionais reduz o controle que cada governo pode exercer sobre as atividades de seus cidadãos e dos outros povos” (Held e McGrew, 2001: 34-35).

Quase cinquenta anos depois, é possível observar com clareza que o fenômeno da globalização foi, em diversos sentidos, benéfico para as economias mundo a fora e, de fato, transformou a forma pela qual nos relacionamos em diferentes escalas. O intenso fluxo de capitais, informação, mão de obra, os avanços tecnológicos e de telecomunicação, a criação e proteção da propriedade intelectual, dentre diversos outros fatores foram, são e ainda serão de extrema importância para o desenvolvimento da economia global.

Ao longo dos últimos anos, esta tem se reestruturado à medida que surgem, em ritmo acelerado, novos setores em razão de inovações tecnológicas e da difusão da acessibilidade aos produtos que vêm se aprimorando.

Ilustrativamente, observe-se que, de acordo com o “*Digital 2019 Q4 Global Digital Statshot*”<sup>2</sup> em 2019, quase 4,5 bilhões de pessoas tinham acesso à internet em todo o mundo.

<sup>1</sup> MARIANO, Karina Pasquariello. Globalização, integração e o estado. **Lua Nova**, São Paulo, n. 71, p. 123-168, 2007. Available from <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-64452007000200005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452007000200005&lng=en&nrm=iso)>. access on 18 Oct. 2020. <https://doi.org/10.1590/S0102-64452007000200005>.

<sup>2</sup> <https://datareportal.com/reports/digital-2019-q4-global-digital-statshot>



Os dados indicam, ainda, que houve um aumento de 10% das pessoas conectadas em todo o mundo. O equivalente a mais de 415 milhões de indivíduos, em relação ao ano de 2018.

Essa expansão demonstra, de maneira objetiva, a emergência de novas formas de interação entre as pessoas, empresas e, também, os Estados, o que demanda uma reavaliação por estes sujeitos de como essas relações ocorrem, inclusive no âmbito dos negócios, mais especificamente para o comércio e a prestação de serviços.

Sob o espectro internacional, esta conjuntura desenvolveu novos modelos negociais, o que se observa com facilidade quando notamos que as 5 empresas mais valiosas do planeta são do ramo da tecnologia, sendo estas *Apple, Google, Microsoft, Amazon e Facebook*<sup>3</sup>. Todas as citadas possuem atuação em escala mundial e operações realizadas, em sua maior parte, virtualmente.

Assim, fica claro que a globalização e os avanços tecnológicos experienciados nas últimas duas décadas impuseram uma nova dinâmica ao relacionamento econômico entre os Estados nacionais.

Como já era de se esperar, esta conjuntura, desenvolvida sobre modelos de negócio bilionários, chamou a atenção das autoridades e estabeleceu a necessidade de que estas revisitassem suas políticas fiscais, de modo que tais demonstrações de capacidade contributiva fossem devidamente contempladas em seus sistemas jurídicos.

Entretanto, não se trata de uma simples empreitada.

Diante deste e outros desafios tributários, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) e o G-20 (Grupo dos 20, do qual participam as 19 maiores economias do mundo e a União Europeia) lançaram, em 2012, o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) – Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros.

## 2 PLANO BEPS

No decorrer da história, é possível observar missões de adequação dos sistemas tributários de forma diretamente proporcional às condutas adotadas pelos contribuintes que, em contraponto, sempre buscam reduzir parcial ou totalmente o ônus tributário imposto a si.

No contexto de economia altamente globalizada, como visto anteriormente, o Plano BEPS fora criado, com objetivo de promover mudanças no ordenamento tributário

---

<sup>3</sup> <https://www.forbes.com.br/listas/2020/07/as-marcas-mais-valiosas-do-mundo-em-2020/>

internacional, de modo a abolir ou, ao menos, refrear a evasão fiscal perpetrada por grupos econômicos transnacionais.

O fenômeno da erosão das bases tributáveis foi, por muito tempo, pouco combatido pelos países prejudicados. A partir da Crise do *Subprime*, em 2008, que deu início a uma das maiores crises econômicas mundiais, houve a necessidade de um novo enfrentamento às falhas dos sistemas tributários, com o entendimento comum de que se adotassem medidas contundentes que evitassem práticas erosivas e elisivas que, ainda que consideradas lícitas, uma vez que estas causam grande prejuízo aos países.

De acordo com João Francisco Bianco, nos idos de 2007, não seria possível resolver estes problemas simplesmente com medidas do direito interno, uma vez que a globalização da atividade econômica torna inviável a realização de intervenções legislativas isoladas por cada Estado. Por esta razão, fica ainda mais acentuada a necessidade de que organismos supranacionais dedicados ao estudo da matéria e à formulação de propostas que possam ser implantadas conjuntamente por toda comunidade internacional. (BIANCO, 2007, p. 17.)

Assim, diante da crise que assolava o mundo há alguns anos naquele momento, em 2012, o G-20 pugnou que a OCDE formulasse e conduzisse um plano de ação cujo objetivo seria conter a evasão fiscal em todo o mundo, a fim de assegurar a justa tributação dos grandes conglomerados com atuação internacional.

A primeira resposta apresentada pela OCDE foi publicada em fevereiro de 2013, tirando da inércia o que hoje conhecemos como Plano BEPS. Contudo, àquele momento, não havia dados suficientes para que se pudesse apresentar qualquer tipo de conclusão concreta sobre as consequências da erosão de bases tributáveis e deslocamento de lucros.

A despeito da incompletude dos dados que tinha disponíveis, a OCDE apresentou a toda comunidade internacional indicadores que despertaram grande interesse na mídia e doutrina tributária mundial, sendo estes (i) o comparativo entre alíquota efetiva de imposto de renda pago por empresas locais e empresas globais, e (ii) o comparativo do montante de investimento estrangeiro direto (IED) recebido por alguns países, revelando-se, por exemplo, que Barbados, Bermudas e Ilhas Virgens Britânicas receberam em 2010 mais IED do que a Alemanha ou o Japão<sup>4</sup>.

Assim o Projeto BEPS se tornou o primeiro grande movimento de reforma tributária internacional e, por isso, é considerado como um marco histórico da cooperação tributária internacional. A comissão criada para desenvolvimento do projeto elaborou quinze

---

<sup>4</sup> 8. ZILVETI, A evolução história da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário (2017).

recomendações específicas aos Estados participantes, visando endereçar os problemas fiscais mais relevantes em um cenário global.

Estas recomendações são destinadas à análise dos focos principais de erosão da base tributária e transferência de lucros. Portanto, seu objetivo maior é o desenvolvimento de ações para a elaboração de instrumentos nacionais e internacionais, que certifiquem a tributação de lucros proporcional à geração de valor. Tal finalidade é alcançada por meio do combate às ineficiências normativas vigentes e aos planejamentos tributários internacionais.

As quinze ações do plano foram calcadas com base em três pilares fundamentais que consistem (i) na introdução de coerência entre as regras nacionais e internacionais aplicáveis às operações *cross-border*, ou seja, realizadas por pessoas jurídicas em mais de uma jurisdição; (ii) no aumento dos requisitos de substância nos padrões internacionais, visando alinhar a tributação, o local da atividade econômica e a geração de valor; e, (iii) garantir maior transparência e certeza para os negócios e governos.

Dentre as ações do plano encontram-se duas que possuem caráter mais amplo que as demais: a ação 1, ligada à economia digital, cujo objetivo é a análise e identificação dos desafios centrais à aplicação de normas e padrões internacionais relativas ao setor e a ação 15, que se destina a desenvolver um instrumento multilateral para aplicação das medidas propostas nos tratados internacionais.

<b>Projeto BEPS</b>	
<b>Ação 1</b>	Abordagem dos desafios fiscais da economia digital
<b>Ação 15</b>	Desenvolvimento de convenção multilateral para implementar medidas relacionadas com tratados tributários para impedir o BEPS

As ações 2 a 5 tem fundamento no primeiro pilar, da coerência, conforme já exposto. Nestas ações constam recomendações cujo objetivo é adaptar as normas internas de cada jurisdição, aplicáveis na tributação sobre a renda das pessoas jurídicas, visando obstar a ocorrência de BEPS a partir de assimetrias e divergências relativamente às operações internacionais.

<b>Projeto BEPS</b>	
<b>Ação 2</b>	Neutralização dos efeitos dos instrumentos híbridos
<b>Ação 3</b>	Reforço às regras de CFC - Controlled Foreign Company

<b>Ação 4</b>	Limites à erosão da base tributável pela dedução de juros e outros pagamentos financeiros
<b>Ação 5</b>	Políticas de combater às práticas prejudiciais mais eficientes, com base na transparência e substância

Para estes fins, o conceito de coerência deve ser compreendido como a proporcionalidade e equilíbrio na análise tributária de uma mesma operação internacional, para que os efeitos fiscais desta decorrentes sejam correspondentes e simétricos entre os Estados e partes envolvidas, evitando, assim, a erosão da base tributária.

Por sua vez, as ações 6 a 10 enquadram-se no segundo pilar cujo objetivo é alinhar a tributação à substância negocial de modo a preservar as relações estabelecidas nos padrões do direito tributário internacional.

<b>Projeto BEPS</b>	
<b>Ação 6</b>	Prevenção de abuso das convenções
<b>Ação 7</b>	Prevenção da fuga artificial ao status de estabelecimento permanente
<b>Ação 8 a 10</b>	Alinhamento das regras de preço de transferência com a criação de valores relativos a intangíveis, alocação de riscos e capital a serviços intragrupo

Em outras palavras, as referidas ações objetivam a alcançar um critério de efetividade negocial nos ordenamentos, a fim de que ocorra a devida tributação. Substancialmente, tal efetividade negocial compreende a ocorrência suficiente e factível de atividade econômica, com a presença de elementos tangíveis que possam assim caracterizá-la, como ativos, empregados, assunção de riscos e o labor propriamente dito.

Isto pois, atualmente é possível conferir a efetividade dos acordos internacionais para prevenir a bitributação, entretanto, em decorrência do desenvolvimento de estruturas internacionais com mais de duas jurisdições, estes não têm sido capazes de evitar a ocorrência de dupla *não* tributação.

As diretrizes de preços de transferência (Transfer Pricing Guidelines - TPG<sup>5</sup>) não têm sido aptas a assegurar que a tributação ocorra no lugar em que, de fato, é gerado o valor

<sup>5</sup> OECD PUBLISHING. **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010**. OECD, 2010.

decorrente da atividade comercial. Tal situação decorre, principalmente, da falta de atualização dos padrões internacionais em relação aos novos modelos de negócio em constante e rápido desenvolvimento, o que tem favorecido estruturas BEPS.

Por fim, as ações 11 a 14 pautam-se na transparência da organização internacional de multinacionais, principalmente pela disponibilização de informações por meio das quais seja possível identificar o local da realização das atividades econômicas e em que os lucros sofrem tributação, com vistas à previsibilidade e segurança, sendo este o terceiro pilar em que se pauta o Plano BEPS.

<b>Projeto BEPS</b>	
<b>Ação 11</b>	Adoção de metodologias para a recolha e análise de informações sobre o BEPS
<b>Ação 12</b>	Regras de divulgação obrigatória de planejamentos fiscais
<b>Ação 13</b>	Regras sobre documentação de preços de transferência e relatórios país a país
<b>Ação 14</b>	Desenvolvimento de mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes

O que se observa na atual conjuntura é a ausência de informações tempestivas e extensivas das operações praticadas por multinacionais em cada Estado. Estas ações, portanto, buscam facilitar sua disponibilização às autoridades fiscais de modo que seja possível reconhecer ainda em estágios iniciais os planejamentos tributários agressivos.

O escopo deste trabalho será principalmente sobre a Ação 1 do Plano BEPS que, conforme já destacado, busca endereçar as problemáticas decorrentes da digitalização da economia.

### **3 AÇÃO 1 – DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA**

A Ação 1 do Plano BEPS, cuja denominação original, proposta pela OCDE, é *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, busca tratar da tributação direta e indireta e preocupa-se, principalmente, com a análise de como as legislações internas de cada país podem impedir a estruturação de planejamentos tributários agressivos e a evasão tributária,

decorrentes da permanente atualização e surgimento de novas tecnologias objeto de atividade econômica.

Isto pois, diante de uma conjuntura global de digitalização da economia, em que diversas das grandes empresas e grupos econômicos mundiais dos ramos de comercialização e prestação de serviços, aproveitando-se das lacunas e conflitos normativos criados pela aplicação simultânea de ordenamentos jurídicos diversos sobre suas operações, realizam planejamentos tributários agressivos, de modo a aferir carga tributária vertiginosamente inferior ao devido se observada sua efetiva capacidade contributiva.

Formou-se então, nas discussões acerca da referida Ação, um consenso de que tanto as normas internas, quanto as normas internacionais, como os tratados, são, numa perspectiva geral, pouco eficazes para o combate de BEPS, uma vez que as estruturas que deveriam ser objeto de tributação, muitas vezes fogem do alcance dessas normas, por não se encaixar nas interpretações fáticas que lhes são atribuídas, o que impossibilita a aplicação do direito às operações ocorridas no âmbito da economia digital.

Diante deste cenário, buscou-se através do Plano BEPS identificar as características das operações realizadas em meio digital que dão azo a adoção de planejamentos tributários agressivos por parte das multinacionais e resultam no deslocamento de lucros e erosão da base tributária. Tal missão fora concluída nos anos iniciais do projeto, de modo que a OCDE apresentou, em 2015, um relatório com medidas que permitem ou facilitam a tributação dos negócios realizados em meio eletrônico.

No referido relatório, a entidade destacou, relativamente à Ação 1, que, uma vez que a economia digital tem se transformado na própria economia, seria inconcebível isolá-las para fins tributários.

### **3.1 O Conceito de Economia Digital**

Don Tapscott, nos idos de 1995, denominava esta nova era como *Networking Intelligence* e apontava a digitalização de economia como seu alicerce estrutural. Enquanto, há poucos anos, as informações eram consumidas exclusivamente em papel, posteriormente à revolução digital, o que se observa é a possibilidade de fazê-lo de forma praticamente ilimitada e imediata. Estamos diante da era dos intangíveis, pulverização global das cadeias produtivas e cada vez mais influenciados por inteligência artificial.

De maneira igualmente facilitada determinado empresário brasileiro pode empregar um profissional natural de seu Estado, ou então, outro, natural da Ásia, com uma formação tão boa

quanto ou ainda melhor para estruturar, por exemplo, a rede de segurança digital de sua empresa. Com isso é possível observar o fato de que os antigos óbices geográficos e linguísticos têm diminuído a cada dia, fomentando, assim, um ambiente altamente dinâmico e globalizado.

A era da *Networking Intelligence* ensejou, também, grandes alterações no conceito de poder para as empresas. Por exemplo, é razoável questionar quantos hectares de terra possui a Amazon? Ou então, qual é o tamanho de seu inventário? E seu estoque? Mais ainda, quanto prédios a empresa possui? São perguntas que provavelmente causam inquietação no leitor, à medida que nenhuma das referidas materialidades é capaz de medir o potencial econômico desta gigante do varejo. Isto pois, seus ativos mais relevantes pertencem ao campo do intangível – o potencial humano, a capacidade de inovação e de crescimento disruptivo<sup>6</sup>.

Neste sentido, a OCDE igualmente indica os fatores mais relevantes da economia digital sob um enfoque econômico:

*“• Mobility, with respect to (i) the intangibles on which the digital economy relies heavily, (ii) users, and (iii) business functions as a consequence of the decreased need for local personnel to perform certain functions as well as the flexibility in many cases to choose the location of servers and other resources.*

- *Reliance on data, including in particular the use of so-called “big data”.*
- *Network effects, understood with reference to user participation, integration and synergies.*
- *Use of multi-sided business models in which the two sides of the market may be in different jurisdictions.*
- *Tendency toward monopoly or oligopoly in certain business models relying heavily on network effects.*
- *Volatility due to low barriers to entry and rapidly evolving technology”<sup>7</sup>*

Conclui-se que o aspecto social da ciência econômica se intensifica, focando no potencial criativo dos indivíduos na geração de riquezas. Vivemos o despertar de uma nova economia, digital e conectada.

### 3.2 O relatório de 2015

Pois bem. Retome-se que o relatório de 2015, sobre a Ação 1, apontou as características demonstradas no último tópico, indicando que, como a digitalização da economia modificou e

---

6 TAPSCOTT, Don. **The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence**. New York: McGraw-Hill, 1996.

7 OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em outubro de 2020.

acelerou a difusão global de estruturas pelas quais as empresas desenvolvem suas operações internacionais, estas se tornaram de grande relevância aos governos.

Dentre os pontos de atenção destacados no relatório, está a grande dificuldade na atribuição de competência tributável ao Estado correto, uma vez que teria de ser enfrentado o desafio de determinar onde ocorre a geração de valor das operações e negócios diante do caráter etéreo da economia digital.

A OCDE assenta, ainda, que considera aplicáveis os princípios da tributação internacional do comércio eletrônico, calcados na conferência de Ottawa no Canadá, no início dos anos 2000, por um grupo da OCDE, que são: a eficiência, certeza, neutralidade, simplicidade, justiça, efetividade, equidade e flexibilidade.<sup>8</sup>

O relatório indica, também, que a delimitação de uma fonte para a renda é um ponto chave para a tributação, dado que montantes que advém de empresas não residentes podem ser difíceis de tributar, bem como não é possível saber quais foram as despesas incorridas por tal empresa para fins de dedução.

Por meio da Ação 1, a OCDE busca criar regras visando a tributação, em âmbito internacional, das operações feitas em meios digitais, especialmente, nas jurisdições em que são de fato realizadas, visando reduzir BEPS de forma tão alargada como tem ocorrido nas últimas décadas.

No presente trabalho, diante da vastidão do tema, serão enfrentadas exclusivamente as questões que dizem respeito à tributação direta, visando abordar as problemáticas de maneira pormenorizada, conforme será demonstrado a seguir.

### **3.2.1 Desafios Relativamente à Tributação Direta na Economia Digital**

Inicialmente, observe-se que há inúmeras oportunidades de auferir receitas em ambiente digital: pela venda de mercadorias online, comercialização de softwares, prestação de serviços de armazenamento de dados em nuvem, assistência técnica, financiamento, investimento e doações online (*crowdfunding*), entre outros. Note-se, ainda, que diante da teia formada pela internet das coisas, conceito decorrente da revolução tecnológica que tem como objetivo conectar os itens usados do dia a dia à rede mundial de computadores, essas possibilidades de geração de riqueza aumentam em escala exponencial.

---

<sup>8</sup> OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2015. P. 21 Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em outubro de 2020.



Vale ressaltar que a Ação 1 não se restringe a abordar apenas as materialidades já existentes, mas possui um caráter preventivo, buscando a criação de regras que sejam capazes de compreender as novas tecnologias que surgirão.

Em relação aos tributos diretos o relatório buscou, mediante aplicação da lógica inversa do que desejam as autoridades, os objetivos e efeitos que as empresas atuantes em um cenário global buscam atingir, que culminam em BEPS relativamente às operações realizadas por meio da economia digital, chegando aos seguintes resultados:

(i) Ampliação das deduções realizáveis no país em que pratica sua atividade, de modo a reduzir a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda: Tal prática é adotada pelas empresas para fins de aplicação de tratados bilaterais que visam evitar a bitributação, quando esta tem estabelecimento permanente em determinado Estado. Criam-se então instrumentos cuja finalidade é gerar deduções nas bases de cálculo dos tributos sobre a renda.

(ii) Dissimular a presença tributável: A maioria dos países vincula a tributação direta à presença do contribuinte no país e à prática difusa de suas atividades, ao passo que os tratados internacionais adotam o conceito de “estabelecimento permanente” que, somado ao não pagamento de tributos no país de efetiva residência de determinada empresa ocasiona BEPS.

(iii) Utilizar jurisdições intermediárias apenas para diminuir em parte, ou por completo, o valor de tributos a recolher, através de abuso de tratados bilaterais (treaty shopping), bem como alocação de riscos, lucros e ativos em países com tributação favorecida: A conjuntura da economia digital favorece este tipo de prática dado que, à exemplo de direitos sobre intangíveis, como é o caso de propriedade intelectual, pode haver a sua transferência ou cessão a empresa do mesmo grupo com preço menor do que o devido caso houvesse a aplicação do princípio do arm's length;

(iv) Redução parcial ou completa de tributos no país de residência da controladora real (ultimate parente), relativamente aos países cujas regras de CFC (controlled foreign companies) são mal desenvolvidas;

(v) Evadir-se da tributação na fonte realizada por agente intermediário, normalmente financeiro, que realiza a retenção (withholding tax): empresas utilizam-se de jurisdições com tributação favorecida e da aplicação de tratados bilaterais para evitar bitributação, que afastam a legislação interna de países com tributação normal, de modo a não realizar qualquer recolhimento na fonte sobre royalties, transferências, juros e dividendos; e, por fim,

(vi) Reduzir a presença de ativos, riscos e funções em determinadas jurisdições: as empresas realizam a separação de suas atividades, com a criação de outras “meramente auxiliares” de modo a evitar a tributação direta em determinados Estados com maior carga

tributária, como exemplo, quando da alocação de propriedade intelectual em país de tributação favorecida.

Após a apuração dos objetivos principais perseguidos por empresas multinacionais, de modo a realizar menor ou nenhum pagamento de tributos incidentes sobre a renda, a OCDE, visando obter um conjunto de soluções para estes, realiza esmiuçada análise de como os contribuintes operam as citadas estratégias, bem como aspectos específicos da economia digital que facilitam a sua aplicação.

- **Transferência intragrupo de bens intangíveis**

- a) *Treaty Shopping*

O "*Treaty Shopping*" normalmente se refere a uma situação em que determinada pessoa jurídica, com base na aplicação de uma estrutura de planejamento tributário agressivo, aproveita as lacunas existentes (como o conceito de residência), quando da aplicação simultânea de dois ou mais tratados bilaterais simultaneamente e, assim, estrutura sua operação para que esta seja mais eficiente do ponto de vista tributário.

b) Transferência de intangíveis e seus direitos intragrupo, culminando em dedutibilidade parcial e ausência de tributação em países em que esta é favorecida

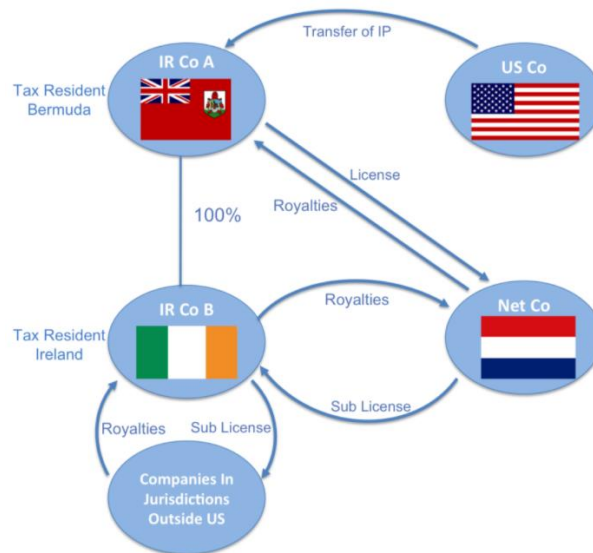
Outra forma comum de erodir a base tributável utilizada pelos contribuintes é através da transferência de marcas, patentes e direitos autorais para empresas que componham um mesmo grupo econômico, sendo que alguma delas deve residir em país com baixa ou nenhuma tributação.

Observa-se também prejuízo na tributação da renda quando determinado país cuja tributação seja normal possui permissivo legal em favor da dedutibilidade de montantes pagos à título de direitos sobre bens intangíveis, como marcas, patentes e direitos autorais, sem que, em contrapartida, ocorra a efetiva tributação no país de residência da empresa à qual pertencem estes bens.

Traremos um caso emblemático em que uma grande multinacional se utilizou das referidas estratégias. Trata-se do caso *Google* que, visando furtar-se do pagamento de tributos nas competências em que ocorreu a geração de valor, ou seja, onde de fato ocorre sua operação ostensiva, serviu-se da transferência intragrupo de bens intangíveis.

A *Google* se utilizou da estrutura que ficou conhecida como "*Double Irish Dutch Sandwich*". Por meio da utilização de holdings que, valendo-se da assimetria de critérios para definição de residência entre Estados Unidos e Irlanda, obteve benefícios fiscais cabíveis apenas para não residente nessas jurisdições. Enquanto as holdings eram consideradas

residentes na Irlanda para os Estado Unidos, na Irlanda eram consideradas residentes nas Bermudas, dado que, relativamente ao critério adotado para a definição de residência, o primeiro utiliza o preceito do “local da incorporação” e o segundo (à época) o do “local da administração efetiva”, conforme esquema abaixo:



Fonte: <https://wccftech.com/google-to-abandon-double-irish-dutch-sandwich-tax-scheme/>

Com isso, a empresa gozou de desonerações tributárias, especialmente, em razão da: (i) baixa tributação nos países em que se realiza suas operações ostensivamente, em face da suposta ausência de estabelecimento permanente; (ii) grande redução de tributação sobre os rendimentos da empresa responsável pela operação e da holding, por força da vultuosa dedutibilidade oportunizada pelo pagamento de royalties, aos quais não se aplicou as regras de preço de transferência uma vez que, na Irlanda, somente houve a regulamentação da aplicação destes critérios em 2010, cuja aplicabilidade seria apenas para contratos firmados posteriormente à junho de 2010; (iii) ausência da tributação sobre os valores pagos à título de royalties, tendo em vista a previsão da Diretiva 2003/49/EC<sup>9</sup> da União Europeia, somado ao fato de que o Estado Holandês não efetiva a tributação na fonte sobre royalties quando enviados para fora de União Europeia; (iv) ausência de recolhimento de tributos pela beneficiária final dos royalties, no caso, a holding situada na Irlanda, dado que Bermuda é paraíso fiscal e não tributa a renda de seus contribuintes e, tendo em vista que a Irlanda adotava o critério do local da administração para delimitar a residência fiscal, considerando assim a holding como não

<sup>9</sup> UE. DIRETIVA 2003/49/CE DO CONSELHO. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN>>. Acesso em: 05/11/2020.

residente; e, (v) ineficiência das regras de preço de transferência aplicadas pelos Estado Unidos, pois não alcançam os rendimentos de não residentes a não ser que ocorra a distribuição de dividendos ou estes sejam enquadrados na “*Subpart F*<sup>10</sup>” da declaração de imposto de renda no país.

Fora noticiado que a alíquota efetiva da empresa sobre todo rendimento auferido nas operações realizadas fora dos Estados Unidos, em razão da estrutura adotada, tenha sido de apenas 6%.

Tal situação gerou uma grande comoção social sem precedentes para a empresa, diante do debate acerca da moralidade aplicável aos negócios vez que, evidentemente, restou reduzida em muito a tributação efetivamente devida pela empresa aos Estados em que atua. A irresignação e a repercussão negativa foram tamanhas que a empresa decidiu pela negociação de acordos de tributação complementares com o Reino Unido e outros países<sup>11</sup>.

c) Dupla não tributação ou diferimento de tributos a longo prazo por meio de arranjos híbridos

As entidades e instrumentos financeiros híbridos são objeto mais especificamente da Ação 2 do Plano BEPS. De acordo com o relatório apresentado pela OCDE em 2015 um arranjo híbrido de incompatibilidade é um arranjo que explora a diferença no tratamento tributário de uma entidade ou instrumento sob as leis de duas ou mais jurisdições para produzir uma incompatibilidade nos resultados tributários quando esta tenha o efeito de reduzir a carga tributária agregada das partes incluídas em tal arranjo.

Tem-se, portanto, que tais arranjos híbridos tratam do aproveitamento de incongruências no tratamento de determinada materialidade entre dois entes tributantes, em que se aplicam regras distintas para a tributação e dedutibilidade. As estruturas formadas pelas grandes empresas para estes fins podem aproveitar de dupla não tributação ou diferimento indeterminado de tributos por meio de dupla dedução sobre a mesma despesa, a geração de despesa em determinada jurisdição sem a correlata receita em outra e, ainda, a utilização indevida de determinados créditos estrangeiros.

- **Dupla não residência**

---

<sup>10</sup> Trata-se de campo na declaração do Imposto incidente sobre a renda nos Estados Unidos endereçado à inclusão dos valores auferidos como acionista ou sócio de pessoa jurídica estrangeira, desde que o residente neste Estado possua relevante parte do capital social da empresa e que não tenha ocorrido a distribuição ou repatriação.

<sup>11</sup> FORTUNE. Disponível em: <<https://fortune.com/2016/03/11/apple-google-taxes-eu/>>. Acesso em: 05/11/2020.

Diante da volatilidade presente na economia digital, estruturas tributárias agressivas são de fácil e usual criação para as grandes empresas do ramo de tecnologia. Uma das principais soluções elisivas buscada por estas é a caracterização de rendimentos sem Estado, por meio da transferência de lucros que resulta em nenhuma ou baixa tributação da renda.

As referidas estruturas podem ser estabelecidas das seguintes formas:

(i) *Treaty Shopping* para descaracterizar a residência ou estabelecimento permanente

Através de uma análise pormenorizada dos tratados bilaterais, as gigantes do ramo da tecnologia, buscando descaracterizar a sua residência em determinado Estado, encontram incongruências ou lacunas que lhes possibilita a redução, por vezes integral, da tributação sobre a renda.

A praxe destas empresas nos últimos anos, tem sido a criação de estabelecimentos que não são considerados estáveis de acordo com os critérios que constam no artigo 5º do Modelo de Convenção da OCDE Antibitributação da Renda<sup>12</sup>, que norteia a grande maioria dos tratados bilaterais, sendo, então, caracterizadas como meramente auxiliares, ainda que sejam responsáveis pela consecução ostensiva do objeto social da empresa nos respectivos países.

a) Descaracterização de residência por meio da constituição de estabelecimentos *meramente auxiliares*

De acordo com o Modelo de Convenção da OCDE Antibitributação da Renda<sup>13</sup>, adota-se, em regra, o critério da residência para a tributação da renda. Contudo, é possível que se altere a competência tributária de determinada empresa mediante a aplicação do critério da fonte, quando esta realiza sua operação através de um estabelecimento permanente, nos termos do art. 5º visto anteriormente.

O que restou constatado pela força tarefa da OCDE no âmbito da Ação 1 do Plano BEPS é que o referido conceito encontra-se defasado, principalmente em relação às atividades realizadas em meios digitais, de modo que as multinacionais são capazes de praticar suas atividades de maneira ostensiva, por meio de empresas consideradas meramente auxiliares, em determinado território, cuja tributação seja elevada, sem, contudo, ter caracterizado um estabelecimento permanente para fins de tributação dos rendimentos.

Esta prática foi em adotada em inúmeros países da Europa por uma gigante do varejo eletrônico e deu azo a mais um caso emblemático. Utilizando-se de diversos depósitos de

---

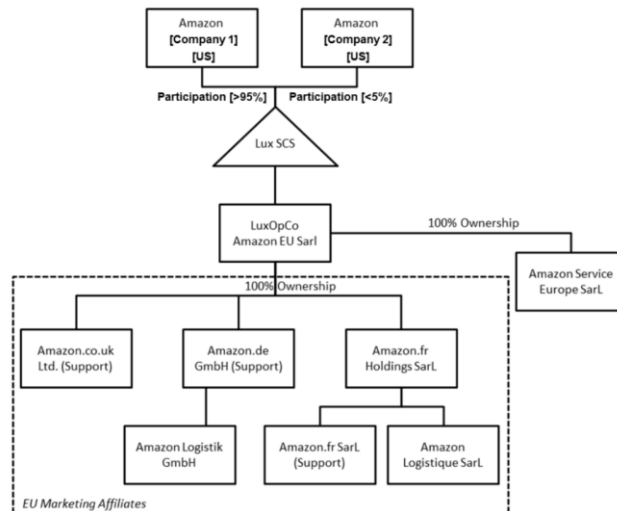
<sup>12</sup> GOOGLE SITES. Convenção modelo da OCDE. Disponível em: <<https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>13</sup> Idem.

mercadorias por toda Europa, a *Amazon*, cuja residência fiscal é em Luxemburgo, gozava de tributação favorecida sobre os rendimentos auferidos em toda Europa.

Pois bem, no famoso caso *Amazon*, formou-se a estrutura ilustrada abaixo:

Figure 1 – Envisaged legal structure of the group described in the ruling request



Fonte: <https://www.taxresearch.org.uk/Blog/2017/10/04/beating-amazon-on-tax-is-vital-its-about-shaping-the-society-we-want-to-live-in/>

Temos então que as empresas americanas são donas de uma entidade legal transparente, constituída na forma de *partnership*<sup>14</sup>, representada no esquema como *Lux SCS* (*société en commandite spéciale*<sup>15</sup>), que detém os direitos do software americanos que impulsionam as operações da *Amazon*.

Essa transparência fiscal significa que a SCS não é tributada em Luxemburgo, tendo em vista que **não** há configuração de estabelecimento permanente neste Estado, mas sim onde os seus sócios estão. Ainda, note-se que, conforme já visto anteriormente, o sistema tributário americano não tributa lucros obtidos fora do país a não ser que estes sejam repatriados. Ou seja, a SCS de fato não sofre tributação.

Os direitos possuídos pela SCS são licenciados a uma empresa com residência fiscal em Luxemburgo, a *Amazon EU SARL* (*Société à responsabilité limitée*<sup>16</sup>), que paga royalties

<sup>14</sup> DESCOMPLICANDO INGLÊS JUÍRICO. Como traduzir Partnership. Disponível em <<https://www.descomplicandoinglesjuridico.com/post/2018/10/30/como-traduzir-partnership>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>15</sup> ASHURST. Luxembourg: An introduction to Luxembourg limited partnerships. Disponível em: <<https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/legal-updates/luxembourg-an-introduction-to-luxembourg-limited-partnerships/>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>16</sup> GUICHET. Coronavirus. Disponível em: <<https://guichet.public.lu/en/entreprises/creation-developpement/forme-juridique/societe-capitaux/sarl.html>>. Acesso em: 05/11/2020.

dedutíveis à licenciadora. Sobre o pagamento de royalties também não incide tributação na fonte de acordo com a legislação fiscal de Luxemburgo.

Ainda, através da SARL eram emitidas as *invoices* relativas a todos os pedidos realizados na Europa, bem como esta recebia todos os correspondentes pagamentos, significando o esvaziamento de bases tributáveis por toda a Europa.

A *Amazon* contava, também, com um centro de armazenamento e distribuição em cada país em que atuava. Contudo, estes não eram considerados estabelecimentos permanentes para fins da aplicação da legislação interna de cada Estado e de tratados de bitributação, vez que tinham caráter meramente auxiliar.

Diante deste cenário, o Fisco Britânico detectou que a receita bruta decorrente das vendas realizadas pela *Amazon* naquele país em 2013 foi de 5,86 bilhões de libras esterlinas, enquanto apenas 4,2 milhões de libras foram pagas à título de imposto sobre a renda, fato que levou à investigação de evasão fiscal pela empresa<sup>17</sup>.

#### b) Tributação da renda no local da atividade

Em razão do demonstrado, a OCDE, no relatório de 2015, apontou a necessidade de que os tratados internacionais de bitributação fossem revistos, principalmente em relação ao conceito de estabelecimento permanente em razão da comprovada facilidade em utilizar estabelecimentos classificados como meramente auxiliares para evitar a incidência tributária.

Com fundamento na Ação 7 da Plano BEPS, que é focada em prevenir que seja artificialmente evitado o status de estabelecimento permanente, a OCDE visa, a fim de evitar a operacionalidade das estruturas demonstradas, capturar de forma efetiva as atividades que tenham grande importância operacional, de modo a reduzir as exceções ao estabelecimento permanente.

Neste sentido, emitiu a Convenção Multilateral (MLI<sup>18</sup>), cujo objetivo fora realizar a atualização do conceito de estabelecimento permanente, entre outras providências, de 3.000 Convenções Bilaterais em vigor, sendo publicada no final de 2016, contando atualmente com 94 países signatários até esta data<sup>19</sup>. Abaixo serão demonstradas algumas das regras da referida Convenção que tem efeitos mais especificamente na economia digital.

---

<sup>17</sup> FORTUNE. Disponível em: <<https://fortune.com/2016/03/11/apple-google-taxes-eu/>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>18</sup> OECD. Convenção multilateral para a aplicação das medidas relativas às convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>19</sup> OECD. SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING.

(i) O artigo 10 da Convenção Multilateral estipula regras antiabuso do status de estabelecimentos permanentes situados em jurisdições “terceiras”: Este artigo prevê que, quando determinada empresa estiver situada no País A e atribuir a titularidade de sua renda a um estabelecimento permanente situado no País B, em que a renda é isenta ou tenha carga tributária inferior a 60% da que a devida no País A, os benefícios relativos à renda previstos em tratado bilateral não serão aplicados. Dessa forma, todo o rendimento desta determinada empresa será tributável de acordo com as regras do País A. Por fim apresenta exceções à regra geral;

(ii) O artigo 12 da Convenção Multilateral trata sobre a descaracterização de estabelecimento permanente por meio de arranjos de comissionários e estratégias similares: O artigo determina que:

“quando uma pessoa atue numa Jurisdição Contratante de uma Convenção fiscal abrangida por conta de uma empresa e, ao fazê-lo, celebre habitualmente contratos ou desempenhe habitualmente o papel principal conducente à celebração de contratos que, de forma rotineira, são celebrados sem alterações substanciais pela empresa, e estes contratos sejam celebrados:

a) em nome da empresa; ou

b) para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou relativamente aos quais essa empresa tenha o direito de uso; ou

c) para a prestação de serviços por essa empresa,

considera-se que essa empresa tem um estabelecimento estável nessa Jurisdição Contratante relativamente a quaisquer atividades que essa pessoa exerça para a empresa, salvo se essas atividades, caso fossem exercidas pela empresa através de uma sua instalação fixa situada nessa Jurisdição Contratante, não permitissem considerar essa instalação fixa como um estabelecimento estável, com base na definição de estabelecimento estável incluída na Convenção fiscal abrangida (eventualmente modificada pela presente Convenção).”;

(iii) O artigo 15 da Convenção Multilateral complementa o retrocitado artigo 12 dado que apresenta critérios para a caracterização de pessoas consideradas estabelecimento estável para fins de tributação, quando, diante dos fatos e circunstâncias relevantes:

(i) “uma delas controle a outra ou ambas estejam sob o controle das mesmas pessoas ou empresas.”;

(ii) “uma delas detenha, direta ou indiretamente, mais de 50% dos direitos ou participações efetivas na outra (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% do total dos direitos de voto e do valor das partes de capital ou dos direitos ou participações efetivas nos capitais próprios da sociedade)”;



(iii) “outra pessoa detenha, direta ou indiretamente, mais de 50% dos direitos ou participações efetivas (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% do total dos direitos de voto e do valor das partes de capital ou dos direitos ou participações efetivas nos capitais próprios da sociedade) na pessoa e na empresa.”

Dessa forma, é possível constatar que as regras antiabuso, especialmente as constantes nos artigos 12 e 15 da Convenção Multilateral, se adequam ao modelo de economia digital que tem sido apresentado ao longo deste trabalho.

- **Incapacidade de alcance das normas legais diante dos avanços tecnológicos**

Conforme já demonstrado, uma das principais problemáticas que diz respeito a ocorrência de BEPS é a obsolescência do conceito de estabelecimento permanente, entretanto, e como já era de se esperar, este não é o único que causa gera óbices à efetiva tributação. Isto ocorre também em razão da falta de previsão de regras específicas sobre outros temas que tangem as operações da economia digital, como a remuneração de direitos de autor, patentes, marcas, solução à regra geral de residência, entre outros.

Neste sentido, a OCDE apresenta, ainda, alguns exemplos de causas que ensejam a dificuldade no alcance das normas internas e tratados bilaterais como: (i) a denominação: diante do constante fluxo de inovações em produtos, serviços e meios de entrega, há grande incerteza sobre a precisa classificação dos meios de pagamento realizados, bem como dos próprios negócios emergentes; (ii) o nexo geográfico: a difusão irrefreável da tecnologia em todo o mundo e a desnecessidade de presença física gera a dificuldade de atribuição correta de competência tributária; e, (iii) a valoração dos dados: em razão do crescimento e diversificação dos dados utilizados pelas empresas há a dificuldade patente de identificar o valor agregado de oferta, disponibilização e utilização de serviços.

- **A problemática da inacessibilidade dos dados na economia digital**

Além da dificuldade da valoração dos dados, a OCDE aponta também que estes são de difícil acesso, de modo a facilitar a ocorrência de BEPS nas operações realizadas na economia digital.

Diante da ausência de legislação específica interna nos Estados para a tributação de novas materialidades do meio digital, fica prejudicada a aplicação do poder de polícia estatal pela dificuldade de enquadramento das infrações praticadas pelos contribuintes, principalmente em razão das imprecisões conceituais relativas a mercadorias, serviços e cessão. Além disso, as

problemáticas trazidas anteriormente de denominação e nexos geográficos tem o condão de agravar ainda mais a condição dos Estados para o combate de BEPS.

A força tarefa indica as principais formas pelas quais tal condição se materializa.

A primeira situação explanada é o uso de crowdfunding ou financiamentos coletivos, que consiste no uso de pequenas quantidades de capital de diversos indivíduos para financiar um novo negócio. Os problemas sobre este iniciam-se a partir do impasse sobre a caracterização da entrada de recursos como doação, investimento ou empréstimo. Além da dificuldade de acesso aos dados relativos à estas transações, seja por incapacidade técnica ou pela inacessibilidade aos servidores que hospedam os domínios dos sites que detêm a ferramenta.

O segundo cenário é o das moedas digitais, como o *bitcoin* que, em regra, não possuem lastro governamental ou sequer legislação suficiente para sua caracterização e podem trazer os mesmos problemas vistos acima às autoridades fiscais.

Outro ponto trazido pela OCDE no que tange ao alcance das normas legais nacionais e internacionais sobre as operações virtuais são os serviços de intermediação de pagamento online, dado que, em diversos casos, não há a intervenção de instituições financeiras nas transações, o que dá azo ao sigilo destas diante da ausência de regulação que se constata nestes casos.

### **3.2.2 Soluções cabíveis apontadas pela OCDE**

A OCDE cuidou também de apresentar possíveis soluções aos problemas analisados no relatório de 2015.

Inicialmente, cabe destacar que, conforme demonstrado anteriormente, os impasses relativos ao BEPS no caso de impostos sobre a renda no âmbito da economia digital vão muito além à necessidade de dar fim à dupla não tributação. Tratam também da questão de como dividir equitativamente entre os países competentes o poder de tributar os proventos decorrentes da consecução de operações em âmbito internacional.

Assim, tomou-se por base quatro princípios fundamentais que regulariam a solução dos problemas tributários da economia digital, quais sejam (i) eficiência: os benefícios decorrentes de reformas realizadas no sentido de evitar BEPS devem, necessariamente, compensar os custos de sua implementação e transição; (ii) efetividade e justiça: a tributação deve refletir e ser realizada a partir do valor correto e no momento adequado; (iii) neutralidade: contribuintes que realizem a mesma atividade, operando com transações e situações fáticas análogas deverão sofrer tributação similar; (iv) certeza e simplicidade: as normas tributárias aplicáveis a tais

transações deverão ser simples de modo a garantir que os contribuintes incumbidos de seu cumprimento tenham segurança em relação às consequências sobre sua operação e que as administrações tributária possam apurar com facilidade a correção das obrigações tributárias decorrentes; (v) proporcionalidade: deve ser aferido o impacto *macro* das alternativas ao enfrentamento de BEPS, não apenas a eficiência que se verificar das novas normas; e, (vi) flexibilidade e sustentabilidade: as alterações que sucederem devem ser ajustáveis às materialidades comerciais futuras.

Com base nestes princípios fundamentais, formou-se a base para proposição de possíveis soluções de enfrentamento ao BEPS nas operações realizadas por meio da economia digital.

- ***Digital Tax, Tributação na Fonte e Bit Tax***

A primeira solução elencada no relatório de 2015 da OCDE diz respeito à criação de um tributo específico para as operações realizadas neste meio, como forma de impedir a evasão por meio de planejamentos tributários agressivos.

O *digital tax* teria como fato gerador todas as transações de bens e serviços digitais em âmbito nacional e internacional e, ainda, sobre a robótica, impressões em 3D, a internet das coisas (conceito delineado anteriormente neste trabalho), economia do compartilhamento, entre outros.

Para que se tenha noção da grandeza representada por este mercado, estima-se que em 2025 serão movimentados de quatro a onze trilhões de dólares, de acordo com o próprio relatório de 2015<sup>20</sup>.

Há ainda a proposta de criação de um tributo retido na fonte sobre as operações digitais que incidiria sobre a transferência de valores por meio digital, como no caso da transferência de bens intangíveis e pagamento de royalties, cuja retenção seria operacionalizada por instituições financeiras relacionadas em razão dos pagamentos, visando evitar a completa erosão das bases tributáveis. O Brasil possui, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte cuja retenção é realizada exatamente desta forma quando da remessa de royalties para o exterior ou pagamentos a não residentes.

---

<sup>20</sup> OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. P. 142 - Acesso em outubro de 2020.

Sugere, ainda, a criação de um tributo incidente sobre a transferência de dados, o bit tax, cuja apuração seria realizada a partir da quantidade de *bytes* utilizados por *sites* que seriam creditáveis como despesa em relação ao imposto de renda de pessoa jurídica.

A expectativa da OCDE é que este seja implementado e fiscalizado com maior facilidade sobre operações “B2B” (*business-to-business*) e menor nas relações “B2C” (*business-to-consumer*) e “C2C” (*consumer-to-consumer*). Ainda, o que pode facilitar na atribuição de nexos geográficos às operações é a utilização de instituição financeira como intermediária na retenção de tributos na fonte.

Indica-se, por fim, que a alíquota aplicável teria como base a margem relativa do lucro de cada operação bens e serviços análogos no mercado interno, em atenção ao Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT<sup>21</sup>).

- **Revisão de Tratados Bilaterais, Convenções e Orientações da OCDE**

Outra medida indicada pela OCDE, que, inclusive, já foi adotada é a criação da Convenção Multilateral que inseriu relevantes alterações no modelo padrão de tratados da OCDE. Por meio da referida Convenção a OCDE pôde implementar as mudanças de forma multilateral, a todos os tratados dos países signatários.

Conforme visto anteriormente, a Convenção trouxe duas medidas específicas com enfoque na Ação 1 do BEPS, que buscam (i) atualizar as regras relativas a estabelecimento permanente, a fim de evitar a descaracterização de residência fiscal para fins tributários e; (ii) neutralizar os efeitos dos arranjos híbridos.

Especificamente sobre a atualização do conceito de estabelecimento permanente, a OCDE propôs também a revisão de convenções modelo e dos tratados antibitributação, bem como das regras de equiparação, de modo a adequá-los à realidade relativamente ao conceito de estabelecimento considerado *meramente auxiliar*. Uma das mudanças mais relevantes nesse sentido consiste na atribuição de qualidade de estabelecimento estável para fins tributários àquele que é depósito de bens destinados à venda online, sendo, portanto, uma resposta direta ao caso *Amazon*.

Com estas medidas, espera-se a redução de práticas danosas aos Estados signatários, após a atualização respectiva de seus tratados.

---

<sup>21</sup> WTO. The General Agreement on Tariffs and trade. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/gatt47.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf)>. Acesso em: 05/11/2020.

- **Modernização das regras de Preço de Transferência e CFC**

A OCDE propõe também que ocorra a alteração das regras de preço de transferência para que, com um maior detalhamento, estas possam ser mais eficazes relativamente à exploração de bens intangíveis, que até então não possuem regras específicas para operações realizadas em meio digital.

O que se pretende é que as regras de preço de transferência tenham o condão de garantir que o valor dos bens intangíveis transferidos dentro de um mesmo grupo econômico seja efetivamente correspondente nas operações, bem como que os rendimentos decorrentes destes intangíveis estejam devidamente alinhados com a atividade econômica que o produzem.

Há também a proposição sobre a modernização das regras de CFC para que se adequem ao contexto de economia digital, de modo a evitar as estruturas de *treaty shopping* relativamente a empresas controladas e coligadas.

- **Implementação de mecanismos de proteção internos**

Por fim, o relatório propõe a criação de salvaguardas no direito interno de cada Estado com a abordagem de nexos, presença econômica significativa, retenção na fonte para determinadas operações digitais e outras medidas, desde que respeitadas as disposições de tratados então vigentes.

Os institutos retrocitados já foram devidamente analisados neste artigo, assim, trataremos da proposição de adoção do critério da “presença econômica significativa” para fins de implementação de mecanismos internos de proteção, cuja aplicação pode ocorrer separada ou conjuntamente, de acordo com os seguintes subcritérios:

(i) Critério do rendimento: aferimento da renda decorrente das operações realizadas com o público consumidor por meio de uma plataforma digital, o que dependerá da capacidade de controle de um determinado Estado sobre estas transações;

(ii) Critério da plataforma digital: verificação da existência de *sites* desenvolvidos para um determinado país, com a utilização do idioma nativo, cujos produtos e/ou serviços sejam destinados a este;

(iii) Critério do *login* mensal: apuração da quantidade de usuários determinado país cadastrados que utilizam o domínio analisado mensalmente;

(iv) critério do pagamento: verificação acerca da localidade das ferramentas utilizadas para realização do pagamento de bens e/ou serviços em meio digital;

(v) Critério da coleta de dados: quantificação do conteúdo criado por usuários de determinado país na plataforma em análise, com base em históricos de busca, comentários, entre outros;

(vi) Critério dos contratos: verificação acerca da formalização contratual entre vendedor e consumidor em determinado país e período;

(vii) Critério do *lucro presumido digital*: categorização e atribuição taxativa de percentuais com base na atividade de determinada empresa em meio eletrônico, conforme a receita.

Pois bem. Realizadas as devidas análises constantes no relatório de 2015, firmou-se um plano para a evolução da Ação 1 do BEPS pela OCDE cujo resultado previsto deveria ser apresentado em 2020.

### 3.3 O Plano de Ação

O G20 requereu à OCDE, em março de 2017, que fosse apresentado de forma antecipada um relatório preliminar que demonstrasse as atividades desempenhadas até então sobre a apuração dos impactos gerados pela digitalização da economia. Para tanto fora criada uma força tarefa denominada *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) que apresentou, no começo de 2018, o *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*<sup>22</sup>.

Para fins de contextualização, é imperioso ressaltar que a despeito da condução do projeto pela OCDE, este conta com contribuições de mais de 135 países que compõe o grupo chamado de *Inclusive Framework*, de modo a garantir a legitimidade das decisões tomadas, dado que estas podem impactar toda a economia.

O relatório parcial apresentado em 2018 repisa, de forma mais fundamentada e completa, como a digitalização da economia vem transformando a forma de vida em sociedade, contando com profundas mudanças nas relações econômicas, políticas, sociais, causando impacto direto em áreas importantes como residência, trabalho e a tributação.<sup>23</sup>

Além disso, observou-se que a digitalização altera estruturalmente a forma pela qual as empresas geram valor, auferem receitas e lucros, conforme amplamente demonstrado durante este trabalho.

---

<sup>22</sup> OECD. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>.

<sup>23</sup> OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018: inclusive framework on BEPS (2018), p. 3. 28, p. 23-91.

Assim, transformasse de maneira diretamente proporcional a forma pela qual deve ocorrer a distribuição de competências tributárias entre as jurisdições.

O relatório explora o fenômeno que permeia essa nova fase econômica e promove a descentralização, difusão dos meios de produção e do controle negocial das empresas, o *scale without mass*<sup>24</sup>.

O fenômeno consiste na presença ostensiva de determinada empresa em diversos Estados, sem que seja necessária qualquer estrutura física ou de pessoal na região o que torna o nexo geográfico praticamente irrelevante nesses casos.

Dessa forma, acentua-se a criação de uma espécie de guerra fiscal internacional, a partir da qual determinada empresa pode escolher em qual Estado fixar-se, de modo que lhe seja atribuída tributação mais favorável e eficiente aos seus interesses.

Este novo cenário gera, então, uma discussão com ampla relevância para fins de justiça fiscal. Tendo em vista que se adota de maneira majoritária no âmbito internacional o princípio da territorialidade. Assim, questiona-se: como tornar os regimes internacionais compatíveis a este novo modelo altamente lucrativo que não depende de presença física para operacionalizar-se?

Com o relatório de 2018, foi possível denotar uma postura mais madura do projeto BEPS, com a assunção de novos problemas e a empreitada à revolução de conceitos econômicos que permeiam a tributação internacional há mais de um século.

### **3.3.1 Programa de trabalho para desenvolvimento de consenso acerca dos desafios decorrentes da digitalização da economia**

Os fundamentos do direito tributário internacional têm raízes no conceito de *economic allegiance*, que consiste na vinculação da renda ao Estado. O referido conceito fora desenvolvido por um grupo de economistas convocados pela Liga das Nações na década de 20, quando a maioria dos países já havia criado alguma forma de tributação sobre a renda a fim de evitar a bitributação das empresas<sup>25</sup>.

A despeito de não ter sido aplicado por inteiro, o relatório desenvolvido pelos economistas baseia até hoje a tributação dos lucros auferidos por determinada empresa em

---

<sup>24</sup> OCDE. Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018: inclusive framework on BEPS (2018), p. 3. 28, p. 23-91.

<sup>25</sup> VASCONCELLOS, Roberto França de. Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária. **Revista de Direito Internacional, São Paulo**, n. 1, 2005. P. 50

âmbito internacional, dado que adota o entendimento de que a competência tributária sobre aqueles é do Estado de residência da empresa.

Conforme já explicitado, o conceito de *economic allegiance* é ineficaz sobre diversas das operações realizadas em âmbito digital. Ciente disso, a OCDE viu a necessidade de ir além ao previsto pelas 15 ações originais do BEPS. Assim, passou a tratar de pontos mais basilares à tributação internacional, neste caso, a reaproximação entre as competências tributárias e as atividades empresariais.

Para tanto, mobilizou o grupo denominado *Inclusive Framework* a fim de discutir o cerne deste problema. Sobreveio em maio de 2019 um novo relatório, o *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*<sup>26</sup>, cuja tradução livre nomeia o presente tópico, que apoiou a pesquisa sobre dois pilares principais.

- **Pillar 1 – Alocação da competência tributária**

O primeiro pilar busca realizar a reavaliação dos fatores que constituem a competência tributária de determinado Estado sobre a renda de multinacionais e rearranjar a distribuição da tributação entre os Estados a partir dessa nova relação.

Assim, ao longo de um ano a OCDE realizou consultas públicas<sup>27</sup> e um grande evento para promover o debate entre centenas de acadêmicos, empresas, órgãos públicos, entre outros, acerca da melhor forma para mensurar a alocação dos direitos tributários dos Estado sobre a renda. Como resultado, fora publicado um novo relatório, em janeiro de 2020, contemplando a evolução obtida nos dois pilares da tributação em sede da economia digital.

Neste relatório está refletido o entendimento de que, principalmente nos casos em que há prestação de serviço ou venda de bens de forma remota, deve ser conferida maior parte dos frutos tributários ao Estado em que se encontram domiciliados os usuários ou consumidores, ou seja, onde se encontra no mercado.

Portanto, a nova relação entre Estado e renda deverá se pautar na natureza do serviço prestado, ou seja, na presença tributável remota, com a utilização do já abordado critério de presença econômica significativa e seus subcritérios indicados no relatório de 2015, como

---

<sup>26</sup> OECD. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax--challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>27</sup> Idem.



exemplo, acesso mensal dos usuários, coleta de dados acerca da interação e produção de conteúdo para determinado país, entre outros<sup>28</sup>.

De forma um tanto quanto contraditória às diversas manifestações da OCDE, essas novas regras serão aplicáveis exclusivamente para os denominados serviços digitais automatizados, que são as plataformas de intermediação de vendas *online*, inclusive os *marketplaces*; serviços por computação em nuvem; plataformas de conteúdo por *streaming*; serviços de busca *online*; plataformas de redes sociais; jogos *online*; e, publicidade *online*

Veja-se, ainda, que apenas uma parcela das empresas multinacionais terá sua receita bruta tributada no mercado consumidor, sendo aquelas que atingirem um limite que será definido posteriormente sobre o valor de sua receita. É esperada a adoção do valor que impõe a obrigatoriedade de apresentação do *Country-by-Country reporting*<sup>29</sup>, que é de 750 milhões de euros por grupo econômico.

Há também a proposta de um tributo fixo de competência do Estado consumidor sobre os serviços de distribuição e *marketing*, no caso da existência de empresas subsidiárias e ou estabelecimentos estáveis naquele, que, de acordo com a OCDE, terá o condão de reduzir custos para a arrecadação estatal e conformidade empresarial.

- **Pillar 2 – Tributação mínima**

O segundo pilar tem como foco “cobrir” as brechas existentes após a adoção das medidas do Pillar 1, tendo em vista que sozinhas não são eficazes a garantir a incoerência de BEPS. Assim, fora criada a proposta global “anti-erosão”<sup>30</sup> ou “GloBE” pelo *Inclusive Framework*.

A referida proposta consiste na criação de uma competência tributária residual aos Estados que identificarem alguma forma de dupla não tributação da renda, mediante aplicação de uma alíquota mínima sobre a base tributável aferida, o que desencorajaria as multinacionais a deslocar suas bases ou adoção de práticas de financiamento intragrupo, tendo em vista que, ainda assim, estas seriam objeto de tributação mínima.

<sup>28</sup> OCDE. Statement by the OECD/G20 inclusive framework on BEPS on the two-pillar approach to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy (2020), p. 9.

<sup>29</sup> Para melhor entendimento acerca do *CBC reporting* acessar

<<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-country-by-country-reporting-faqs.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

<sup>30</sup> Tradução livre para Global anti-base erosion proposal

O Pillar 2 gera discussões relevantes acerca da limitação da soberania estatal em determinados casos para conceder benefícios tributários abaixo do mínimo estipulado e, ainda, à liberdade de criação de planejamentos tributários legais pelas empresas.

A OCDE prevê a aplicação da proposta de duas maneiras, sendo (i) a permissão a determinado país para tributar uma subsidiária situada em seu território sempre que a matriz estrangeira sofrer tributação abaixo do mínimo estipulado, o que se chamou de *income inclusion rule*; e (ii) proibição de deduções sobre determinado pagamento, quando a renda decorrente deste for objeto de tributação no local em que for recebido, denominada *tax on base eroding payments*.

Durante o ano de 2020, a OCDE realizou consultas públicas visando discutir as eventuais problemáticas decorrentes do Pilar 2, e recebeu mais de 200 propostas de diversos grupos da academia, órgãos públicos e empresas<sup>31</sup>.

Em 18 de julho de 2020, a OCDE divulgou o relatório geral aos Ministros das Finanças e gestores dos Bancos Centrais do G20, onde afirmou que o trabalho no Pilar 1 teve progresso e que um relatório de projeto sobre este seria desenvolvido para consideração pela *Inclusive Framework* na reunião de outubro (8-9 de outubro de 2020).

Recentemente, em 12 de outubro de 2020, a OCDE e o *Inclusive Framework* publicaram uma série de documentos em conexão com o projeto BEPS 2.0<sup>32</sup>, incluindo um detalhado relatório sobre o Projeto no Pilar 1 e 2, sem, contudo, obter qualquer consenso entre os mais de 135 países.

A consulta pública sobre o Pilar 2 no momento da redação deste trabalho está aberta para envio de comentários por escrito até 14 de dezembro de 2020 e todos os comentários recebidos serão disponibilizados publicamente. As reuniões de consulta pública sobre os Planos serão realizadas em janeiro de 2021. Olhando para o futuro, o *Inclusive Framework* concordou em trabalhar rapidamente para resolver as questões remanescentes com vistas a chegar a uma conclusão bem-sucedida em meados de 2021.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

<sup>31</sup> OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-secretariat-invites-public-input-on-the-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.htm>.

<sup>32</sup> <https://www.pwc.ch/en/services/tax-advice/corporate-taxes-tax-structures/beps2.html>

A digitalização da economia é um fenômeno que tem sido observado nas últimas décadas e decorre das constantes inovações tecnológicas, que permearam a própria economia de tal modo que atualmente são indissociáveis.

Diante da rápida e constante evolução dos modelos negociais que se desenvolveram neste período, há um hiato entre as normas postas de direito tributário internacional e a realidade da atual conjuntura, de modo que estas não são, em diversos casos, eficazes à efetiva tributação das atividades econômicas realizadas em âmbito transnacional.

Utilizando-se destas incongruências jurídicas temporais, as grandes multinacionais que possuem operações em vários países pelo mundo, formam estruturas tributárias que ensejam o deslocamento de lucros a jurisdições cuja tributação é favorecida ou sequer ocorre e/ou a erosão das bases tributáveis que culmina no menor pagamento de tributos.

Como é possível se extrair deste trabalho e da simples observação da rotina, o futuro da economia aponta indubitavelmente aos meios digitais. Portanto, o estudo das propostas para se evitar a evasão e elisão tributária são de suma importância para promover o debate acadêmico e, conseqüentemente, a busca por soluções que terão o condão de garantir a tributação na medida da capacidade contributiva das empresas e maior proteção à concorrência empresarial.

Será necessária a criação de um novo modelo de tributação internacional de modo a alinhar os interesses tributários dos Estados e as práticas econômicas que a cada dia se desenvolvem.

## REFERÊNCIAS

TRENTO, Pedro Henrique Lisboa; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. Ação 1 do Plano Beps – A Tributação direta e indireta na economia digital no contexto brasileiro. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (Coord.). Plano BEPS. Belo Horizonte: Fórum, 2019. P. 149-195.

ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. Novos Pilares do Projeto BEPS na Tributação da Economia Digital. Tributação em Revista: A Atuação dos Auditores-Fiscais e da Receita Federal em debate, Brasília, nº 67, jul-ago. 2020. p. 134-149. Disponível em: [https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=81&Itemid=94). Acesso em: 01 nov. 2020.

ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019.

BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

ASHURST. Luxembourg: An introduction to Luxembourg limited partnerships. Disponível em: <<https://www.ashurst.com/en/news-and-insights/legal-updates/luxembourg-an-introduction-to-luxembourg-limited-partnerships/>>. Acesso em: 05/11/2020.

DESCOMPLICANDO INGLÊS JUÍRICO. Como traduzir Partnership. Disponível em ><<https://www.descomplicandoinglesjuridico.com/post/2018/10/30/como-traduzir-partnership>>. Acesso em: 05/11/2020.

DIAS, Felipe Wagner de Lima. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07 p. 141-160. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020.

FORTUNE. Disponível em: <<https://fortune.com/2016/03/11/apple-google-taxes-eu/>>. Acesso em: 05/11/2020.

GOOGLE SITES. Convenção modelo da OCDE. Disponível em ><<https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>>. Acesso em: 05/11/2020.

GUICHET. Private limited liability company (SARL). Disponível em: <<https://guichet.public.lu/en/entreprises/creation-developpement/forme-juridique/societe-capitiaux/sarl.html>>. Acesso em: 05/11/2020.

HELD, D.; MCGREW, A. 2001. *Prós e contras da globalização*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor.

MARIANO, Karina Pasquariello. Globalização, integração e o estado. Lua Nova, São Paulo, n. 71, p. 123-168, 2007. Available from <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-64452007000200005&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-64452007000200005&lng=en&nrm=iso)>. acesso em 18 Oct. 2020. <https://doi.org/10.1590/S0102-64452007000200005>.

OECD. CONVENÇÃO MULTILATERAL PARA A APLICAÇÃO DAS MEDIDAS RELATIVAS ÀS CONVENÇÕES FISCAIS DESTINADAS A PREVENIR A EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E A TRANSFERÊNCIA DE LUCROS. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

OECD. SIGNATORIES AND PARTIES TO THE MULTILATERAL CONVENTION TO IMPLEMENT TAX TREATY RELATED MEASURES TO PREVENT BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>>. Acesso em: 05/11/2020.

UE. DIRECTIVA 2003/49/CE DO CONSELHO. Disponível em ><<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&from=EN>>. Acesso em: 05/11/2020.

WTO. The General Agreement on Tariffs and trade. Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/gatt47.pdf](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47.pdf)>. Acesso em: 05/11/2020.

## **TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Eu, Fernando Ayres Barreto Filho, aluno, regularmente matriculado, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 31657877, Período matutino, Turma 10E, tendo realizado o TCC com o título: PLANO BEPS: Tributação Direta na Economia Digital, sob a orientação do(a) professor(a): João Bosco Coelho Pasin, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 09 de novembro de 2020.



---

Assinatura do discente