



A TRIBUTAÇÃO DO LUCRO NO ÂMBITO DAS *BIG TECHS* SOB A PERSPECTIVA DO PILAR 1 DO PROJETO BEPS

TAXATION OF INCOME IN THE SCOPE OF BIG TECHS FROM THE PERSPECTIVE OF PILLAR 1 OF THE BEPS PROJECT

Carlos Renato Cunha¹
Raquel Mercedes Motta Xavier²
Amanda Valéria Cruz Correia³

Resumo: A delimitação do Estado competente para tributar determinadas operações transfronteiriças sempre foi o principal objetivo do Direito Tributário Internacional. Desse modo, a digitalização da economia potencializou esse debate, principalmente com o surgimento das *Big Techs*, empresas detentoras da hegemonia digital global, que dificultaram ainda mais essas demarcações, considerando que as regras atuais são baseadas em uma economia tradicional e que essas empresas não precisam de presença física para realizarem suas transações. Sendo assim, diante de um sistema tributário internacional arcaico, as *Big Techs* utilizaram-se das regras até então existentes para alcançarem uma carga tributária mínima, o que tem prejudicado a arrecadação dos Estados de forma geral. Por isso, o objetivo deste trabalho é analisar as medidas que a OCDE e os países do G-20 têm adotado para inibir as práticas elisivas e evasivas dessas companhias através do Pilar 1 do Projeto BEPS, que visa uma melhor redistribuição dos lucros auferidos entre os países que compõem o mercado dessas

Abstract: The delimitation of the competent state to tax certain cross-borders operations has always been the main objective of the International Tax Law. Thereby, the digitalisation of the economy increased this debate, mainly with the rise of Big Techs, companies with global digital hegemony, which makes these delimitations even more difficult, whereas the current rules are based in a traditional economy and that these companies do not need a physical presence to realize transactions. Therefore, facing an archaic international tax system, the Big Techs use current rules to reach a minimum tax burden, which has harmed countries tax revenues. That is why, the objective of this work is analyze the measures that the OECD and G-20 countries has adopted to inhibit elusive and evasive practices of these companies through Pillar 1 of the BEPS Project, which aims a better redistribution of earned profits among the countries that make up the companies market, so that the taxation of these incomes would not be concentrated in the Big Techs state of residence or other places where it would be possible to obtain a

¹ Doutor e Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Procurador do Município de Londrina. Advogado. Professor do IBET e da PUC-PR em Londrina/PR.

² Graduada em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (1999), Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (2002), Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2008). Professora da PUCPR campus Londrina. Professora convidada em cursos de pós-graduação lato sensu.

³ Especializanda em Direito Tributário pelo IBET. Graduada em Direito pela PUC-PR. Advogada.





empresas, de modo que a tributação desses rendimentos não ficaria concentrada apenas no Estado-sede das *Big Techs* ou nos locais onde seria possível obter um Estabelecimento Permanente (Estados-Fonte). Para isso, o Pilar 1 preconiza que parcela desses lucros denominada de Valor A seria redistribuída entre as jurisdições nas quais as *Big Techs* teriam presença econômica significativa, mensurada por meio da participação ativa de usuários nas plataformas ou com base nos intangíveis relacionados ao *marketing* da companhia.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito e Tecnologia. Tributação do lucro. *Big Techs*. Tributação Internacional.

Permanent Establishment (source state). For that, Pillar 1 determines that a portion of the profit (Amount A) would be redistributed among countries where the *Big Techs* would have a significant economic presence, measured active user participation in the platforms or based on intangibles related to the company's marketing.

Keywords: Tax Law. Law and Technologie. Tax Income. *Big Techs*. International Taxation.

1 INTRODUÇÃO

Desde o início da era global, o objetivo do Direito Tributário Internacional tem sido definir a jurisdição competente para tributar operações transfronteiriças que envolvam dois ou mais Estados soberanos. No entanto, com a digitalização da economia e a globalização crescente nas últimas décadas, as regras tributárias internacionais em vigor têm falhado em garantir uma arrecadação tributária justa e igualitária das empresas multinacionais, especialmente aquelas altamente lucrativas, como as *Big Techs*.

Diante desse cenário, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), juntamente com os países do G-20, está se esforçando para realinhar as regras e princípios do Direito Tributário Internacional às exigências da era digital e seus desafios. Esse projeto, conhecido como BEPS, iniciou-se com a definição de quinze ações iniciais com o objetivo de identificar os principais problemas de um sistema tributário internacional obsoleto e propor soluções para lidar com as questões enfrentadas no contexto de uma economia digital. Nesse sentido, o presente trabalho objetiva compreender a forma como a OCDE e o G-20 pretendem alcançar a tributação dos lucros exorbitantes das *Big Techs* através das premissas estabelecidas pelo Pilar 1 do BEPS, que almeja uma



redistribuição dos lucros auferidos para além do Estado-sede das companhias, ou seja, para as jurisdições de mercado onde há a chamada “criação de valor”.

Para isso, utilizou-se do método dedutivo para a compreensão do atual sistema tributário internacional e sua defasagem diante da digitalização da economia, bem como da abordagem descritiva com intuito de expor o fenômeno da tributação internacional da renda e suas novas concepções aplicadas às *Big Techs* a partir do Pilar 1 do Projeto BEPS.

Desse modo, a exposição inicia-se com a pormenorização das atuais regras tributárias internacionais, desde a explicação sobre os princípios da fonte e da residência, até a análise detalhada do conceito de Estabelecimento Permanente (EP) sob o teor dos arts. 5º e 7º da Convenção-Modelo da OCDE.

Na sequência, traz-se uma abordagem geral a respeito do Projeto BEPS com foco nas ações 1 e 7, que tratam sobre os desafios da economia digital e a nova interpretação atribuída ao conceito de EP respectivamente. Por fim, discorre-se especificamente sobre os impactos do Pilar 1 na tributação do lucro das *Big Techs*, levando em conta que essa nova fase do Projeto BEPS trouxe medidas destinadas à implementação de algumas das principais mudanças previstas para o futuro do Direito Tributário Internacional.

2 A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DO LUCRO EM MOMENTO ANTERIOR AO BEPS

2.1 A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO AMBIENTE INTERNACIONAL

2.1.1 A concepção de renda para fins tributários

O escopo do presente trabalho é tratar sobre a tributação da renda de empresas de tecnologia, em especial das gigantes *Big Techs*. Contudo, antes de adentrar na temática principal, importa neste momento esmiuçar o conceito de renda e, inclusive, abordar a importância dela como fonte de arrecadação, principalmente diante do cenário de globalização apresentado em momento anterior.

Como ponto de partida, o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) traz algumas premissas que são essenciais para a compreensão do instituto da renda de modo geral, isso



pois, segundo Schoueri e Mosquera (2021, p. 14-15), a legislação infraconstitucional foi abrangente ao determinar que quaisquer rendas e proventos de qualquer natureza poderiam ser tributados; no entanto, se o dispositivo for analisado mais a fundo, constata-se que o simples acréscimo-patrimonial não é relevante para fins de incidência do Imposto de Renda, visto que é imprescindível a disponibilidade da renda ou proveito de qualquer natureza .

O texto infraconstitucional dispõe acerca de uma disponibilidade econômica ou jurídica da renda para fins de tributação. Convém ponderar, no entanto, que a diferenciação de ambos os conceitos é irrelevante para este trabalho, logo basta perceber que para que haja tributação da renda ou proventos de qualquer natureza é indispensável a premissa da disponibilidade desses rendimentos. Desse modo, destaca-se que a concepção de disponibilidade está atrelada ao conceito de capacidade contributiva, isto é, o fato econômico passível de incidência tributária deve indicar alguém que tem plenas condições de contribuir com o orçamento Estatal.

Em suma, para Schoueri e Mosquera (2021, p. 15-16), a renda ou provento de qualquer natureza detém disponibilidade quando o beneficiário desses rendimentos puder utilizá-los como bem entender, inclusive para pagar tributos e contribuir com a arrecadação do Estado. Nesse sentido, sabe-se que as gigantes tecnológicas, tratadas de forma mais aprofundada nos próximos capítulos, são detentoras de altíssima capacidade econômica; portanto, conforme será abordado mais adiante, espera-se que a tributação do lucro dessas companhias faça jus a alta capacidade contributiva que elas apresentam, levando em conta a grande disponibilidade de lucro auferido por elas, visando a contribuição para com os orçamentos dos Estados onde elas atuam.

2.1.2 Elementos de Conexão: Territorialidade e Universalidade, Fonte e Residência

Um dos mecanismos utilizados pelo Direito Tributário Internacional para dirimir questões de conflito de competência é o elemento de conexão, que, para Xavier (2010, p.187), consiste em um recurso normativo com escopo de interligar pessoas, objetos e fatos a determinado ordenamento jurídico tributário.

Esse sistema tributário pertence a um Estado, que, no exercício de sua soberania diante do plano internacional, é dotado de território, povo e governo independente. Neste momento,



importa focar no âmbito territorial, pois é sobre o território que esse Estado soberano terá legitimidade para exercer seus poderes, e, inclusive, cobrar tributos para financiar os seus gastos. Desse modo, segundo Almeida (2014, p. 46), o Estado deve instituir tributos apenas em relação aos fatos que guardem relação com o seu território; caso contrário, haveria uma evidente violação às premissas estipuladas pelo Direito Internacional Público.

Em resumo, leciona Schoueri (2005, p. 326) que a territorialidade para o âmbito do Direito Tributário é uma premissa geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, para que estes tributem apenas fatos que tenham elementos de conexão com seu território. Desse modo, observa-se que não necessariamente o fato impositivo deve ocorrer dentro do território para que o Estado possa exercer seu poder de tributar, pois, na realidade, o que importa é que os fatos, bens ou pessoas, ainda que estejam fora dos domínios territoriais, apresentem algum elemento de conexão em relação ao Estado tributante. Essa ideia é designada por Hebing (*apud* SCHOUERI, 2005, p. 336) como a “territorialidade material limitada”.

Para Xavier (2003, p. 24), o princípio da territorialidade pode ser parcelado em seu sentido pessoal e real. No tocante ao sentido pessoal, é possível constatar que este critério limita a tributação para atingir pessoas com sede, o domicílio ou residência em determinado limite territorial, enquanto o critério real considera o vínculo da situação tributada com o território, como por exemplo, o local da fonte de produção, local do estabelecimento permanente, local do exercício da atividade ou da situação do bem, entre outros. Constatase, portanto, que a territorialidade na sua esfera real é denominada pela doutrina de princípio da fonte, ao passo que a territorialidade no seu âmbito pessoal é intitulada como princípio da residência.

Nessa esteira, a territorialidade pode ser utilizada tanto para definição do sujeito passivo ao cumprimento da obrigação tributária (princípio da residência), quanto da renda abarcada pelo imposto (princípio da fonte). Vale ressaltar que, caso não seja possível identificar algum dos elementos de conexão com o Estado tributante, de acordo com os costumes e princípios do Direito Internacional Público, fica vedado o exercício da jurisdição fiscal.

Em que pese haja uma segmentação entre o princípio da fonte e o princípio da residência, a existência de um não anula o outro. Inclusive é possível que ambos os elementos de conexão convivam em um mesmo ordenamento jurídico tributário, isto é, um Estado fiscal



pode tributar todos os seus residentes, independente da localização desses rendimentos, e, ao mesmo tempo, alcançar todos os rendimentos que forem auferidos nos limites do seu território, qualquer que seja seu usufruidor (SCHOUERI, 2004, p. 342).

Nesse sentido, o que permite esse alcance da norma tributária às situações fáticas transfronteiriças do Estado tributante é o princípio da universalidade. De acordo com Almeida (2014, p. 50), a universalidade demonstra a opção do Estado tributante por um elemento de conexão pessoal de modo que seu residente ou nacional será tributado pelo sistema de bases universais, ou seja, todas as suas rendas, sejam nacionais ou internacionais, estarão sujeitas à incidência tributária.

Dessa forma, para Shoueri (2004, 354-355) a universalidade desencontra o conceito de territorialidade pura, que limita o poder de tributar dos Estados apenas a fatos que ocorrerem dentro de seus respectivos territórios; no entanto, cumpre salientar que, da mesma forma que com os princípios da fonte e da residência, o princípio da universalidade não exclui o da territorialidade, haja vista que todos os países que adotam a universalidade como premissa observam o princípio da territorialidade ao adotarem um critério de conexão pessoal com o Estado (residência ou nacionalidade).

Embora os princípios da fonte e da residência sejam essenciais para estabelecer as conexões que auxiliam na identificação da jurisdição fiscal competente, para Xavier (*apud* MORDHORST, 2010, p. 192), tais preceitos não delimitam a extensão desse poder, o que dificulta mensurar até onde haverá incidência da legislação tributária interna de determinado país. Para isso, os princípios da territorialidade e da universalidade buscam identificar o alcance da norma tributária incidente aos fatos relevantes para o Direito Tributário Internacional.

Diante dos diversos critérios expostos, conforme os ensinamentos de Schoueri (2004, p. 338), pode-se cogitar que um mesmo sistema tributário, em tese, poderia alcançar: (1) residentes ou nacionais devido a renda auferida no território (conexão pessoal e real); (2) residentes ou nacionais devido a renda auferida em caráter universal (conexão pessoal com base no princípio da universalidade); (3) os não-residentes devido a renda auferida no território (conexão real); (4) os não-residentes considerando a renda auferida em caráter universal.



Insta salientar, no entanto, que a última hipótese é contrária ao princípio da territorialidade, pois não há que se falar em elementos de conexão que permitam o exercício da jurisdição fiscal em relação à renda auferida em caráter universal pelo não-residente, o que corrobora com o pressuposto de que um Estado somente poderá exercer sua soberania fiscal quando o fato guardar elementos de conexão com o seu território, como aponta Schoueri (2004, p. 338). Por isso, na prática, o item 4 não possui aplicabilidade, haja vista sua violação para com o princípio da territorialidade.

2.2 O ESTABELECIMENTO PERMANENTE DE ACORDO COM A CONVENÇÃO MODELO DA OCDE

2.2.1 A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o surgimento da Convenção-Modelo

A OCDE foi criada em um contexto histórico pós Segunda Guerra Mundial, momento de extrema necessidade de incentivo econômico às nações mais atingidas pelos conflitos bélicos ao redor do mundo. Desde então, a OCDE busca aconselhar os governos a respeito de políticas inclusivas, resilientes e sustentáveis, de modo a promover soluções multilaterais para os desafios globais.

A organização de nível internacional reúne 38 países membros e trabalha com algumas das maiores economias do mundo, tais como, Brasil, China, Índia, Indonésia e África do Sul, que, embora não sejam países-membros, são parceiros que colaboram ativamente nas discussões traçadas. Nesse sentido, cumpre destacar que as economias parceiras junto aos países membros compõem 80% do comércio e investimento mundial, o que mostra a grande relevância da organização na solução de questões socioeconômicas diante do cenário global.

Conforme já mencionado anteriormente, a tributação está diretamente ligada à soberania dos Estados, o que dificulta a abordagem internacional do assunto, visto que cada país cria seu próprio ordenamento jurídico para estipular de que forma será tratada a questão tributária quanto aos fatos e indivíduos que tiverem subordinados a determinada jurisdição. Por isso, o surgimento dos tratados internacionais em matéria tributária foi essencial,



porquanto possuem a função de dirimir conflitos de competência entre os diversos Estados soberanos, como mostra Levenhagen (2019, p. 40).

Os tratados internacionais, no entanto, não são negociados de forma aleatória, ao passo que são respaldados por um Modelo determinado pela OCDE, e, em algumas situações, pela Organização das Nações Unidas (ONU). Para Levenhagen (2019, p. 40), a criação desses moldes deu-se por meio da Liga das Nações⁴, por volta do ano de 1920, contexto no qual as grandes companhias transpuseram os limites nacionais dando início ao chamado “Capitalismo Corporativista”. A transnacionalização das grandes corporações trouxe à tona uma preocupação maior com o fenômeno da bitributação. Por isso a preocupação da Liga das Nações, e, posteriormente da OCDE, em definir um modelo para que os países pudessem ter como suporte no momento da celebração de acordos para evitar a dupla tributação.

Segundo Almeida (2014, p. 60), as Convenções-Modelo da ONU e da OCDE têm grande impotência no momento da elaboração dos tratados internacionais que visam evitar a bitributação, a fim de manter o fluxo de investimentos em nível internacional. Embora a redação de ambas as Convenções seja semelhante, existem algumas diferenças que deixam evidentes os interesses distintos das organizações. Isso pois a Convenção-Modelo da OCDE prioriza a tributação de rendimentos no país da residência, haja vista que a grande maioria de países-membros são exportadores de capital, enquanto a Convenção-Modelo da ONU prepondera a tributação na fonte.

O foco da análise deste trabalho, em específico, será a Convenção-Modelo da OCDE, levando em conta ser o modelo mais utilizado pelos países no momento da celebração dos acordos. Nesse sentido, cumpre destacar que a OCDE criou sua Convenção-Modelo em 1963, tomando por base a Convenção de 1946, apresentada na Conferência de Londres (1946) pela Liga das Nações, que restringia a tributação dos rendimentos no local onde foram auferidos (tributação na fonte).

Considerando que a Liga das Nações foi substituída pela ONU após o fim da Segunda Guerra Mundial, o novo órgão internacional não deu atenção, em um primeiro momento, para os estudos referentes a bitributação internacional. Levenhagen (2019, p. 48) aponta que, em contrapartida, a antiga Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE) deu

⁴ A Liga das Nações foi criada no final da Primeira Guerra Mundial, mediante a assinatura do Tratado de Versalhes no ano de 1919, com o objetivo de manter a paz mundial.





continuidade às pesquisas, que foram sucedidas pelo Comitê Fiscal da OCDE, momento no qual foi dado início ao projeto da Convenção-Modelo publicado em 1963.

A elaboração da Convenção-Modelo deu-se em um contexto no qual a participação dos países era extremamente seleta, pois a grande maioria dos Estados-membros eram desenvolvidos. Desse modo, Alkimim (*apud* LEVENHAGEN, 2019, p. 50) destaca que, desde a sua criação, a Convenção adota a prevalência pela tributação na residência, de modo a beneficiar os países desenvolvidos que, em regra, são exportadores de capital e residência das maiores empresas corporativas do mundo.

Ainda nos dias de hoje, o artigo 7º da Convenção-Modelo da OCDE, que diz respeito a tributação do lucro de empresas no âmbito internacional, adota o Estado-residência como jurisdição competente para tributar os rendimentos auferidos pelas companhias, tal como segue o §1º do mencionado dispositivo:

§1º. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Da análise minuciosa deste parágrafo, é possível constatar que, no momento da celebração de acordos firmados com intuito de burlar a bitributação, a prevalência deve ser pela tributação no Estado contratante onde encontra-se a sede das empresas, e que, por exceção, o outro Estado contratante poderá tributar os rendimentos auferidos em seu território, desde que seja possível atribuir sob os limites de sua jurisdição um EP.

2.2.2 O Estabelecimento Permanente sob a ótica do art. 5º e 7º da Convenção- Modelo

O EP é um dos conceitos mais importantes do Direito Tributário Internacional. Isso porque, a aceção desse princípio permite que o Estado-fonte tribute determinados rendimentos auferidos em seu território, ainda que determinada companhia não esteja sediada dentro de sua jurisdição. Logo, para uma completa compreensão acerca do instituto, é essencial a análise dos artigos 5º e 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que esses dispositivos balizam a forma como os países contratantes devem considerar o conceito de EP no momento da celebração de tratados internacionais para evitar a bitributação.



A priori, cumpre apresentar o conceito de EP no âmbito internacional que, para o artigo 5º, §1º da Convenção-Modelo, “[...] significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”. Ademais, o §2º do mesmo artigo considera para fins da concepção de EP (a) um local de direção da companhia, (b) uma sucursal, (c) um escritório, (d) uma fábrica, (e) uma oficina, quaisquer lugares de extração de recursos naturais. Segundo Bezz-Batti (2018, p. 83) é importante frisar que esses exemplos, para serem considerados EP, devem ser analisados de forma conjunta com a definição determinada pelo §1º do artigo 5º, isto é, uma instalação fixa por meio da qual a companhia possa exercer toda ou parte de suas atividades.

Por outro lado, o §4º do artigo 5º determina algumas exceções, pois embora tenham as características denominadas no §1º, não são consideradas EP pela própria Convenção-Modelo, como por exemplo, (a) instalações utilizadas para fins de armazenar, expor, entregar mercadorias; (b) um depósito de mercadorias a fim de armazenar, expor ou entregar; (c) um depósito de mercadorias matidos unicamente para serem transformadas por outra empresa; (d) uma instalação fixa, mantida com intuito de comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; (e) uma instalação fixa mantida para o exercício de quaisquer atividades listadas acima em conjunto, desde de que tal combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

Ademais, ressalta-se que, para os §§5º e 6º do artigo 5º, um agente dotado de poderes para concluir contratos em nome de determinada companhia pode ser considerado um EP da modalidade pessoal. Desse modo, enquanto o §5º trata das hipóteses nas quais a empresa poderá ter um EP no país de atuação do agente, o §6º trata de situações em que há a efetiva atuação de um agente, porém o seu desempenho não constitui um EP. Por fim, o §7º do art. 5º destaca que a possibilidade de uma companhia residente em determinado Estado controlar ou ser controlada por uma companhia residente em outro não é o bastante para transformar qualquer dessas empresas um EP em relação a outra.

Além das premissas estabelecidas pelo art. 5º, acerca da definição e conceito do EP, existem dois princípios fundamentais para a compreensão do art. 7º da Convenção-Modelo, que trata da sistemática da tributação dos lucros estabelecida pela OCDE de modo geral. São os princípios do EP e da força de atração.

A doutrina de Xavier (2010, p. 551) esclarece que o princípio do EP é dado como uma supressão da regra geral, atribuindo ao Estado-fonte uma competência cumulativa; porém,



com uma ressalva, isto é, desde que seja possível constatar a existência de um EP. No tocante ao princípio da força da atração, conforme leciona Almeida (2014, p. 64), a concepção é de que a soberania fiscal do Estado onde se encontra o EP não alcance os lucros auferidos pela companhia neste Estado, contanto que tais rendimentos sejam não sejam atribuíveis ao EP.

Em resumo, o Estado onde se encontra um EP não poderia tributar todas as rendas obtidas em seu território pela empresa, haja vista que o exercício de sua jurisdição fiscal está limitado aos lucros auferidos relacionados ao EP. Desse modo, com base no princípio da força da atração, outros rendimentos como juros, dividendos e *royalties*, oriundos de um Estado no qual seja identificado um EP, não podem ser tributados pelo simples fato de serem auferidos dentro dos limites de sua soberania fiscal, pois devem estar diretamente atrelados ao EP, como pontua Almeida (2014, p. 64).

Inclusive, consoante redação do §2º do art. 7º, quando uma companhia sediada em determinado Estado atua, mediante um EP, em outro, destaca-se que o EP obteria seus próprios lucros como se fosse uma empresa distinta, com total independência em relação à companhia pela qual realiza suas operações.

Dessa forma, como destaca Almeida (2014, p. 64-65), é possível encontrar o lucro imputado a um EP mediante a comparação da receita, despesas e custos durante determinado lapso temporal. Esse pressuposto acompanha a redação do art. 7º, §3º da Convenção-Modelo, porquanto o dispositivo permite a dedução de despesas que tenham relação com a atividade-fim, incluindo gastos gerais de administração e direção, mesmo que esses custos tenham sido angariados fora do Estado onde se encontra o EP.

No entanto, conforme será mencionado em abordagens posteriores, os desafios da economia digital transcendem o princípio do EP e as regras estabelecidas pela OCDE a seu respeito, de modo que as grandes companhias digitais encontraram brechas entre os tratados internacionais celebrados entre os países e as próprias legislações domésticas de cada Estado, com intuito de burlar o sistema tributário internacional e erodir a base de cálculo sob a qual incide o Imposto de Renda Corporativo.



3 O PROJETO BEPS E OS IMPACTOS NA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DAS GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA

3.1 AS PREMISSAS DO PROJETO BEPS INTRODUZIDAS PELA OCDE E PELOS PAÍSES DO G-20

Diante da perspectiva apresentada, conforme pontifica Schoueri (2004 *apud* TAMANAHA, 2020, p. 207), a ascensão das novas formas de negócio edificou os fatores de produção dentro do ambiente internacional, ao passo que deu origem às discussões acerca da necessidade de realinhar os conceitos aplicados a tributação da renda, potencializando a principal discussão do Direito Tributário Internacional, ou seja, quem tem competência para tributar.

Essas problemáticas abriram oportunidades para a erosão da base tributável e transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting*), o que despertou a necessidade de um plano a nível internacional para combater essas práticas abusivas muito utilizadas pelas empresas multinacionais, principalmente pelas *Big Techs*.

3.1.1 A visão geral do Projeto BEPS

Em observância a todas as mudanças trazidas pela digitalização da economia, bem como a constatação de que o atual sistema tributário internacional se encontra debilitado, a OCDE e os países do G-20 trabalharam de forma conjunta na elaboração de propostas que assegurassem a tributação dos lucros no local onde as atividades econômicas ocorrem e o valor é criado.

Assim, em julho de 2013 a OCDE publicou um plano no qual eram previstas quinze ações que compunham o Projeto BEPS, com intuito de estudar as medidas de combate aos ditos planejamentos tributários agressivos adotados pelas grandes multinacionais. O plano de ações foi elaborado com base em três pilares-chave. (1) a introdução de coerência nas normas domésticas que afetam situações transfronteiriças (*cross-border situations*); (2) reforçar



requisitos substanciais aos padrões internacionais existentes; (3) garantir a transparência no âmbito fiscal, conforme a OCDE (2015).

Nas palavras de Pascal Saint-Amans (*apud* RENAULT, 2020, p. 42-43), Diretor do Centro de Política e Administração Tributária da OCDE, os líderes do G-20 trouxeram à tona os ideais do Projeto BEPS, a fim de redesenhar as bases tributáveis em função da “criação de valor”, criar normas para uma maior proteção dessas bases e para assegurar uma maior segurança jurídica aos contribuintes diante do novo contexto da era digital.

Sendo assim, em 2015, após dois anos de intensos estudos, foram publicados os relatórios referentes a cada uma das ações propostas, que, uma vez colocadas em prática, a expectativa é de que os lucros auferidos sejam tributados na fonte, isto é, no lugar da atividade econômica ou no local da criação de valor. Portanto, tais medidas teriam o escopo de alcançar a primeira revolução das regras tributárias internacionais em quase um século.

Essas mudanças ocorreriam por meio de alterações das legislações domésticas de cada país e na disposição dos tratados internacionais, por meio de uma Convenção Multilateral que englobasse a maior quantidade de países possível, pois, segundo a OCDE (2015), a globalização requer soluções globais e um diálogo global. Em suma, para o órgão internacional, apenas um acordo multilateral seria capaz de enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.

Em verdade, o Projeto BEPS visa coibir uma guerra fiscal internacional que, há muitos anos, tem prejudicado a atividade arrecadatória dos Estados, pois um ambiente de competição traz a falta de transparência, o aumento de países com *status* de paraíso fiscal ou com regime fiscal preferencial (*preferential tax regime*) e a interpretação abusiva de tratados internacionais que evitam a bitributação. Por isso, a OCDE tem prezado por um acordo multilateral pois ensajaria um ambiente de cooperação internacional.

3.1.2 Breve análise crítica das Ações 1 e 7 do Projeto BEPS

Em 2013, a OCDE e os países do G-20 desenvolveram um relatório em forma de “plano de ação” (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*) para identificar possíveis ações necessárias, reconhecer os recursos essenciais para o alcance dos objetivos, resolver as



questões levantadas de forma clara e coordenada e estabelecer prazos para a implementação desses procedimentos, como consta na OCDE (2013, p. 11).

Para uma melhor idealização das mudanças que seriam necessárias no sistema tributário internacional, o Projeto foi dividido e cristalizado em um plano de quinze ações que tinham como escopo eliminar as práticas evasivas e elisivas aplicadas no cenário transfronteiriço, considerando o surgimento de desafios perante a digitalização da economia.

Embora as quinze ações estipuladas pelo BEPS devam ser amplamente analisadas de forma inter-relacionada, serão abordadas neste trabalho apenas as Ações 1 e 7, tendo em vista estarem diretamente relacionadas ao processo de digitalização da economia e ao instituto do EP, os quais foram amplamente discutidos neste trabalho. A primeira trata sobre como enfrentar desafios fiscais da economia digital, com intuito de reconhecer os principais problemas na aplicação das regras de Direito Tributário Internacional vigentes e indicar possíveis soluções para os problemas constatados, enquanto a segunda visa redefinir o conceito de estabelecimento permanente contido no art. 5º da Convenção-Modelo da OCDE.

3.1.2.1 A Ação 1: Enfrentando os desafios fiscais da economia digital (*Tax Challenges arising from digitalization*)

O Relatório Final da Ação 1 foi publicado em 2015 e contou com a análise dos novos modelos de negócio introduzidos pela nova economia, como por exemplo as moedas virtuais, a computação na nuvem, a impressão 3D, o comércio eletrônico, a Internet das coisas, a publicidade on-line, as lojas de aplicativos, de modo a observar os impactos que essas novidades trazem em relação à tributação direta e indireta, conforme mencionam Araujo e Afonso (2020, p. 415).

Ocorre que a grande maioria das polêmicas sobre o BEPS giram em torno da tributação direta, mais especificamente da tributação da renda, tendo em vista que as normas de tributação internacional vigentes exigem a presença de um EP em determinado Estado para que este possa tributar a parcela dos lucros lá obtidos. Isso porque, de acordo com as premissas constatadas anteriormente, o atual cenário global permite que companhias digitais (como as *Big Techs*) atuem em determinado país sem nele ter qualquer presença física, ou, ainda que atuem em certo território, podem estruturar organizações societárias complexas a



fim de deslocar lucros para outras jurisdições de forma artificial, como analisam Araujo e Afonso. (2020, p. 416).

Diante disso, observa-se que Relatório Final da Ação 1 considerou o conceito de EP insuficiente para garantir a tributação dos lucros de companhias com pouca ou nenhuma presença física no Estado-fonte, e, por isso, designou três alternativas que permitissem o exercício da soberania fiscal pelo país da fonte no tocante aos lucros auferidos pelas atividades digitais, tais como: (a) um novo conceito de presença econômica significativa; (b) imposto retido na fonte para alguns tipos de transações digitais e (c) uma taxa de equalização digital, como sugere Sapire (apud ZANETONI, 2020, p. 451).

A ideia de uma presença econômica significativa propõe um novo elemento de conexão para permitir a tributação no Estado-fonte, utilizando-se da constatação de determinados indicadores de presença digital local, como por exemplo o número de usuários ativos mensais, número de contratações *on-line*, coleta e tratamento de dados, entre outros parâmetros, segundo Larking (apud ZANETONI, 2020, p. 452). No caso das *Big Techs*, por exemplo, esse indicador permitiria a tributação em determinada jurisdição fiscal a partir de uma certa quantidade de usuários ativos, ou a partir de uma quantia de dados armazenados dentro dos limites territoriais do Estado soberano.

Por sua vez, a concepção do imposto retido na fonte, no tocante às transações digitais, idealiza um tributo a ser retido a partir de pagamentos feitos a empresas fornecedoras de bens e serviços *on-line* que não forem consideradas residentes para fins fiscais dentro dos limites de determinado país, ou, ainda, como uma forma de cobrar o Imposto de Renda devido caso a companhia tenha presença econômica significativa, de acordo com as premissas aludidas por Larking (apud ZANETONI, 2020, p. 435).

Quanto à taxa de equalização digital, essa medida objetiva o ajuste entre as empresas locais e as não-residentes, constituindo uma base e um ambiente uniforme, isto é, a taxa seria instituída sobre receitas derivadas de publicidade digital, das transações realizadas mediante plataformas digitais ou da coleta e armazenamento de dados dos usuários, como também citado por Larking (apud ZANETONI, 2020 p. 435).

Todavia, oportuno ressaltar que o Relatório Final da Ação 1 não recomendou expressamente nenhuma das alternativas mencionadas, tendo em conta a falta de consenso, o que, consequentemente, permitiu que os países adotassem medidas unilaterais de acordo com



suas respectivas legislações domésticas e em respeito aos tratados internacionais vigentes, como informam Araujo e Afonso (2020, p. 216). Essa brecha, no entanto, desencontra os ideais do BEPS que visam a cooperação internacional, combate a concorrência fiscal lesiva e elaboração de um instrumento multilateral.

Com efeito, a Ação 1 foi extremamente criticada, visto que, embora tenham sido verificadas algumas alternativas, as opções levantadas foram tímidas e imprecisas, sem propor uma solução concreta na mudança das normas tributárias internacionais, e, além do mais, incentivou a adoção de medidas unilaterais por parte dos países, que são totalmente contrárias ao escopo inicial do Projeto BEPS.

3.1.2.2 A Ação 7: Prevenção da fuga artificial do *status* de Estabelecimento Permanente (*Permanent Establishment status*)

O contexto criado pela economia digital, bem como a redefinição dos conceitos de “serviços” e “circulação de mercadorias” e o surgimento de novas formas de negociação ensejaram a necessidade imediata de redesenhar o conceito de EP determinado pelo artigo 5º da Convenção-Modelo da OCDE.

Conforme preconiza Renault, a presença física de um EP, em um local geograficamente localizável, onde existam materiais e bens de produção ou de consumo são premissas essenciais estabelecidas pelo artigo 5º da Convenção-Modelo, de modo a identificar a efetiva realização de atividade econômica de um EP (2020, p. 81). No entanto, em concordância com as alegações do item 2.3.2, a materialidade e a atividade econômica são desconsideradas em algumas hipóteses trazidas no artigo 5º, §4º da Convenção-Modelo, promovendo exceções ao conceito de EP internacionalmente aceito.

Desse modo, por meio da elaboração de planejamentos tributários agressivos, as companhias utilizam das próprias exceções determinadas na Convenção-Modelo para atuarem nos Estados-fonte sem que fosse caracterizado um EP. Sob esse viés, o Relatório Final da Ação 7 do Projeto BEPS preocupou-se com as brechas provocadas pelas exceções, a fim de evitar a elisão e a evasão fiscal por meio do uso artificial de um EP, tendo em vista que grande parte das companhias se utilizava dessas regras para burlar a constituição de um EP.



Observa-se, no entanto, que o Relatório Final da Ação 7 não trata a respeito de moldes para um novo conceito de EP, principalmente quanto aos primeiros parágrafos do artigo 5º da Convenção-Modelo; isso pois, de acordo com as proposições levantadas pela Ação 7, compreende-se que não seria necessária uma nova redação do dispositivo, mas sim uma melhora na interpretação dos detalhes e exceções por ele estabelecidos, o que é bem contraditório, pois a própria OCDE reconheceu em momento anterior que a concepção de EP deveria ser redefinida e que o Projeto BEPS seria precursor dessas alterações (APELBAUM *apud* RENAULT, 2020, p. 85).

Nessa linha, como bem observado por Renault, ainda que seja considerado o alargamento do conceito de EP a fim de excluir algumas das exceções previstas no artigo 5º, §4º da Convenção-Modelo, com base nas ideias definidas no Relatório da Ação 7, tais providências ainda não retirariam a essência física intrínseca ao instituto do EP (2020, p. 90). Assim, a nova roupagem dada a interpretação do artigo 5º é extremamente sutil, de modo que companhias digitais de grande porte, como as *Big Techs*, ainda lograriam êxito na utilização artificial do instituto do EP, já que não necessitam de ativos físicos para atuarem em determinada jurisdição.

3.2 BEPS 2.0: OS AVANÇOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DAS MUDANÇAS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E OS IMPACTOS DO PILAR 1 NA TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DAS *BIG TECHS*

3.2.1 A insuficiência do plano de ações inicial para a implantação das mudanças no sistema tributário internacional e a evolução do BEPS 2.0

Da análise das Ações 1 e 7 de modo aplicado à tributação das *Big Techs*, o que se extrai é que a insuficiência do conceito de EP estaria prejudicando a arrecadação tributária dos Estados-fonte, que são extremamente influentes na auferição do lucro das grandes companhias tecnológicas. Verifica-se, contudo, que as ações do Projeto BEPS, em especial a Ação 1, foram fortemente criticadas, pois mostraram-se sutis e não avançaram em propostas



concretas na alteração de regras e princípios do Direito Tributário Internacional, como também salienta Rocha e Castro (*apud* ARAUJO; AFONSO, 2020, p. 416-417).

A falta de consenso entre as medidas colocadas, bem como a inexatidão do Relatório Final da Ação 1 por uma medida específica a ser aplicada, ensejaram na introdução de medidas unilaterais na legislação interna cada um dos países. A continuação desse cenário seria extremamente prejudicial ao confronto dos planejamentos tributários agressivos elaborados pelas *Big Techs*, uma vez que para um combate efetivo a essas práticas, é essencial uma cooperação fiscal internacional mediante a celebração de um acordo multilateral.

Ademais, o Relatório Final da Ação 7 não trouxe mudanças significativas à concepção de EP, tendo em vista que manteve a ideia de uma instalação física o que é totalmente ludibriado por empresas tecnológicas como as *Big Techs*, que ultrapassam as fronteiras de seu Estado-sede e atuam de forma virtual com base nos seus bens intangíveis.

Diante dessa perspectiva, a OCDE publicou em março de 2018 um Relatório Intermediário a respeito da Ação 1 (*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report*) que não estava previsto no Relatório Final proferido em 2015. Oportunamente, este novo relatório retomou e aprofundou as questões trazidas pela digitalização da economia, bem como analisou algumas das medidas unilaterais efetivadas pelos países de forma descoordenada, principalmente no tocante a implementação de tributos sobre a receita bruta de grandes empresas do setor tecnológico, medida adotada por países como a Índia, Hungria, Itália e França, segundo Araujo e Afonso (2020, p. 417).

Nessa esteira, os debates acerca do tema foram intensificados de tal maneira, que em janeiro de 2019, a OCDE introduziu um documento de consulta pública aberto para comentários e questões relevantes sobre e desafios tributários na era digital e as possíveis soluções, como informam Araujo e Afonso (2020, p. 417). As indagações levantadas foram organizadas em dois pilares que ficaram conhecidos como o Projeto BEPS 2.0, de modo que o Pilar 1 abordaria questões relacionadas a alocação de lucro entre as jurisdições, sem levar em conta a existência de presença física, e o Pilar 2 trataria dos desafios atrelados à transferência de lucros para países com baixa ou nenhuma tributação.



3.2.2 O Pilar 1 aplicado à tributação do lucro das *Big Techs*

O Secretariado da OCDE publicou em outubro de 2019 o documento intitulado “Desafios fiscais decorrentes da digitalização – Relatório sobre o plano do Pilar 1” (*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar 1*), que foi projetado para fornecer uma estrutura de tributação sustentável, baseada nos novos padrões trazidos pela era digital, a fim de alcançar a alocação de lucros de forma mais justa e eficiente.

Sendo assim, Relatório do Pilar 1 reflete o extenso trabalho técnico que foi realizado desde o início das discussões do Projeto BEPS, e, embora até o presente momento nenhum acordo tenha sido firmado, de acordo com a OCDE, o Relatório oferece bases sólidas para uma tributação líquida da renda, que evite a bitributação e que seja o mais simples possível, conforme mencionado pela OCDE (2020).

Primeiramente, sublinha-se que as soluções encontradas pelo Pilar 1 só serão aplicáveis às atividades que envolverem Serviços Digitais Automatizados (*ADS*), com características digitais, prestados a clientes de nível global ou base de usuários e que necessitem de pouca ou nenhuma infraestrutura local, que é o caso das *Big Techs*, ou a negócios baseados no *Consumer Facing Business (CFB)*.

Considerando, portanto, que o escopo do Pilar 1 visa uma alocação de lucros justa entre as jurisdições, o programa de trabalho elencou três alternativas pragmáticas que permitissem a efetividade desse objetivo: (a) a distribuição com base na participação do usuário; (b) a distribuição com base nos intangíveis de marketing; e (c) a distribuição com base na presença econômica significativa, segundo Araujo e Afonso (2020, p. 418).

A primeira alternativa leva em consideração que o valor atribuído às empresas digitais, em especial às *Big Techs*, decorre da participação ativa dos usuários que alimentam as plataformas disponibilizadas através da criação de conteúdos. Por sua vez, a segunda alternativa preconiza que o valor dessas companhias é resultante dos intangíveis relacionados ao *marketing*, tais como marcas registradas, nomes comerciais, clientes e tratamento de dados em geral. Por fim, a terceira proposta sugere que a existência de uma base de usuários ou o volume de conteúdo digital produzido em uma jurisdição fiscal seriam suficientes para conferir-lhe competência tributária sobre parte dos lucros auferidos dentro do seu território.



Nessa perspectiva, o Secretariado da OCDE buscou o ponto de intersecção entre as três alternativas de alocação de lucros apresentadas e cumulou com uma técnica semelhante ao método de distribuição de lucro residual modificado, que consiste na apuração do lucro total da *Big Tech*, com a posterior exclusão dos rendimentos relacionados às atividades rotineiras, de modo que apenas o lucro residual seria repartido.

À vista disso, o programa do Pilar 1 propôs o desenvolvimento de um novo elemento de conexão que seja capaz de atribuir competência tributária a determinado Estado, desde que não seja necessária a presença física, tal como as regras atuais exigem mediante o instituto do EP, de modo a abranger as diversas jurisdições onde a companhia tenha envolvimento econômico relevante, seja através de usuários, receitas produzidas no país e até mesmo por meio de publicidades realizadas. Após a constatação dos países que teriam competência, para dar início aos trabalhos de alocação dos lucros, os rendimentos gerados pela *Big Tech* devem ser divididos em três parcelas, conforme será demonstrado a seguir.

A **Parcela A** deve ser composta por uma parte do lucro residual, que, como observado por Quiñones (2021), é verificado mediante quatro etapas:

- a) apura-se o lucro da *Big Tech* de acordo com as demonstrações financeiras de praxe, inclusive segregando os lucros de acordo com o tipo de negócio realizado, tendo em vista que essas companhias costumam atuar em várias vertentes;
- b) logo após, os lucros relacionados às **atividades rotineiras** da *Big Tech* devem ser excluídos do montante total apurado, de forma a alcançar o rendimento das **atividades não rotineiras da companhia**;
- c) o montante referente às **atividades não rotineiras** é de caráter residual e deve ser dividido em outras duas parcelas, uma imputada aos países de mercado (Estados-fonte) e a outra concedida aos ativos intangíveis que forem responsáveis pela potencialização dos resultados positivos da empresa;
- d) a Parcela A corresponde ao montante atribuível aos países de mercado, que será dividida entre as jurisdições que tiverem nexos (elementos de conexão) em relação a esses lucros, a partir de um critério de alocação tal como a variável das vendas.

A ideia da criação de um Valor A consiste na mudança da regra atual de tributação dos lucros, pois as grandes corporações, como as *Big Techs*, seriam tributadas no local de suas



respectivas sedes onde ocorrem suas principais operações e, também nos locais onde a empresa mantém suas vendas, isto é, o Valor A concederia aos países de mercado o direito de tributar parte desses lucros. Consequentemente, os Estados-sede dessas empresas precisariam renunciar parte de suas bases tributáveis, pois, do contrário, para Bunn (2021) haveria risco de dupla tributação.

A OCDE tem considerado que, para a aplicabilidade do Pilar 1, devem ser consideradas ferramentas que evitem a bitributação sobre a Parcela A. Um dos mecanismos observados consiste na exigência da elaboração de cálculos extremamente detalhados que identifiquem as “entidades pagadoras” que contribuem para a geração desse lucro residual chamado de Valor A. Logo após, é preciso constatar se essas “entidades pagadoras” realmente geram uma devolução não rotineira, para que, no momento da alocação da Parcela A seja verificada a relação comercial dessas “entidades pagadoras” com os Estados competentes para receber o Valor A.

No que concerne a **Parcela B**, esta se refere as **atividades rotineiras** da *Big Tech*, como as tarefas atreladas ao *marketing* da companhia e das distribuições de produtos e serviços realizadas, e, de acordo com Guimarães (2019), essas atividades ainda estariam sujeitas a tributação com base nas regras atuais dispostas no art. 7º da Convenção-Modelo. Por derradeiro, destaca-se que a **Parcela C** consiste na parte de lucros que podem ser adicionados quando algum dos países entender que a Parcela B foi insuficiente em relação às atividades realizadas em sua jurisdição (ARAUJO; AFONSO, 2020, p. 420).

Areladas a essas medidas, cumpre ressaltar que o Pilar 1 prevê ações destinadas à prevenção e à resolução de possíveis conflitos que podem advir com essa nova sistemática proposta pela OCDE, levando em conta que as ações sugeridas neste Pilar são capazes de gerar diversas disputas entre os países que estão em busca de lograr êxito na tributação dos lucros de corporações multinacionais.

Por fim, destaca-se que a OCDE ainda não alcançou a plenitude de um acordo multilateral, que está previsto para ser firmado em 2022, portanto o Pilar 1 está aberto a discussões, o que pode gerar algumas mudanças nos rumos da aplicação das medidas apresentadas com base nas diversas decisões que ainda serão tomadas, principalmente no tocante ao cálculo dos lucros não rotineiros (Valor A) e na forma de distribuição desses rendimentos entre as diversas jurisdições competentes.



4 CONCLUSÃO

Em face do exposto conclui-se que, de fato, a digitalização da economia criou a necessidade de realinhar as regras e princípios do Direito Tributário Internacional. Isso ocorre porque o ordenamento jurídico atualmente em vigor é baseado na materialidade dos fatores de produção e na presença física das empresas, resultando em uma tributação dos lucros no Estado-sede da companhia, com exceções apenas para o Estado-fonte, onde possa ser atribuído um Estabelecimento Permanente (EP). Essas regras atuais dificultam a tributação dos lucros das Big Techs que atuam em várias partes do mundo sem a necessidade de um estabelecimento físico em cada uma dessas localidades.

Observando isso, o Projeto BEPS sugerido pela OCDE e pelos países do G-20 surgiu com o escopo de readaptar as regras atuais com base na economia que está em processo de digitalização. No entanto, conforme analisado no presente trabalho, o plano de ações elaborado para o combate à elisão e evasão fiscal foi insuficiente para trazer mudanças efetivas no ambiente internacional, uma vez que os Relatórios Finais de cada uma das ações foram publicados de modo a exibir os problemas e trazer algumas possíveis soluções, mas sem definir especificamente as medidas a serem implementadas.

Inclusive, da análise da Ação 7 foi possível extrair que o conceito de EP ainda foi extremamente atrelado a uma ideia de presença física e que, consequentemente, é inepto para ser um elemento de conexão com o Estado-fonte diante da economia digitalizada. Isso porque, o Relatório Final da Ação 7 não se importou com uma redefinição do instituto com base no novo contexto, mas sim com a diminuição do rol das exceções do EP, o que auxiliaria no combate aos planejamentos tributários agressivos, mas seria insuficiente para alcançar a plenitude da tributação dos lucros de empresas como as *Big Techs*, que atuam de forma remota.

Por outro lado, o Relatório Final da Ação 1 trouxe medidas compatíveis com a digitalização da economia, mas que, por falta de aplicabilidade e de acordo entre os países, causaram efeito reverso ao Projeto BEPS, pois incentivaram os países a estabelecerem medidas unilaterais, o que ainda manteve o ambiente favorecido às companhias digitais. Diante desse cenário, a ascensão do BEPS 2.0 trouxe as propostas do Pilar 1 e Pilar 2 a fim de



alcançar um acordo multilateral que fosse simples e efetivo para dar continuidade aos trabalhos já iniciados através da elaboração dos Relatórios Finais das ações do BEPS.

De acordo com a OCDE, o Pilar 1, que foi objeto de análise deste trabalho, tem como premissa alcançar uma tributação justa, eficiente e da forma mais simples possível. Sendo assim, o Relatório desse Pilar trouxe à tona um novo elemento de conexão para dar efetividade à tributação do lucro de companhias digitais como as *Big Techs*, por meio do conceito de presença econômica significativa, que já era mencionado no Relatório Final da Ação 1.

Embora seja evidente que o Pilar 1 tenha elaborado medidas mais concretas do que os Relatórios das ações do BEPS para alocar os lucros para as jurisdições de mercado com base na presença econômica significativa, importa destacar que a sistemática oferecida ainda é muito complexa; isso porque, percebe-se certa dificuldade de mensurar os lucros obtidos nas jurisdições de mercado por meio da identificação de cada uma das “entidades pagadoras”, o que também torna complexa a estipulação da porcentagem a ser alocada a cada Estado considerado competente para tributar esses rendimentos.

Ademais, oportuno ressaltar que a cooperação internacional entre os países para a efetividade do Pilar 1 é essencial, tendo em vista que os Estados terão que dispor de parte de suas receitas para o devido funcionamento do Valor A, para que haja a tributação justa desejada e, também, para que as companhias digitalizadas afetadas não sejam tributadas de forma excessiva.

Concluí-se, portanto, que as medidas estipuladas pelo Pilar 1, ainda que complexas, estão próximas de serem implementadas, mas que para a sua aplicação ser efetiva, a OCDE precisa de um ambiente internacional cooperativo entre os países signatários do acordo multilateral; isso pois, a criação do Valor A pode gerar disputas entre as possíveis jurisdições competentes desencadeando uma guerra fiscal internacional pela tributação dos lucros exorbitantes das *Big Techs*, efeito totalmente reverso ao escopo do Projeto BEPS.

Desse modo, o foco para as próximas ações relacionadas ao Pilar 1 devem estar no aprimoramento dos mecanismos de solução de conflito entre os países, bem como na potencialização dos métodos que evitam a bitributação, para garantir que o lucro auferido pelas companhias digitais seja tributado de forma justa e eficiente, de modo a corroborar com o propósito do Pilar 1.



REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. **Tributação Internacional da Renda: Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- ARAUJO, José Evande Carvalho; AFONSO, José Roberto. A Tributação dos Lucros das Gigantes de Tecnologia: Possibilidades para o Brasil. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 411-427.
- BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. Caso Apple: Estratégias para dupla não tributação. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 7, p. 12-28, jan-jun 2020.
- BEZ-BATTI, Gabriel. O conceito de estabelecimento permanente no Direito Brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 4, p. 81-101, 2018.
- BIG TECHS tem poder demais, diz comissão antitruste dos EUA. **Veja**, 2021. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/mundo/big-techs-tem-poder-demais-diz-comissao-antitruste-dos-eua/>. Acesso em: 31 ago. 2021.
- BIG TECHS: até onde vai o poder das corporações que dominam o mercado de tecnologia. **Politize**, 2021. Disponível em: <https://www.politize.com.br/big-techs/>. Acesso em: 31 ago. 2021.
- BUNN, Daniel. Recent Analysis Explores Pillar 1 Risks and the Potential for Disputes. **Tax Foundation**, 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/oecd-pillar-1-amount-a/>. Acesso em: 01 out. 2021.
- COPPI, Nicholas Guedes; DA SILVA, Thiago Santos. Breves Considerações sobre a Digitalização da Economia e seus Impactos na Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, a. 37, n. 42, p. 367-380, jul-dez 2019.
- ELALI, André de Sousa Dantas; ALBUQUERQUE, Jair Cabral. Efeitos da Digitalização da Economia sobre a Alocação do Direito de Tributar. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. São Paulo, n. 8, p. 13-32, jan-jun 2021.
- FELSBERG ADVOGADOS. Como taxar o lucro das big techs. **Valor Econômico**, 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/patrocinado/felsberg-advogados/direito-e-modernidade/noticia/2020/12/18/como-taxar-o-lucro-das-big-techs.ghtml>. Acesso em: 12 abr. 2021.
- FILHO, Marcílio Toscano Franca Filho. Princípios da tributação internacional sobre a renda. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 35, n. 137, p. 83-90, jan-mar 1998.





FORBES. Big Techs superam estimativas de balanços e consolidam crescimento durante a pandemia. Disponível em: <https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/big-techs-superam-estimativas-debalancos-e-consolidam-crescimento-durante-a-pandemia/>. Acesso em: 31 ago. 2021.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Caso Apple: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, Tax Rulings e regras de State Aid: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos. **Revista CNJ**, Brasília, n. 2, p. 57-67, jul-dez 2020.

GUIMARÃES, João Cunha. BEPS 2.0: incapacidade das regras atuais de preços de transferência de dar uma resposta plena aos desafios do presente e do futuro? **Jornal Econômico**, 2019. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/beps-2-0-incapacidade-das-regras-atuais-de-precos-de-transferencia-de-dar-uma-resposta-plena-aos-desafios-do-presente-e-do-futuro>. Acesso em: 25 out. 2021.

LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os Paradigmas da Tributação Internacional como Instrumentos de Dominação Externa. **Revista de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, n. 6, p. 35-56, jul-dez 2019.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, jan-abr 2019.

OECD. **Action 1: Tax Challenges Arising from Digitalisation.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. **Action plan on Base Erosion and Profit Shifting.** Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_9789264202719-en#page14. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy.** Action 1-2015 Final Report. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page1. Acesso em: 05 abr. 2021.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Frameworks on BEPS, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/beba0634-en/index.html?itemId=/content/publication/beba0634-en>. Acesso em: 27 de set. 2021.

OECD. **Where: Global reach.** Disponível em: <https://www.oecd.org/about/members-and-partners/>. Acesso em: 04 set. 2021.

OECD. **Who we are.** Disponível em: <https://www.oecd.org/about/>. Acesso em: 04 set. 2021.



OECD.OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. Acesso em: 05 abr. 2021.

OVIDE, Shira. How Big Tech Won the Pandemic. **The New York Times**, 2021. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2021/04/30/technology/big-tech-pandemic.html>. Acesso em: 06 set. 2021.

PAIVA, Letícia; VALENTE, Fernanda. Imposto mínimo global pode ter benefícios rasos para Brasil e outros países emergentes. **Jota**, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/imposto-minimo-global-beneficios-brasil-emergentes-01072021>. Acesso em: 01 set. 2021.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: IBDT, 2020.

PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de Tributação em Bases Territoriais no Sistema Jurídico Brasileiro—Ofensa ao Princípio da Universalidade? **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. São Paulo, n. 4, p. 138-159, 2018.

QUIÑONES, Teresa. La OCDE y la fiscalidad digital: aspectos clave del Pilar 1. **KPMG Tendencias**, 2021. Disponível em: <https://www.tendencias.kpmg.es/2021/01/la-ocde-y-la-fiscalidad-digital-aspectos-clave-del-pilar-1/>. Acesso em: 27 set. 2021.

RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência Tributária Internacional e Economia Digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (org). **Princípios e limites da tributação**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 321-374.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

SILVEIRA, Ricardo Maitto. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SOTELLI. **O que são Big Techs e qual seu papel na sociedade atual**. Disponível em: <https://sottelli.com/big-techs-e-seu-papel-na-sociedade/>. Acesso em: 05 set. 2021.

TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 2, p. 35-57, 2017.



TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e Economia Digital: Análise do Tratamento Tributário dos Rendimentos da Computação em Nuvem**. São Paulo: IBDT, 2020.

TURNER, George. US effective tax rate over four times higher for tech companies. **Tax Watch**, 2020. Disponível em:

https://www.taxwatchuk.org/us_tech_companies_worldwide_profits/. Acesso em: 18 abr. 2021.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7.ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto do BEPS 2.0. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020. p. 447-464.

ZILVETI, Fernando Aurélio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Presunção da Renda no Direito Tributário na Era Digital. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maitto (org). **Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda: Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 107-128.