

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais
JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo
MILSA CRISTINE ROMERA

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Camilla Sampaio, Emanuel Silva, Karolina de Albuquerque Araújo Martino e Quenia Becker

Gerente de Conteúdo Tax: Vanessa Miranda de M. Pereira

Direitos Autorais: Viviane M. C. Carmezim

Assistente de Conteúdo Editorial: Juliana Menezes Drumond

Analista de Conteúdo Editorial Júnior: Bárbara Baraldi

Estagiários: Ana Carolina Francisco, Francisco Prado e Marco Antonio Fonseca

Produção Editorial
Gerente de Conteúdo
ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Thyara Pina da Silva

Analistas de Operações Editoriais: Carina Baptista, Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial: Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Gabriela Cavalcante Lino e Victória Menezes Pereira

Estagiárias: Beatriz Hammond, Bianca Satie Abduch, Caroline Dubovicki e Gabrielly N. C. Saraiva

Capa: Linotec

Adaptação capa: Ariel Villalba e Cinthia Riveros

Líder de Inovações de Conteúdo para Print
CAMILIA FUREGATO DA SILVA

Equipe de Conteúdo Digital
Coordenação
MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

Analistas: Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

Gerente de Operações e Produção Gráfica
MAURICIO ALVES MONTE

Analistas de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

Assistente de Produção Gráfica: Ana Paula de Araújo Evangelista

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Tributação da economia digital / Tathiane Piscitelli e Daniela Silveira Lara, coordenação.
-- 3. ed. rev., atual. e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2022.

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 978-65-260-0995-6

1. Direito civil - Brasil 2. Direito e economia 3. Economia digital 4. Responsabilidade (Direito) 5. Tecnologia da informação 6. Tributação 7. Tributação - Brasil I. Piscitelli, Tathiane. II. Lara, Daniela Silveira.

22-114194

CDU-34:336.2:004(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Economia digital : Tributação : Direito tributário 34:336.2:004(81)
Cibebe Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427

TATHIANE PISCITELLI
DANIELA SILVEIRA LARA
Coordenação

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Alberto Macedo
Alice Marinho
Ana Carolina Carpinetti
Ana Claudia Beppu dos Santos Oliveira
Antonio José Ferreira Levenhagen
Betina Treiger Grupenmacher
Bruno Palhares Bontempo
Christiane Alves Alvarenga
Clotilde Celorico Palma
Daniel de Paiva Gomes
Daniela Silveira Lara
Doris Canen
Eduardo de Paiva Gomes
Erika Tukiana
Fernanda Possebon Barbosa
Flávio Veitzman
Gisele Barra Bossa
Karem Jureidini Dias
Lisa Worcman
Luciana Marques Vieira da Silva Oliveira

Luciano Garcia Miguel
Luiz Roberto Peroba
Marciano Seabra de Godoi
Maurício Barros
Paulo Caliendo
Pedro Demartini
Pietro Rondó
Priscila Stela Mariano da Silva
Renata Correia Cubas
Renata Foz
Renato Henrique Caumo
Roberto Caparroz de Almeida
Rosine Kadamani
Salvador Cândido Brandão Junior
Tathiane Piscitelli
Tatiana Bomfim
Tatiana Falcão
Victoria Puperi da Rosa
Vinicius Jucá Alves

3ª edição
revista, atualizada
e ampliada

THOMSON REUTERS
**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**



8.2. TÃO LONGE, TÃO PERTO: A AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS ENTRE UM INÉDITO CONSENSO POLÍTICO E UMA PERSISTENTE INCERTEZA ACERCA DE SEUS IMPACTOS CONCRETOS SOBRE A TRIBUTAÇÃO CORPORATIVA INTERNACIONAL

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (UFMG) em Direito Tributário, com estudos de pós-doutorado (Bolsa CAPES) na Universidade Autônoma de Madrid. Professor da PUC Minas. Presidente do Instituto de Estudos Fiscais (Belo Horizonte). Advogado.

ANTONIO JOSÉ FERREIRA LEVENHAGEN

Doutorando em Direito (UFMG). Mestre em Direito Público (PUC Minas). Pesquisador em Direito Tributário Internacional. Consultor Tributário.

1. INTRODUÇÃO

Após nove anos de reuniões, pesquisas, relatórios, consultas públicas e longas discussões, o Projeto BEPS (impulsionado politicamente pelo G-20 e tecnicamente elaborado pela OCDE) parece estar cada vez mais próximo de concluir sua ambiciosa reforma do sistema tributário internacional. O principal desafio enfrentado ao longo de todos esses anos tem sido a Ação n.º 1, relacionada às reformas

necessárias para responder à digitalização da economia.

Embora desde 2019 a OCDE tenha se comprometido a desenvolver no âmbito da Ação 1 um plano de reforma baseado em dois pilares, um focado nos desafios tributários mais amplos da economia digital e outro destinado a aliviar os problemas de erosão de base de cálculo/transferência de lucros mais comuns trazidos pela digitalização da economia, a necessidade de se obter

um consenso entre os hoje 140 países participantes do projeto e a emergência da pandemia da Covid-19 faziam com que a missão parecesse impossível.

Contudo, a crise econômica decorrente da pandemia, o risco de rupturas institucionais e o surpreendente apoio dos Estados Unidos após a eleição do democrata Joe Biden, no final de 2020, mudaram radicalmente o cenário das negociações para a reforma do sistema, culminando com a declaração de junho de 2021 de que os países do G-7 haviam chegado a um acordo quanto a elementos-chave das propostas sob discussão. Apenas um mês depois, mais de 130 países integrantes do Marco Inclusivo, grupo encarregado de conduzir os trabalhos da Ação 1 do Projeto BEPS, assinaram uma declaração conjunta¹ corroborando o acordo divulgado pelos países do G-7, sinalizando, pela primeira vez, um avanço palpável nas negociações desde que o projeto de reforma da Ação 1 havia sido divulgado, em 2019. Em outubro de 2021, foi desvelado o cronograma previsto para a implementação das medidas dos 2 pilares e em dezembro de 2021 foram divulgadas pela OCDE as regras detalhadas do Pilar 2 da Ação 1, que busca garantir que as grandes empresas multinacionais submetam seus lucros a uma tributação mínima de 15% de alíquota efetiva².

Com a possibilidade de uma reforma ampla da tributação das maiores empresas multinacionais do mundo cada vez mais palpável, este artigo tem como objetivo compreender o objetivo geral e os principais mecanismos de tal reforma, analisando os seus pontos positivos e negativos. Além disso, analisaremos na parte final do artigo em que medida as ações do Projeto BEPS implementadas nos últimos anos foram ou não capazes de representar alterações econômicas concretas quanto ao fenômeno de transferência de lucros e erosão da base de cálculo do imposto de renda corporativo das grandes empresas multinacionais.

O presente artigo integra a série de publicações dos mesmos autores ao longo das três edições da coletânea *Tributação da Economia Digital*, buscando acompanhar e analisar o desenvolvimento da Ação 1 do Projeto BEPS.

2. COMO CHEGAMOS ATÉ AQUI? UM PANORAMA GERAL DAS PROPOSTAS

2.1. Um Breve Histórico do Projeto BEPS

O Projeto BEPS, de iniciativa política do G-20 e tecnicamente liderado pela OCDE, iniciou seu trabalho em 2013³ e os relatórios finais de suas

1. OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy, OECD Publishing, Paris, 2021.
2. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD Publishing, Paris, 2021.
3. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris, 2013.

ações foram publicados em 2015⁴, tendo surgido com o objetivo identificar e combater, de maneira coordenada, os problemas de “Erosão de Base e Transferência de Lucros” (“BEPS”) causados pelo planejamento tributário agressivo de grandes empresas multinacionais e pelas brechas e lacunas existentes na legislação tributária internacional⁵. Entre as 15 (quinze) ações que foram escolhidas como objetos de análise pela OCDE, a Ação 1 se destaca por se dedicar inteiramente aos desafios tributários trazidos pela economia digital, sem necessariamente focar os planejamentos tributários das empresas líderes do setor tecnológico-digital.

Isso porque, apesar das gigantes do mundo digital também incorrerem em planejamentos que se aproveitam das brechas e inconsistências do sistema internacional, estando, inclusive, no centro do debate político que sucedeu as crises econômicas do início do século XXI, e embora o ambiente digital potencialize essas oportunidades, o alcance da Ação 1 foi muito além de comportamentos geradores de “Erosão de Base e Transferência de Lucros”. Assim, após uma análise das incompatibilidades entre as regras tradicionais de tributação internacional e as particularidades da economia digital, que

foram objeto de análise do artigo que escrevemos para a primeira edição desta coletânea, o relatório final da Ação 1 de 2015 optou por não fazer nenhuma recomendação de reforma, preferindo aguardar o impacto das demais ações do Projeto BEPS antes de tomar qualquer medida concreta.

Os estudos da Ação 1 somente tiveram continuidade em 2018, após a criação do Marco Inclusivo, um grupo aberto a todas as jurisdições que hoje conta com 141 países-membros⁶, inclusive o Brasil, dedicado a trabalhar em conjunto com a OCDE no desenvolvimento de propostas para a reforma do sistema tributário internacional. A coalizão de forças em questão produziu então o relatório provisório de 2018, analisando detalhadamente as características da economia digital, os interesses dos principais *stakeholders* na discussão e diagnosticando os principais problemas trazidos pela digitalização da economia, ainda sem propor medidas concretas.

Foi somente em janeiro de 2019 que a OCDE publicou uma breve nota, denominada *Policy note*⁷, informando que o Marco Inclusivo havia concordado em examinar propostas para reforma do sistema tributário internacional, dividindo-as em dois pilares: o “Pilar

4. OECD, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Executive Summaries 2015 Final Reports, OECD Publishing, Paris, 2015.
5. OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 11.
6. Vide <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Acesso em 10 abr. 2022.
7. OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. Paris: OECD Publishing, 2019.

1”, focado nos “desafios mais amplos da economia digitalizada”, enquanto o “Pilar 2”, nos problemas tradicionais “exacerbados pela economia digital” que ainda não haviam sido atacados pelas demais ações do Projeto BEPS.

O Pilar 1 foi composto de três propostas alternativas, todas com a intenção declarada de realocar parte dos lucros obtidos pelos maiores grupos multinacionais do mundo na competência tributária das jurisdições de “mercado”, em que estão localizados os usuários de modelos de negócio altamente digitalizados⁸. Assim, o Pilar 1 busca reorientar a tributação internacional corporativa, objetivando realizar uma “revisão coerente e simultânea das regras denexo e de alocação de lucros”⁹.

Já o Pilar 2, reconhecendo que as medidas recomendadas nas demais 14 ações do Projeto BEPS ainda não conseguiram evitar todos os problemas de erosão da base tributária e transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação, propõe uma tributação global mínima inédita para grupos multinacionais, denominado “global anti-base erosion proposal” (GloBE). A proposta

do Pilar 2 também leva em consideração a previsível dificuldade de se obter um consenso internacional em relação à reforma do Pilar 1, bem como o risco real de que cada vez mais jurisdições adotem medidas unilaterais discriminatórias do setor digital. Com isso em mente, a intenção do Pilar 2 é criar uma solução multilateral que abranja as maiores empresas multinacionais, efetivamente buscando garantir que todas paguem um percentual mínimo de imposto sobre sua renda efetiva.

A recomendação de uma tributação mínima global foi uma mudança de curso do objetivo original do Projeto BEPS, cujo relatório inicial expressamente declarava que “nenhuma ou baixa tributação não é por si só algo preocupante, mas se torna um problema quando é associada com práticas que segregam de forma artificial os rendimentos tributáveis das atividades que os produziram”. A explicação dada pela OCDE foi que as autoridades fiscais precisam atuar de forma multilateral para “impedir a danosa corrida ao fundo do poço” da tributação corporativa, garantindo que os lucros globais de multinacionais sejam tributados por uma alíquota mínima¹⁰.

8. OCDE. *Public Consultation – Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. OECD Secretariat. Paris: OECD Publishing, 2019d. p. 6.

9. OCDE. *Public Consultation – Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. OECD Secretariat. Paris: OECD Publishing, 2019d. p. 6.

10. OCDE. *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2019c.

Em outubro de 2019, o Secretariado da OCDE apresentou a sua proposta unificada para o Pilar 1¹¹, um resultado da junção das três propostas que haviam sido divulgadas anteriormente na *Policy Note*, sem apresentar qualquer modificação para a proposta do Pilar 2. Em janeiro de 2020, o Marco Inclusivo divulgou uma declaração confirmando que a proposta unificada seria a base das discussões na busca de uma solução consensual, detalhando um pouco mais sobre seus principais aspectos. Iniciada a pandemia da Covid-19, em 2020, os trabalhos da Ação 1 entraram em crise, especialmente pela ação dos Estados Unidos, então presididos por Donald Trump. Com a derrota de Trump para Biden, no final de 2020, foi possível alcançar um inédito consenso político que permitiu que a Ação 1 avançasse significativamente.

Apresentaremos a seguir, em síntese, o funcionamento de cada uma das duas propostas para a reforma do sistema tributário internacional.

2.2. As Medidas do Projeto BEPS 2.0. – Pilares 1 e 2

No sistema atual, cada empresa que integra um grupo multinacional é tratada como uma empresa independente, devendo tratar todas suas operações intragrupo como se fosse uma

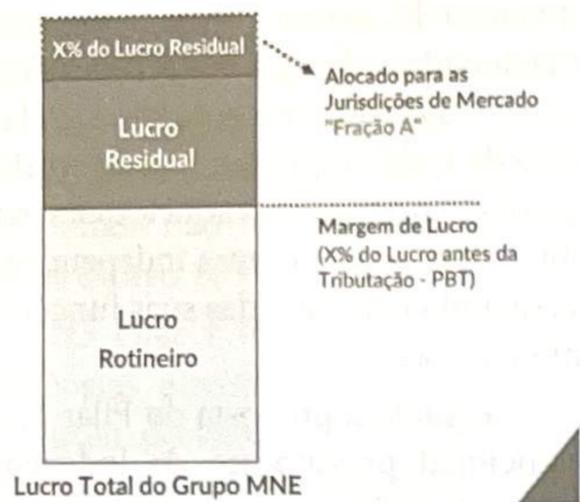
operação de mercado entre partes não relacionadas (*Arm’s Length Principle*). Como resultado, o nível de lucro declarado de cada empresa em sua jurisdição deve corresponder àquele que seria obtido por uma empresa independente, quando consideradas suas funções, ativos e riscos.

Segundo a proposta do Pilar 1, o tradicional pressuposto da independência de cada empresa será descartado, determinando-se uma realocação de parte do lucro global auferido pelos maiores grupos multinacionais do mundo. A proposta unificada do Pilar 1 introduz um novo procedimento para alocação do lucro total auferido por essas empresas, que passa a ser dividido em 3 (três) partes, denominadas frações A, B e C.

O coração da proposta é a Fração A. O Pilar 1 propõe que um percentual do lucro residual do grupo, denominado “Fração A”, seja realocado para ser tributado pelas jurisdições de mercado, em que estão localizados os seus consumidores e/ou usuários. O “lucro residual” também será definido pela aplicação de um percentual fixo sobre o lucro total do grupo antes da tributação (*Profits Before Tax – PBT*), sendo possível representar a proposta da seguinte maneira¹²:

11. OCDE. *Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One – Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Secretariado da OCDE. Paris: OECD Publishing, 2019e.

12. Imagem retirada da apresentação da OCDE *Economic Impact Assessment*. Webinar de outubro de 2020.



Uma vez encontrado o valor a ser realocado ('Fração A'), o resultado será então dividido entre as jurisdições na qual o grupo possui uma "presença econômica significativa", utilizando-se uma fórmula baseada em determinados critérios, como o número de consumidores/usuários ou o percentual do lucro que foi auferido em cada país, no caso da prestação de serviços digitais. Para simplificar e centralizar o pagamento e o preenchimento das obrigações tributárias acessórias, a OCDE pretende criar um mecanismo como um *one stop shop*, que terá de ser preenchido exclusivamente pela matriz final

do grupo, assim como acontece com os Relatórios País-por-país¹³.

Por se tratar de um novo direito de tributação outorgado às jurisdições de mercado, a fórmula seria originalmente aplicada somente a grupos empresariais que prestem "serviços digitais automatizados"¹⁴ ou que auferam receitas pela venda de bens ou serviços "voltados aos consumidores", ou seja, itens adquiridos para uso pessoal e não comercial ou profissional¹⁵. Além disso, serão estabelecidos limites mínimos de receita bruta para que um grupo multinacional se enquadre no escopo da Fração A, como o Relatório País-por-país que somente é obrigatório para grupos que apresentem uma receita bruta anual superior a 750 milhões de euros. Contudo, com o avanço das discussões e uma crescente oposição a regras que "discriminam" empresas do setor digital, o escopo da Fração A do Pilar 1 acabou sendo alterado em 2021, passando a ser aplicável para qualquer grupo multinacional que apresente um faturamento global superior a 20 milhões

13. OCDE. *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One – Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Secretariado da OCDE. Paris: OECD Publishing, 2019e, p. 12.

14. "[...] serviços que são prestados de forma padronizada para uma grande quantidade de clientes ou usuários de múltiplas jurisdições. Espera-se que essa definição inclua a seguinte lista não-exaustiva de modelos de negócios: – mecanismos de busca online; – plataformas de mídias sociais; – plataformas de intermediação online (...); – streaming de conteúdo digital; – jogos online; – serviços de computação em nuvem; e – serviços de marketing digital." – Ibid., p. 10.

15. "Por exemplo, espera-se que a definição de negócios voltados ao consumidor traga para o escopo a seguinte lista não-exaustiva de negócios: – produtos de computação pessoal (e.g. software, aplicativos domésticos, celulares); – roupas, artigos de higiene, cosméticos, bens de luxo; – comidas e bebidas patenteadas; – franquias (...) – automóveis." – Ibid., p. 11.

de euros e uma margem de lucro maior que 10%.¹⁶

A Fração B, por outro lado, não se restringe ao escopo limitado da Fração A, voltando-se para todas as empresas integrantes de Grupos Multinacionais que desempenham atividades de marketing e distribuição (revenda). O objetivo dessa etapa é simplificar a aplicação das regras de preços de transferência, bem como reduzir a litigiosidade entre o contribuinte e fisco, na medida em que facilita o "cálculo" do preço de mercado a ser utilizado nas operações entre essas entidades e outras empresas do grupo por meio da aplicação de margens de lucro presumidas. No entanto, o trabalho da OCDE acerca do funcionamento da Fração B ainda está menos desenvolvido do que o da Fração A, sendo aguardada a publicação de um novo documento com o modelo das regras para discussão pública na metade de 2022¹⁷.

A Fração C, por sua vez, refere-se ao desenvolvimento de mecanismos de segurança jurídica e à solução de controvérsias no que tange à aplicação das regras da Fração A. Desde o documento "Report on Pillar One", divulgado em outubro de 2020, essa etapa não é mais chamada de "Fração C", sendo simplesmente denominada "Tax Certainty". Considerando que se trata de

uma etapa totalmente voltada para as consequências da Fração A, o trabalho da OCDE nesse ponto deve aguardar a finalização das discussões técnicas referentes à primeira etapa do Pilar 1.

O Pilar 2, por sua vez, trata do "Global Anti-Base Erosion" ou "GloBE", não se preocupando necessariamente com a realocação do lucro de grupos multinacionais, mas propondo a introdução de mecanismos que garantam que o lucro total dessas empresas seja sujeito a uma tributação mínima global efetiva. A Proposta GloBE envolve duas regras principais, a IIR e a UTPR:

1. A regra de inclusão de rendimentos (IIR) que permite à jurisdição da matriz ou controladora tributar os rendimentos das subsidiárias/entidades controladas auferidas internacionalmente se essa mesma renda foi tributada abaixo de uma alíquota mínima a ser definida;

2. A regra de pagamentos subtributados (UTPR), que permite às jurisdições negar a dedutibilidade fiscal de pagamentos internacionais intragrupo, caso o rendimento não seja tributado na jurisdição do beneficiário por uma alíquota mínima a ser definida.

16. OECD, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, Paris, 2021.

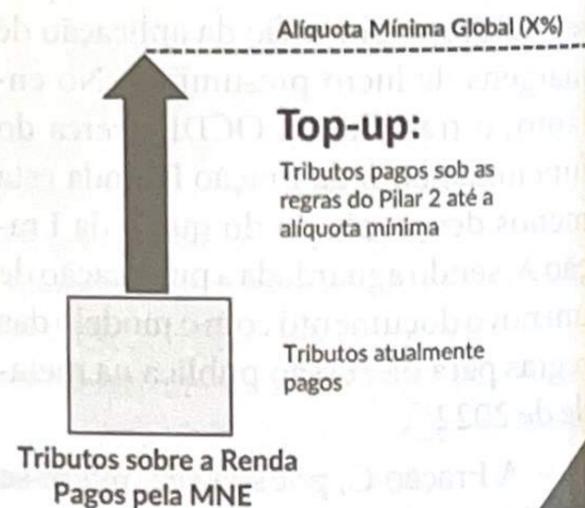
17. Para maiores informações, vide: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-launches-public-consultation-on-the-tax-challenges-of-digitalisation-with-the-release-of-a-first-building-block-under-pillar-one.htm>.

Além disso, a proposta ainda contempla uma nova regra para tratados bilaterais para evitar a bitributação, a *regra subject to tax (STTR)*, que basicamente serve para possibilitar a aplicação da regra *UTPR*, autorizando que as jurisdições da fonte tributem certos pagamentos intragrupos que são tributados abaixo da alíquota mínima na jurisdição do beneficiário, sendo aplicável especificamente no caso de pagamentos intragrupo que se enquadrem nos artigos 7.º, 9.º, 10, 11, 12, 13 e 21 do Modelo de Convenção da OCDE¹⁸, que são hipóteses em que o direito de tributar é concedido ao país de residência da empresa.

Assim, a primeira regra (*IIR*) funcionaria como um complemento às Regras tipo CFC (e, por consequência, às recomendações da Ação 3 do Projeto BEPS), sendo inspirada pela reforma tributária estadunidense (“Tax Cuts and Jobs Act” – Public Law 115-97), que criou seu próprio regime de tributação mínima global sobre os *GILTI (Global Intangible Low-Taxed Income – Rendimentos Globais de Intangíveis Pouco Tributados)*. A lógica que preside a primeira regra do *GloBE* é simples: a partir do momento em que se permite que o país de residência da empresa controladora tribute todos os rendimentos subtributados de suas filiais estrangeiras, está-se efetivamente neutralizando os incentivos para que essas empresas

criem estruturas societárias que transfiram lucros para jurisdições de baixa tributação, uma vez que, independentemente de para qual jurisdição o lucro for enviado, a empresa estará sujeita a uma tributação mínima global.

A regra de inclusão de rendimentos (*IIR*) leva à cobrança de um imposto chamado “top-up tax”, no sentido de que a jurisdição de residência será autorizada a tributar os rendimentos internacionais até o limite da alíquota mínima de 15% (alíquota efetiva), sendo possível representar a proposta da seguinte maneira¹⁹:



Se, por um lado, esse primeiro elemento expande a competência tributária das jurisdições de residência de empresas controladoras e reduz os incentivos para a desoneração fiscal nas demais jurisdições, o segundo elemento-chave da proposta busca proteger as jurisdições da fonte contra pagamentos enviados ao exterior que erodem a base tributária

18. São, respectivamente, as Cláusulas sobre Lucros Empresariais, Empresas Associadas, Dividendos, Juros, Royalties, Ganhos de Capital e Outros Rendimentos.

19. Imagem retirada da apresentação da OCDE *Economic Impact Assessment*. Webinar de Outubro de 2020.

doméstica. Assim, tanto a “regra de pagamentos subtributados” (*UTPR*) quanto a regra “subject to tax” (*STTR*) pretendem negar a dedutibilidade ou a concessão de benefícios fiscais no país da fonte, caso o rendimento não seja suficientemente tributado no outro país.

Desse modo, tanto a *IIR* quanto a *UTPR/STTR* dependem da definição de uma alíquota mínima, fixada no final de 2021 em 15% e que servirá como parâmetro ou gatilho para a aplicação das regras do Pilar 2.

3. EM QUE FASE ESTAMOS AGORA? O ACORDO DO G-7 E DO MARCO INCLUSIVO E O FUTURO DO PROJETO BEPS 2.0

Conforme visto anteriormente, o chamado Projeto BEPS 2.0 (a continuação ou desenvolvimento da Ação 1 do Projeto original) representa o compromisso do G-20 e da OCDE de alcançar dois objetivos ambiciosos: por um lado, o Pilar 1²⁰ busca mudar as regras atuais do nexos e a atribuição de benefícios entre jurisdições nacionais no campo do imposto de renda para empresas

multinacionais no setor mais digitalizado da economia (serviços automatizados digitais²¹ e empresas orientadas ao consumidor²²). Por outro lado, o Pilar 2²³ reconhece que muitas práticas de erosão da base e transferência de lucros não foram neutralizadas ou reduzidas pelas medidas do Projeto BEPS 1.0, propondo, então, introduzir uma tributação mínima global às grandes empresas multinacionais (não apenas aquelas do setor mais digitalizado da economia).

As duas propostas são tecnicamente complexas e até o final de 2020 pareciam estar longe de encontrar um consenso entre os países do Marco Inclusivo envolvidos no Projeto. Iremos relatar brevemente a seguir as principais dificuldades encontradas ao longo dos últimos anos e os avanços significativos que possibilitaram o progresso das propostas do BEPS 2.0.

3.1. A Superação dos Óbices ao Projeto BEPS 2.0

Em 2020, as duas principais dificuldades enfrentadas pela comunidade internacional para chegar a um

20. OCDE *Desafios fiscais decorrentes Digitalização – Relatório sobre o Pilar Um Projeto: Quadro Inclusivo sobre BEPS*, Editora OCDE, Paris, 2020.

21. Como exemplos de serviços digitais automatizados, documentos da OCDE mencionam mecanismos de busca, redes sociais, plataformas de intermediação, empresas de streaming conteúdo digital, as empresas que exploram jogos em linha e os chamados “serviços de nuvem”.

22. Como exemplos de negócios voltados para o consumidor, documentos da OCDE mencionam empresas multinacionais que vendem massivamente, e com o uso de marketing direcionado e segmentado, captura e exploração de dados individuais de clientes, produtos de computação pessoal, itens de luxo, como cosméticos ou alimentos, e alguns modelos de franquia.

23. OCDE *Desafios fiscais decorrentes Digitalização – Relatório sobre o Pilar Dois Projeto: Quadro Inclusivo sobre BEPS*, Editora OCDE, Paris, 2020.

consenso quanto aos pilares 1 e 2 foram a forte oposição dos Estados Unidos ao que o governo Trump considerava discriminação persecutória contra multinacionais dos EUA (Pilar 1) e a esperada resistência de países europeus como Irlanda, Luxemburgo e Holanda à ideia do imposto mínimo global do Pilar 2.

Além disso, a emergência da pandemia da Covid-19 acabou por gerar um impasse nas negociações, tendo o Secretário do Tesouro Norte-americano, Steve Mnuchin, encaminhado uma carta em junho de 2020 para quatro Ministros Europeus da Economia – Rishi Sunak, do Reino Unido, Bruno Le Maire, da França, Roberto Gualteri, da Itália, e Maria Jesús Montero, da Espanha – e para o Secretário-Geral da OCDE, Angel Gurría, anunciando que os Estados Unidos não iriam concordar com a proposta do Pilar 1 da maneira em que ela estava desenhada, requerendo que a OCDE suspendesse as negociações até que a pandemia da Covid-19 fosse superada²⁴.

Diante da crescente tensão global provocada, o Secretário-Geral da OCDE, Angel Gurría, emitiu uma declaração oficial, em 18 de junho de

2020, encorajando a todos os membros do marco inclusivo para que permanecessem focados na meta de chegar a um consenso em 2020, uma vez que “ausente uma solução multilateral, mais países irão adotar medidas unilaterais [...] Isso, por sua vez, irá gerar conflitos tributários e, inevitavelmente, agravar as tensões comerciais”²⁵.

No artigo publicado na edição anterior desta coletânea, afirmamos que, historicamente, as grandes iniciativas multilaterais no campo da tributação internacional sempre acontecem após períodos de crise, especialmente após eventos disruptivos. Conforme já explorado por Sérgio André Rocha, Heleno Torres e outros autores, não é coincidência que a primeira iniciativa para regulação da tributação internacional tenha vindo à tona logo após a Primeira Guerra Mundial, com a Liga das Nações; que a OCDE tenha dado continuidade aos trabalhos da Liga das Nações logo após o término da Segunda Guerra Mundial; que a transparência internacional e o fim do sigilo bancário tenha passado a ser uma meta global após os ataques terroristas de 2001; e que o Projeto BEPS tenha sido em alguma medida uma consequência

24. SECRETARY OF THE TREASURY; MNUCHIN, Steve. [Carta ao Secretário-Geral da OCDE e aos Ministros da Economia do Reino Unido, França, Itália e Espanha]. U.S. Department of Treasury: Washington, D.C., 12 de junho de 2020. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/06/tnf-mnuchin-oecd-jun19-2020.PDF>.

25. Cf.: <http://www.oecd.org/tax/OECD-Secretary-General-Angel-Gurria-has-reacted-to-recent-statements-and-exchanges-regarding-the-ongoing-negotiations-to-address-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.htm>.

da crise econômico-financeira global de 2008²⁶.

Por esse motivo, encerramos o artigo publicado na segunda edição da coletânea questionando se a pandemia da Covid-19 daria esse impulso histórico para a implementação de uma ampla reforma do sistema tributário internacional.

Por outro lado, nos últimos dois anos, temos testemunhado um crescimento ainda maior da digitalização da economia e dos lucros multibilionários das multinacionais alcançadas pelo Pilar 1. Ao mesmo tempo, a pandemia criou a necessidade e a urgência de os países aumentarem significativamente seus gastos com saúde e assistência social, aumentando, conseqüentemente, a necessidade de uma maior arrecadação tributária para atender a esses gastos públicos, o que parece indicar um forte apoio internacional à implementação pelo menos da proposta do Pilar 2, conforme veremos adiante.

Além disso, a postura dos EUA em relação ao projeto BEPS 2.0 mudou significativamente após a derrota de Donald Trump por Joe Biden nas

eleições presidenciais estadunidenses de novembro de 2020. A nova secretária do Tesouro, Janet Yellen, afirmou em um artigo publicado no Wall Street Journal que o sistema de tributação corporativa nos Estados Unidos foi seriamente danificado por muitos anos, que seu país deixará de participar de uma competição fiscal prejudicial (“corrida ao fundo do poço”) e dará ao mundo um incentivo para criar um imposto mínimo global, em uma clara referência ao Pilar 2 do Projeto BEPS 2.0²⁷.

Outro efeito da pandemia tem sido galvanizar organizações internacionais tradicionalmente conservadoras, como o Fundo Monetário Internacional²⁸ e o Banco Mundial²⁹, que atualmente defendem posições claramente favoráveis à instituição de tributação progressiva da riqueza e renda dos estratos sociais mais ricos. Essas não são, naturalmente, posições críticas ao capitalismo, mas sim estratégias para proteger o sistema contra o risco de rupturas institucionais, como pode ser claramente visto nessas declarações em um blog oficial do Fundo Monetário Internacional:

26. Cf.: ROCHA, Sérgio Andre. The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International Tax Imperialism’. In: _____; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Wolters Kluwer, 2017; TORRES, Heleno. *Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

27. YELLEN, Janet. Um imposto corporativo melhor para a América, *The Wall Street Journal* - Opinião-Comentário, 7 abril 2021.

28. Fundo Monetário Internacional (FMI), *Monitor Fiscal: Um Tiro Justo*, Washington, abril de 2021.

29. BRUMBY, Jim. Um imposto sobre a riqueza para resolver cinco interrupções globais, *Blogs do Banco Mundial*, 6 de janeiro 2021. Disponível em: <https://blogs.worldbank.org/governance/wealth-tax-address-five-global-disruptions>. Acesso em: 26 abril 2021.

Indivíduos atingidos pela pandemia tendem a exigir políticas mais redistributivas. Se suas exigências não forem atendidas, eles poderão ficar desiludidos e perder a confiança no governo. Quando a crise acabar, se os cidadãos perceberem que seus governos trataram os cidadãos ricos e as grandes empresas mais generosamente do que aqueles que sofreram o pior da pandemia, haverá o risco de convulsão política e agitação social. (tradução livre)³⁰

De acordo com as projeções iniciais da OCDE, a combinação dos pilares 1 e 2 e a manutenção do regime GILTI nos Estados Unidos adotada em 2017 poderiam gerar um aumento da ordem de 4% na arrecadação global do imposto sobre pessoas jurídicas (um aumento que viria basicamente do Pilar 2 e não do pilar 1)³¹.

Assim, em razão da pressão por mudanças causadas pela pandemia da Covid-19, considerando ainda que os stakeholders mais influentes da União

Europeia vêm pressionando há muito tempo para mudar as regras do jogo em relação à divisão internacional da base de imposto de renda das multinacionais nos setores mais digitalizados da economia (inclusive com a disseminação de impostos sobre serviços digitais), e dado que o Plano Fiscal “Made in America” lançado em abril de 2021 pelo presidente Biden afirma explicitamente que pretende “levantar fundos suficientes para financiar investimentos críticos”, acabar com a concorrência fiscal prejudicial e “criar um imposto global mínimo para combater efetivamente a transferência de lucros por multinacionais dos EUA”³², não é exagero dizer que o Projeto BEPS 2.0 passou a partir de meados de 2021 a viver seu melhor momento em termos de perspectivas de avançar e chegar a um consenso político sobre o funcionamento de ambos os pilares, comprovando mais uma vez a tendência histórica de profundas mudanças tributárias no cenário internacional

serem gestadas durante ou logo após graves crises globais.

3.2. O Consenso Internacional em torno do Desenho Conceitual das Propostas dos Pilares 1 e 2

Após todas as dificuldades enfrentadas em 2020, a confluência de fatores positivos para o progresso das discussões do Pilar 1 e 2 resultou, por fim, em um progresso tangível das negociações. Em 05 de junho de 2021, os Ministros das Finanças dos países do G-7 se reuniram com os líderes do Fundo Monetário Internacional (FMI), da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Eurogrupo e do Conselho de Estabilidade Financeira (FSB) para manifestar apoio aos planos da OCDE para reforma do sistema tributário internacional. Em síntese, as conclusões do G-7 foram as seguintes:

16. Nós apoiamos fortemente as iniciativas do G-20 e do Marco Inclusivo da OCDE para enfrentar os desafios tributários da globalização e a digitalização da economia e para adotar uma tributação mínima global. Nos comprometemos a alcançar uma solução justa para a alocação dos direitos tributários,

garantindo que os países do mercado tenham o direito de tributar pelo menos 20% do lucro que exceda uma margem de 10% para as maiores e mais lucrativas empresas multinacionais. Iremos providenciar a coordenação necessária entre a aplicação das novas regras de tributação internacional e a revogação de todos os Impostos sobre Serviços Digitais, bem como outras medidas similares, incidentes sobre todas as empresas. Nós também nos comprometemos a uma tributação mínima global de pelo menos 15%, apurada país-por-país. Nós concordamos com a importância de progredir paralelamente com os acordos em ambos os Pilares e esperamos chegar a um consenso na reunião de julho dos Ministros das Finanças e Chefes dos Bancos Centrais do G-20.³³

A declaração foi amplamente divulgada na mídia como um marco histórico para o Direito Tributário Internacional, o “ponto de partida” para uma ambiciosa reforma tributária global³⁴. A declaração não explicitou aspectos técnicos de funcionamento das propostas e deixava muitas questões em aberto, como qual seria o escopo do Pilar 2 e qual seria a base

30. GASPAR, Vitor; KEEN, Michael; KLEMM, Alexander; MAURO, Paolo, Contribuição de Recuperação COVID-19, *IMF Blog Insights & Analysis on Economics & Finance*, 16 de abril de 2021. Disponível em: <https://blogs.imf.org/2021/04/16/a-covid-19-recovery-contribution/>. Acesso em 26 abril 2021.

31. OCDE *Desafios fiscais decorrentes Digitalização – Avaliação de Impacto Econômico: Quadro Inclusivo no BEPS*, Editora OCDE, Paris, 2020, p. 10. Relatório da OCDE afirma que implementação articulada dos dois pilares traria, em média, mais receita para países de baixa, média e alta renda, com perdas para países caracterizados como centros de investimento (“investimento Hubs”). Como proporção da arrecadação atual de impostos corporativos, os aumentos seriam, segundo a OCDE, bastante semelhantes entre países de baixa, média e alta renda. Mas isso certamente dependerá da proporção de benefícios residuais que serão redistribuídos aos países de mercado no pilar 1, proporção que as projeções da OCDE fixam em 20%, mas só serão definidas por uma decisão política de consenso entre os países-quadro inclusivos.

32. DEPARTAMENTO DO TESOURO DOS EUA, *O Plano Tributário Made in America*, Washington DC, 2021.

33. G7. G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué. G7 Statements & Communiqués: Londres, 05 de junho de 2021. Disponível em: <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communication/>

34. Ver mais: Folha de São Paulo: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/06/acordo-sobre-impostos-do-g7-e-ponto-de-partida-para-reforma-mundial.shtml>; Deutsche Welle (Alemanha): <https://www.dw.com/en/g7-agrees-historic-global-minimum-corporate-tax-rate/a-57786417>; BBC News (Reino Unido): <https://www.bbc.com/news/world-57368247>;

tributária que será utilizada para o cálculo da tributação mínima. Além disso, o compromisso feito pelo G-7 era essencialmente um acordo feito entre os países de renda mais alta do globo, abrangendo os EUA, o Reino Unido, a França, a Alemanha, o Canadá, a Itália, o Japão e a União Europeia, o que levantou dúvidas quanto à possibilidade de concordância por parte do restante da comunidade internacional.

Um dos desafios a serem superados era a obtenção do consenso da própria União Europeia. Segundo reportado na mídia, o Ministro de Finanças Irlandês, Paschal Donohoe, já se manifestara abertamente contra uma tributação mínima global, sob o fundamento de que países pequenos precisam da opção de uma alíquota baixa para atrair o investimento externo³⁵. De modo similar, a Polônia e a Hungria também se posicionaram inicialmente contra a proposta, a não ser que fossem estabelecidas “exceções” à regra, para proteger a atividade empresarial em seus territórios³⁶. Era duvidoso que Luxemburgo, Holanda e Irlanda se posicionassem a favor das propostas, uma

vez que concentraram 76% da receita auferida por multinacionais americanas em 2018, tendo sido tributada a uma alíquota efetiva média de 2,32% entre esses três países³⁷.

Com relação a organizações mais críticas do sistema tributário internacional, as divergências são ainda maiores. Algumas organizações que representam os interesses de jurisdições do mercado, como é o caso da OXFAM e a Tax Justice Network (TJN), declararam-se contrárias ao acordo do G-7. Gabriela Bucher, Diretora Executiva da OXFAM, afirmou que a alíquota de 15% é muito baixa, sendo similar ao valor que já é cobrado em paraísos fiscais como Irlanda, Suíça e Cingapura, sendo ineficaz na luta contra a “corrida ao fundo do poço”³⁸. Alex Cobham, Diretor Executivo da TJN, criticou a decisão do G-7, declarando que o acordo proposto apenas garante que a maior parte da arrecadação tributária adicional seja revertida para esse grupo de países, e que nada além de uma alíquota global mínima de 25% irá combater a guerra fiscal mundial³⁹.

Grant Thornton (Estados Unidos): https://www.grantthornton.global/en/insights/articles/g7-finance-ministers-back-further-international-tax-reform/?utm_source=5215&utm_medium=LinkedIn&utm_campaign=Amplify;

35. Ver mais: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1sb80wx9bvzp4/this-week-in-tax-european-disharmony-ahead-of-g20-tax-summit>

36. Apud.

37. TORRE, Francisco de la. El acuerdo del G-7: ¿el final de un engaño?. La Tribuna, 2021. P. 3

38. Ver mais: <https://www.oxfam.org/en/press-releases/g7-global-corporate-tax-deal-far-fair-oxfam>.

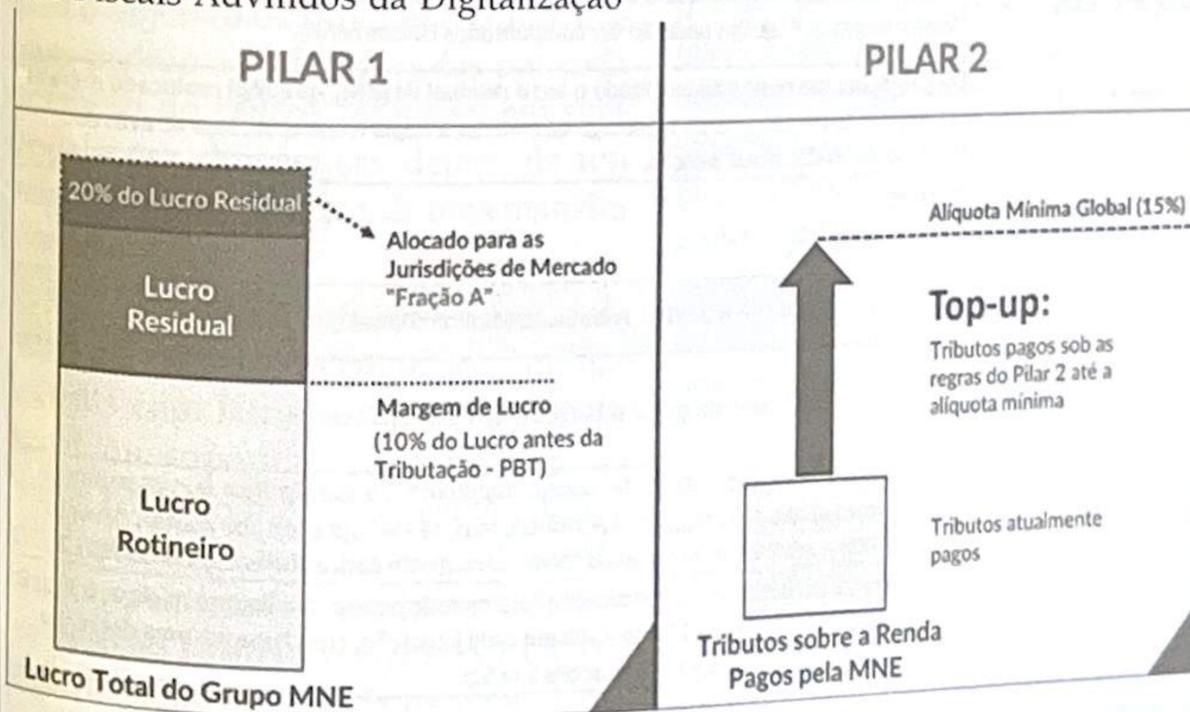
39. Ver mais: <https://www.taxjustice.net/2021/06/01/%f0%9f%94%b4-live-blog-global-minimum-tax-rate-at-g7/>.

Curiosamente, conforme exposto nos parágrafos anteriores, o foco da controvérsia parece ser a adoção de uma alíquota mínima de 15% para a proposta do Pilar 2, sendo que pouca ou nenhuma atenção está sendo dada para o fato que o G-7 também se comprometeu a adotar o Pilar 1, realocando 20% do lucro residual dos grandes grupos multinacionais para as jurisdições de mercado.

A insegurança quanto ao futuro das propostas foi em parte silenciada em 1.º de julho de 2021, quando 130 países do Marco Inclusivo da OCDE divulgaram a “Declaração sobre a Solução de Dois Pilares para Abordar os Desafios Fiscais Advindos da Digitalização

da Economia”⁴⁰, um documento detalhando as questões técnicas dos Pilares 1 e 2 que já foram decididas de forma consensual pelo grupo.

Embora o documento não faça referência expressa ao Acordo do G-7, ele claramente representa uma anuência à solução proposta, na medida em que também propõe que a Fração A do Pilar 1 represente de 20% a 30% do lucro que exceda 10% da receita do grupo multinacional, e que a alíquota mínima para fins do Pilar 2 seja de 15%. Retomando as imagens apresentadas anteriormente, podemos representar as propostas da seguinte maneira⁴¹:



40. Tradução livre de “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges from the Digitalization of the Economy”, disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>.

41. Imagem retirada da apresentação da OCDE Economic Impact Assessment. Webinar de outubro de 2020.

Entre os 137 países que aderiram à declaração até o momento⁴², podemos destacar a presença de quase todos os “paraísos fiscais” europeus, como Irlanda, Luxemburgo, Holanda e Polônia, diversos outros notórios paraísos fiscais, como Bermuda, Bahamas e Ilhas Maldiva, e

ainda todos os membros do BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul).

Apresentamos a seguir as principais medidas das propostas dos Pilares 1 e 2 da Ação 1 do Projeto BEPS:

Pilar 1 - Novo Direito de Tributação Realocação da "Fração A" entre jurisdições de mercado	
Escopo	Empresas Multinacionais (MNEs) com um faturamento global acima de 20 bilhões de euros e lucratividade acima de 10% de sua receita.
Nexus	Quando a MNE auferir pelo menos 1 milhão de euros de uma determinada jurisdição, o país terá o direito de tributar parte da Fração A do lucro residual que será realocado.
Alíquotas	20% a 30% dos lucros residuais das MNEs, definidos como o lucro que exceder 10% da receita, serão realocados para as jurisdições habilitadas (nexus) com base em critério de alocação por receita auferida.
Base de Cálculo	O Lucro ou Prejuízo das MNE será apurado com base nos livros contábeis da empresa, com ajustes mínimos. Prejuízos poderão ser compensados futuramente.
Eliminação da Dupla Tributação	As jurisdições nas quais está localizado o lucro residual da MNE, que será realocado entre as jurisdições de mercado, terão o encargo de eliminar a dupla tributação, seja através do método do crédito ou da isenção.

Fonte: elaboração própria.

Pilar 2 - GloBE (IIR e UTPR) - Tributação Mínima Global	
Escopo	MNEs com um faturamento global superior a 750 milhões de euros.
Aplicação das Regras	As regras do GloBE terão o status de "common approach", o que significa que os países do marco inclusivo não são obrigados a adotá-las, mas, se eles optarem por adotar, deverão implementar e administrar as regras de forma consistente com as orientações do Pilar 2.
Cálculo da Alíquota Tributária Efetiva (ETR)	Para aferir se um determinado rendimento foi tributado abaixo da alíquota mínima, o Pilar 2 propõe que seja calculada a ETR aplicada em cada jurisdição, com base em uma definição comum de base de cálculo e tributos sobre a renda.
Alíquota Mínima	A Alíquota Mínima para o IIR e UTPR será de pelo menos 15%.
Carve-outs (Exclusões)	Pelo menos 5% do <i>carrying value</i> dos ativos tangíveis e da folha de pagamento poderão ser excluídos da base de cálculo do GloBE.

Fonte: elaboração própria.

42. Lista atualizada em novembro de 2021, disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>. Acesso em 10 abril 2022.

3.3. Detalhamento das medidas do Pilar 2 e do cronograma de sua implementação

Em dezembro de 2021, a OCDE publicou as regras detalhadas do Pilar 2⁴³, bem como comentários⁴⁴ e exemplos práticos⁴⁵ sobre o mesmo tema. A seguir, faremos um resumo dessas regras.

O objetivo geral do Pilar 2 é assegurar que as maiores empresas multinacionais paguem uma alíquota efetiva de no mínimo 15% sobre os lucros que derivam de cada jurisdição em que operam. As regras publicadas pela OCDE têm o objetivo de funcionar como normas-padrão a serem vertidas por cada membro do Marco Inclusivo em suas legislações domésticas dentro de um cronograma definido e de uma maneira coordenada.

As empresas alcançadas pelas regras do Pilar 2 são as empresas multinacionais com faturamento consolidado igual ou superior a 750 milhões de euros em pelo menos dois dos últimos quatro anos. Com essa regra, bastante similar à utilizada para definir o alcance da Ação 13 do Projeto BEPS, a OCDE espera alcançar 90% da base de cálculo dos rendimentos corporativos globais. Organizações governamentais,

instituições de direito internacional público e organizações sem intuito de lucro ficam afastadas das regras, assim como fundos de investimento e pensão.

O funcionamento básico das regras supõe que os contribuintes a elas submetidos devem calcular a alíquota efetiva de imposto sobre a renda paga em cada jurisdição em que operam, para em seguida calcular qual será a diferença de imposto a pagar (“top-up tax”), correspondente à diferença entre a alíquota efetiva mínima de 15% e a alíquota efetiva encontrada em cada jurisdição.

Note-se que não se trata de alíquotas nominais (que constam da legislação dos países), e sim de alíquotas efetivas (apuradas empresa a empresa após todas as deduções e benefícios a que os contribuintes têm direito segundo a legislação doméstica ou os tratados internacionais). Estatísticas e levantamentos econômicos utilizados nos estudos do Projeto BEPS demonstraram que as alíquotas efetivas de imposto sobre a renda pagas pelas grandes companhias multinacionais são atualmente bastante inferiores a 15%.

Essa diferença de imposto (“top-up tax”) será, em princípio, uma obrigação da controladora final do grupo multinacional para com o país de sua residência,

43. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD Publishing, Paris, 2021.

44. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD Publishing, Paris, 2021.

45. OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, OECD Publishing, Paris, 2021.

mas admite-se que cada jurisdição crie seu próprio imposto sobre a diferença entre a alíquota efetiva paga nessa jurisdição e a alíquota efetiva de 15%, caso em que o “top-up tax” pago em cada jurisdição poderá ser compensado com o “top-up tax” devido pela controladora final do grupo multinacional, de modo a preservar a primazia de tributação pela própria jurisdição em que houve subtributação (ou seja, tributação por uma alíquota efetiva abaixo de 15%).

Dentro de um grupo econômico multinacional submetido ao Pilar 2, a responsabilidade pelo pagamento da diferença de imposto (“top-up tax”) pode surgir em dois casos. No primeiro caso, opera a chamada regra de inclusão de rendimentos (“income inclusion rule”) e a diferença de imposto a pagar é atribuída à empresa controladora, na proporção de seu controle sobre as empresas controladas que auferiram lucro subtributado (no sentido de tributado com alíquota efetiva abaixo de 15%) nas jurisdições em que operam. Caso a regra de inclusão de rendimentos não permita que se alcance o objetivo do Pilar 2, entra em cena um mecanismo protetor (“backstop”) chamado de regra dos pagamentos subtributados (“undertaxed payments rule”), segundo o qual um ajuste (como a negativa de uma dedução) provocará um imposto a pagar no nível das empresas controladas, de modo a que o total do imposto pago no âmbito do grupo multinacional alcance o mínimo de 15% de alíquota efetiva sobre o montante total dos lucros do grupo.

As regras do Pilar 2 não são obrigatórias para todos os países que compõem o Marco Inclusivo. O que importa não é que todos os países do globo adotem as regras, e sim que os países que adotarem as medidas sigam os mesmos parâmetros. Pelas características das regras do Pilar 2 (que preveem um regime primário e um regime protetivo, direitos primários e regras secundárias), basta que um volume significativo de países adote as regras para que se cumpra seu objetivo. Assim, se o país do controlador final do grupo não aplicar a regra de inclusão de rendimentos, faculta-se aos países de residência de controladores intermediários aplicarem a mesma regra e, caso ainda não assim não se chegue ao objetivo da alíquota efetiva mínima de 15%, entrará em cena o mecanismo da regra dos pagamentos subtributados, podendo haver negativa de deduções pelos países de onde partem esses pagamentos.

Segundo a OCDE, espera-se que o funcionamento do Pilar 2 leve a um aumento da arrecadação global do imposto sobre a renda corporativo da ordem de 150 bilhões de euros anualmente, provocado não só pelo aumento da alíquota efetiva como também pela diminuição de transferências de lucro antes realizadas.

Como o Pilar 2 não pretende ser uma medida que proscrisse completamente a redução do imposto sobre a renda oferecida a atividades economicamente efetivas e genuínas, prevê-se que, no cálculo da diferença de imposto

a pagar em cada jurisdição (“jurisdictional top-up tax”) poderá ser excluído da base de cálculo um montante equivalente a 5% do valor corrente dos ativos tangíveis localizados na jurisdição somado a 5% dos gastos com a folha de pagamento de pessoas que desempenham atividades no território da jurisdição, com a previsão de um período de transição em que essa exclusão começa com valores mais altos e vai pouco a pouco chegando aos 5% anteriormente mencionados.

3.4. Controvérsias sobre os Pilares 1 e 2

Considerando que as recentes conclusões do G-7 e do Marco Inclusivo definiram aspectos pontuais de cada proposta, todas as críticas apresentadas nos últimos artigos dessa série permanecem válidas. Por esse motivo, esta seção se dedicará a explorar novas críticas surgidas após as recentes declarações internacionais.

Em relação ao Pilar 1, ainda não houve definição sobre a fórmula que irá efetivamente realocar a Fração A entre as jurisdições de mercado que preencham o requisito do *nexus*; tudo o que se sabe é que será uma distribuição baseada na receita auferida pela MNE em cada jurisdição, o que provavelmente

indica uma repartição proporcional, com base em receita/faturamento ou pessoal alocado em cada país.

O South Centre, organização intergovernamental criada em 1994 por 130 países em desenvolvimento (incluindo Brasil, China, Índia e África do Sul⁴⁶), emitiu um comunicado em resposta à declaração do Marco Inclusivo, afirmando que a solução proposta é “limitada e decepcionante”⁴⁷. O documento critica o fato de o Pilar 1 propor a realocação de uma porcentagem do lucro residual das MNEs, defendendo que o lucro total é que deveria ser realocado, e discorda da alíquota mínima de 15%, sob o fundamento de que diversos países em desenvolvimento e organizações da sociedade civil defendem uma alíquota superior, de até 25%. Apesar disso, a organização reconhece que o fato de existir um consenso pela realocação de parte do lucro e pela instituição de uma tributação mínima global representa um progresso relevante.

No mesmo sentido, os especialistas Sol Piccioto, Jeffery M. Kadet, Alex Cobham, Tommaso Faccio, Javier Garcia-Bernardo e Petr Jansky, professores e integrantes da Tax Justice Network, já se manifestaram de forma contrária à proposta do GloBE, em parte por entender que a alíquota mínima de 15%

46. O acordo para criação do South Centre se encontra disponível em: https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2013/02/Intergovernmental-Agreement_EN.pdf.

47. SOUTH CENTRE. Statement by the South Centre on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy. 2021. Disponível em: <https://www.southcentre.int/wp-content/uploads/2021/07/SC-Statement-on-IF-Two-Pillar-Solution-FINAL.pdf>.

não é suficiente⁴⁸. Os autores propõem uma solução alternativa que seria “mais equitativa e muito menos complexa”, chamada de Alíquota Efetiva Mínima (METR) para Multinacionais. O objetivo do METR é calcular a parcela de lucros não efetivamente tributados (NETs) e realocá-los para todos os países em que a MNE possui uma presença tributável. Isso permite que cada país tribute seguindo suas próprias regras, integrando todas as regras do GloBE em uma regra de fórmula de rateio (FAR). Os lucros seriam distribuídos com base nos ativos físicos da MNE (capital), funcionários empregados e receita de vendas (pela localização dos consumidores/usuários). A METR seria fixada próxima da alíquota média global para tributação corporativa, que é de 25%.

Em uma direção absolutamente contrária ao South Centre e aos pesquisadores da Tax Justice Network, Werner Hayvaert, advogado belga especialista em tributação internacional, critica a própria pretensão de se instituir uma tributação mínima global, afirmando que a proposta anula um dos principais instrumentos para atração de investimento direto por países com pouca infraestrutura⁴⁹. Para tanto, o autor compara a situação com a hipótese de tentar vender uma casa mal localizada, concluindo

que “Se um país for forçado a impor uma alta tributação corporativa em qualquer rendimento auferido por investidores estrangeiros no futuro, seria quase impossível atrair tais investidores – assim como eu não poderia vender minha linda casa perto do aeroporto por um preço inicial muito alto”.

Contudo, discordamos desse argumento, pois a solução proposta pelo G-7 e pelo Marco Inclusivo prevê uma alíquota mínima de 15%, que está longe de representar uma “alta tributação corporativa”, pelo menos quando comparada com a média mundial de 23,85%⁵⁰. Segundo o estudo em questão, realizado pela Tax Foundation no final de 2020, a menor alíquota média do Imposto de Renda Corporativo é da Europa, em 19,99%, ao passo que a média na África, um continente que indubitavelmente oferece menos infraestrutura e outros “atrativos” para o investimento externo, é de 28,50%. Basicamente, a alíquota mínima é inferior à tributação média da renda corporativa, seja na Europa, seja na África, o que claramente enfraquece o argumento de que a tributação mínima de 15% pioraria a situação de países pouco desenvolvidos.

Embora os argumentos contrários à tributação mínima não pareçam muito convincentes, o objetivo do autor, na

48. PICCIOTTO, Sol; KADET, Jeffery M., COBHAM, Alex; FACCIO, Tommaso; GARCIA-BERNARDO, Javier; JANSKY, Petr. For a Better GLOBE: A Minimum Effective Tax Rate for Multinationals. *Tax Notes International*, volume 101, 15 de fevereiro de 2021.

49. HEYVAERT, Werner. Global Minimum Tax: A game changer? *Kluwer International Blog*, 23 de abril de 2021.

50. ALSEN, Elke. Corporate Tax Rates around the World, 2020. Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/>.

realidade, é apresentar uma ideia alternativa para combater a corrida ao fundo do poço: a extinção do imposto de renda corporativo. A ideia não é inédita e já havia sido defendida por outros autores como um meio para equilibrar a competição fiscal internacional, tendo sido recentemente levantada pelo ex-Inspetor Geral de Finanças da Bélgica, Eric Kirsch:

Não se deve esquecer que o imposto sobre a renda corporativa representa um custo ao negócio. E esse custo é recuperado do consumidor. Ao final, a tributação corporativa cai nos ombros dos cidadãos/consumidores/eleitores. Com a exceção de que a responsabilidade pelo recolhimento do tributo não é decidida pelo Ministro das Finanças, mas pela mão invisível da oferta e demanda.⁵¹

4. O PROJETO BEPS VEM CONSEGUINDO ALCANÇAR SEUS OBJETIVOS DE MINORAR A TRANSFERÊNCIA DE LUCROS E A EROÇÃO DA BASE TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE RENDA CORPORATIVO DAS GRANDES MULTINACIONAIS?⁵²

Conforme apresentado anteriormente, o Projeto BEPS 2.0., composto

das propostas do Pilar 1 e 2, foi motivado em parte pela OCDE considerar que as outras ações do Projeto não foram capazes de reduzir satisfatoriamente o fenômeno BEPS, sendo, portanto, necessário avançar nas mudanças. Assim, surge o questionamento: as várias mudanças introduzidas pelas 15 (quinze) ações do Projeto original foram suficientes para, pelo menos, diminuir a intensidade do fenômeno BEPS nos últimos anos?

Em relação ao primeiro questionamento, oito anos após o lançamento do Projeto, não há dúvida de que houve mudanças institucionais concretas que visavam dificultar a prática do BEPS. Cerca de 300 regimes tributários preferenciais foram abolidos ou modificados como resultado da revisão por pares (com a participação de 80 jurisdições) realizada na ação número 5. Relatórios país a país já são trocados por 90 jurisdições, e a velha prática de decisões secretas parece ter sido abolida. Novas regras contra o abuso de tratados foram implementadas, com a entrada em vigor da convenção multilateral desenvolvida na ação 15 do Projeto, convenção que já está em vigor para aproximadamente 650 convenções de dupla tributação após sua ratificação por 63 das 95 jurisdições

51. KIRSCH, Eric. OpEd Article. *De Tijd*, 14 de abril de 2021.

52. A presente seção é baseada em estudo desenvolvido por Marciano Seabra de Godoi como integrante do projeto de pesquisa “Planificación fiscal y elusión fiscal en la era post-BEPS: un análisis jurídico y económico”, coordenado pela Universidade Autónoma de Madrid (coordenação do Prof. Juan Arrieta Martínez de Pisón) com financiamento do governo espanhol.

que assinaram o instrumento internacional⁵³.

Contudo, apesar dessas mudanças, a eficácia das novas regras é questionável. Na segunda edição do relatório Estatísticas Fiscais Corporativas, publicado pela OCDE em 2020 como parte da ação número 11 do Projeto BEPS, há informações muito interessantes sobre diversos temas, mas não há dados concretos sobre o aumento (ou diminuição) do fenômeno objeto do Projeto: a erosão da base de cálculo do imposto corporativo sobre a renda e a transferência de lucros por empresas multinacionais⁵⁴.

Um estudo empírico publicado em 2021 indica que as empresas multinacionais dos EUA intensificaram a prática de evasão fiscal entre 2008 e 2017⁵⁵. Na Europa, a situação seria oposta de acordo com pesquisas realizadas na Universidade de Münster: na Europa, haveria mais alinhamento entre os lucros corporativos e as atividades econômicas substanciais após as mudanças promovidas pelo Projeto

BEPS⁵⁶, o que indicaria pelo menos alguma eficácia concreta do Projeto BEPS e das medidas da União Europeia para combater efetivamente a erosão das bases fiscais e a transferência de lucros.

Alguns dados reveladores sobre a situação na Espanha foram publicados pela Agência Fiscal em fevereiro de 2021, com base nas informações dos relatórios país a país (ação 13 do Projeto BEPS). A Agência coletou os dados da coleta do ano de 2017 de 112 grupos multinacionais espanhóis que faturam mais de 750 milhões de euros anualmente e têm mais de 9.000 subsidiárias no exterior. De acordo com a Agência, apesar de a taxa nominal de imposto corporativo na Espanha ser de 25%, um grupo de 22 grandes empresas (cujos lucros representam mais de um quarto dos lucros totais das multinacionais espanholas) gozava de uma taxa efetiva de apenas 1,3% de seus lucros. Metade dos lucros totais teve uma taxa média de 12,5% ou menos⁵⁷.

Avi-Yonah apresenta um contraponto mais otimista, afirmando que o

53. OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – February 2021*, OECD, Paris, 2021, p. 7.

54. OECD, *Corporate Tax Statistics*, Second Edition, OECD Publishing, 2020.

55. BORKOWSKI, Susan; GAFFNEY, Mary A., «FIN 48 and the tax aggressive behaviors of transnational corporations: A decade later», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, núm. 42 (2021).

56. SASSE, Katharina S.; WATRIN, Christoph; WEIß, Falko, «The alignment between reported profits and real activity in times of the BEPS Action Plan», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, núm. 40 (2020).

57. Datos disponibles en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas/Estadisticas_por_impuesto/Impuesto_sobre_Sociedades/Declaracion_pais_por_pais_de_multinacionales_con_matriz_espanola/Ejercicios/Informe_pais_por_pais_2017/_Informe_pais_por_pais_2017_.shtml. Acesso em 26 abr. 2021.

fenômeno BEPS continuou a aumentar globalmente até a crise financeira global de 2008. Segundo o autor, após a crise, a introdução do FATCA pelos Estados Unidos dificultou muito a evasão fiscal, e as diretrizes antiabuso na União Europeia e as ações do Projeto BEPS dificultaram a transferência artificial de benefícios para paraísos fiscais e favorecimento de regimes tributários. A reforma tributária de 2017 do governo Trump em seus aspectos fiscais corporativos (GILTI, BEAT) também é considerada por Avi-Yonah como uma medida que contribui consideravelmente para que as empresas multinacionais sejam tributadas de forma mais eficaz sobre sua renda ativa, em comparação com o regime tributário muito mais permissivo que estava em vigor antes da crise de 2008⁵⁸.

Um estudo recente do Instituto de Tributação e Política Econômica apresenta conclusões não tão otimistas quanto a de Avi-Yonah, questionando a real eficácia das reformas fiscais de Trump em 2017 e a tributação do lucro das multinacionais dos EUA. De acordo com o estudo, 55 grandes multinacionais dos EUA com um lucro total de US\$ 40,5 bilhões não pagaram imposto de renda no ano passado, o que

confirmaria “uma tendência de décadas de evasão fiscal corporativa pelas maiores empresas americanas” e parece ser o produto de benefícios fiscais de longo prazo preservados ou expandidos pelas reformas fiscais do governo Trump⁵⁹.

Apesar de o economista Thomas Piketty abordar com grande intensidade e interesse as questões da tributação de renda, da concorrência fiscal prejudicial e da transferência de lucros por empresas multinacionais para paraísos fiscais em seu livro *Capital e Ideologia*⁶⁰, publicado em 2019, curiosamente não há menção ao Projeto BEPS e suas iniciativas, prejudicando, assim, a análise final.

Dois economistas da equipe de Piketty – Gabriel Zucman e Emmanuel Saez – fazem uma breve menção ao Projeto BEPS em seu último livro, chamando o projeto de o esforço mais ambicioso para limitação do “comércio da soberania”. Após listar os principais objetivos e ações do Projeto, os dois economistas afirmam que os dados disponíveis indicam que o esforço do G-20/OCDE não foi bem-sucedido, pelo menos no que diz respeito às multinacionais dos EUA. Isso porque o Projeto BEPS supostamente não ataca o cerne do fenômeno BEPS: a precificação de transferências

58. AVI-YONAH, Reuven. «Globalization, Tax Competition and The Fiscal Crisis of the Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective», *University of Michigan Public Law Research Paper*, núm. 634 (2019).

59. GARDNER, Matthew; WAMHOFF, Steve. *55 Corporations Paid \$0 in Federal Taxes on 2020 Profits*, Institute on Taxation and Economic Policy, 2021. Disponível em: <https://itep.org/55-profitable-corporations-zero-corporate-tax/>. Acesso em 26 abr. 2021.

60. PIKETTY, Thomas. *Capital and ideology*, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge – London, 2020, 445-471; 547-577; 913-918; 981-1004.

intragrupo e sua indústria de evasão fiscal apoiada profissionalmente por grandes empresas de auditoria internacionais⁶¹.

De acordo com Zucman e Saez, uma revolução copérnica é necessária no sistema tributário internacional, enquanto o Projeto BEPS estaria limitado a uma reforma ptolomaica no modelo atual. A revolução copérnica proposta pelos autores abandona a ilusão dos preços de transferência, recorrendo à consolidação da receita global de grupos multinacionais para a formação da base de cálculo, a utilização de métodos formulaicos para repartição das receitas e a imposição de uma alíquota mínima⁶², exatamente no mesmo sentido das propostas em discussão desde 2018 no chamado “BEPS 2.0” (que os autores não mencionam em seu livro).

5. CONCLUSÃO: O QUE ESPERAR CONCRETAMENTE DO FUNCIONAMENTO DOS PILARES 1 E 2 DA AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS?

A maioria dos dados e evidências indica que as medidas implementadas pelo Projeto BEPS nos últimos 9 anos não parecem ter sido capazes de mudar efetivamente o ritmo frenético de evasão e planejamento tributário agressivo implementado por empresas multinacionais. Não se sabe se as propostas

dos Pilares 1 e 2 serão suficientes para fechar as brechas e lacunas do sistema tributário internacional, encerrando de vez o fenômeno BEPS. Contudo, com base nas projeções econômicas da OCDE, a implementação do BEPS 2.0. levará, ao menos, a um aumento substancial na arrecadação tributária global.

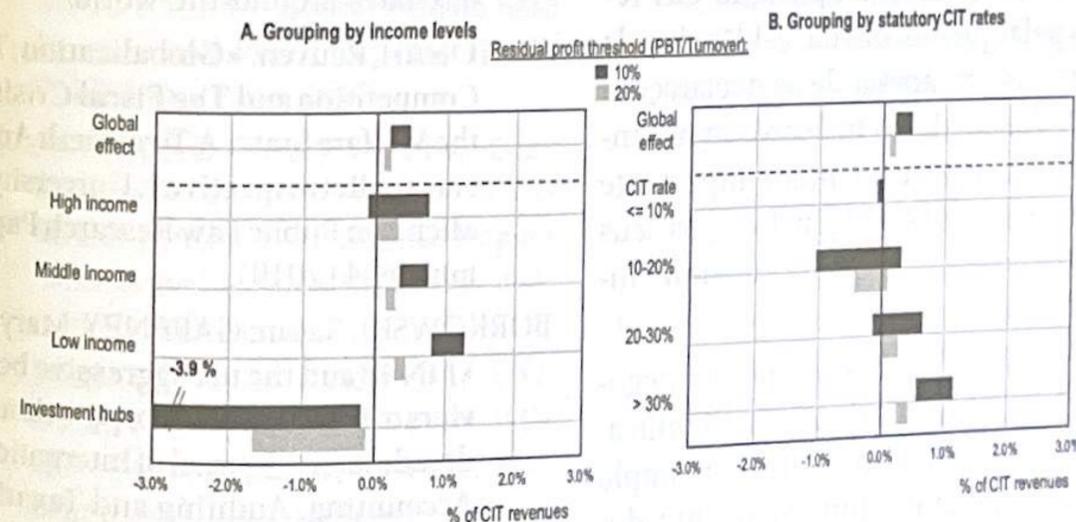
Em outubro de 2020, o Departamento de Economia da OCDE realizou um webinar apresentando uma projeção dos impactos econômicos da adição dos Pilares 1 e 2⁶³. Os parâmetros utilizados pela organização na época são, felizmente, muito similares às alíquotas propostas pelo G-7 e pelo Marco Inclusivo, motivo pelo qual suas descobertas permanecem úteis.

Para análise dos impactos do Pilar 1, a OCDE adotou o pressuposto de que o Lucro Residual seria aquele excedente a 10% das receitas do Grupo MNE, e que a “Fração A” sujeita à realocação seria 20% desse lucro. Por outro lado, em relação ao Pilar 2, adotou-se uma alíquota mínima de 12,5%, que é inferior à solução atual de 15%, motivo pelo qual é possível que o impacto final seja ainda mais impressionante.

Segundo as conclusões da organização, as propostas teriam pouco impacto nos custos para investimento global (menos de 0,1% do PIB mundial), uma vez que o escopo seria

limitado a MNEs de alta lucratividade, cujo investimento é menos sensível ao aumento de impostos. Por outro lado, o efeito combinado de ambas as propostas representa um aumento nas receitas tributárias de até 100 bilhões de dólares por ano, que é equivalente a 4% da arrecadação tributária global.

Especificamente em relação ao Pilar 1, podemos observar, pela projeção a seguir (que utiliza a hipótese do lucro residual calculado como excedente de 10% e 20% da receita), que as perdas arrecadatórias seriam identificadas



Segundo a projeção apresentada, os países de “baixa renda” são os que mais têm a ganhar, pelo menos quando analisado proporcionalmente à sua arrecadação tributária atual, o que foi justificado pelo Economista da OCDE, Stéphane Sorbe, da seguinte maneira: “Existe relativamente pouco lucro

residual atualmente localizado em jurisdições de baixa renda, então eles têm relativamente pouco a perder com a realocação e tendem a ganhar relativamente mais.”⁶⁵

Ainda assim, em relação ao aumento da arrecadação tributária global, o Pilar 1 teria um impacto tímido,

61. SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel, *The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay*, W. W. Norton & Company, New York, 2019, 85.

62. Ibid., p. 86-87.

63. OCDE. Economic Impact Assessment. Webinar Presentation. Outubro de 2020.

64. Figura extraída de: OCDE. Economic Impact Assessment. Webinar Presentation. Outubro de 2020.

65. SORBE, Stéphane, Departamento de Economia da OCDE. Apresentação Webinar: Economic Impact Assessment of the Pillar One and Pillar Two Proposals. 2020.

representando somente um aumento de 0,5% das receitas. Assim, segundo as projeções da OCDE, o Pilar 2 seria o grande responsável pelo aumento da arrecadação tributária total (aproximadamente 3,5% das receitas), isso mesmo tendo sido adotado o pressuposto de uma alíquota mínima de apenas 12,5%.

Apesar do grande impacto do Pilar 2, a projeção econômica da OCDE não indica quais categorias de jurisdições (alta, média ou baixa renda) teriam um maior aumento na arrecadação em razão de sua adoção, provavelmente por depender da efetiva aplicação das regras pelas jurisdições da residência e da fonte. Assim, apesar de as declarações do G-7 e do Marco Inclusivo representarem um progresso muito importante nas negociações do Pilar 1 e 2, os seus efeitos econômicos ainda são muito incertos.

Em suma: mesmo que as negociações tenham avançado significativamente em termos de um amplo consenso sobre o funcionamento dos pilares 1 e 2, ainda não é possível afirmar com segurança quem serão os ganhadores e perdedores com a Ação 1 do Projeto BEPS. Ainda não é possível afirmar se essa medida representará uma expansão inédita do poder tributário dos países do mercado ou da fonte, ou se terá efeitos econômicos limitados ou mesmo marginais, frustrando as expectativas daqueles que clamam, há tempos, por uma revolução ou pelo menos por uma reforma profunda dos pressupostos e consequências econômicas do

modo pelo qual é repartido atualmente o poder tributário entre os Estados Nacionais, e de como se aproveitam disso as grandes empresas multinacionais em seus planejamentos agressivos, que conduzem sua carga tributária efetiva para muito abaixo da carga tributária suportada pelas empresas domésticas e pelos indivíduos.

Referências

- ALSEN, Elke. *Corporate Tax Rates around the World, 2020*. Tax Foundation, 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/publications/corporate-tax-rates-around-the-world/>.
- AVI-YONAH, Reuven. «Globalization, Tax Competition and The Fiscal Crisis of the Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective», University of Michigan Public Law Research Paper, núm. 634 (2019).
- BORKOWSKI, Susan; GAFFNEY, Mary A., «FIN 48 and the tax aggressive behaviors of transnational corporations: A decade later», *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, núm. 42 (2021).
- BRUMBY, Jim. *Um imposto sobre a riqueza para resolver cinco interrupções globais*, Blogs do Banco Mundial, 6 de janeiro 2021. Disponível em: <https://blogs.worldbank.org/governance/wealth-tax-address-five-global-disruptions>. Acesso em: 26 abril 2021.
- FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI), *Monitor Fiscal: Um Tiro Justo*, Washington, abril de 2021.
- GARDNER, Matthew; WAMHOFF, Steve. *55 Corporations Paid \$0 in Federal Taxes on 2020 Profits*, Institute on Taxation and Economic Policy, 2021. Disponível em: <https://itep.org/55-profitable-corporations-zero-corporate-tax/>. Acesso em 26 abr. 2021.
- GASPAR, Vitor; KEEN, Michael; KLEMM, Alexander; MAURO, Paolo, *Contribuição de Recuperação COVID-19*, IMFBlog Insights & Analysis on Economics & Finance, 16 de abril de 2021. Disponível em: <https://blogs.imf.org/2021/04/16/a-covid-19-recovery-contribution/>. Acesso em 26 abril 2021.
- HEYVAERT, Werner. *Global Minimum Tax: A game changer?* Kluwer International Blog, 23 de abril de 2021.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris, 2013.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Economic Impact Assessment*. Webinar Presentation. Outubro de 2020.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Report on Pillar One Blueprint*. Tax Challenges Arising from Digitalisation. Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2020b.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, OECD Publishing, Paris, 2021a.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD Publishing, Paris, 2021b.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD Publishing, Paris, 2021c.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples*, OECD Publishing, Paris, 2021d.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – October 2019e*, OECD, Paris.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Policy Note. Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2019a.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Public Consultation Document – Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2019b.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2019c.

- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One – Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Secretariado da OCDE. Paris: OECD Publishing, 2019d.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Tax Talks. May 4 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/oecd-tax-talks-presentation-may-2020.pdf>.
- PICCIOTTO, Sol; KADET, Jeffery M., COBHAM, Alex; FACCIO, Tommaso; GARCIA-BERNARDO, Javier; JANSKY, Petr. For a Better GLOBE: A Minimum Effective Tax Rate for Multinationals. Tax Notes International, volume 101, 15 de fevereiro de 2021.
- PIKETTY, Thomas. Capital and ideology, The Belknap Press of Harvard University Press, Cambridge–London, 2020, 445-471; 547-577; 913-918; 981-1004.
- ROCHA, Sérgio Andre. The Other Side of BEPS: ‘Imperial Taxation’ and ‘International Tax Imperialism’. In: _____; CHRISTIANS, Allison. Tax Sovereignty in the BEPS Era. Wolters Kluwer, 2017.
- SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel, The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay, W. W. Norton & Company, New York, 2019.
- SASSE, Katharina S.; WATRIN, Christoph; WEIß, Falko, «The alignment between reported profits and real activity in times of the BEPS Action Plan», Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, núm. 40 (2020).
- SECRETARY OF THE TREASURY; MNUCHIN, Steve. [Carta ao Secretário-Geral da OCDE e aos Ministros da Economia do Reino Unido, França, Itália e Espanha]. U.S. Department of Treasury: Washington, D.C., 12 de junho de 2020. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/06/tnf-mnuchin-oecd-jun19-2020.PDF>.
- SOUTH CENTRE. Statement by the South Centre on the Two Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy. 2021.
- TORRE, Francisco de la. El acuerdo del G-7: ¿el final de un engaño?. La Tribuna, 2021. p. 3.
- YELLEN, Janet. Um imposto corporativo melhor para a América, The Wall Street Journal- Opinião-Comentário, 7 abril 2021.

8.3. O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE E PRESENÇA DIGITAL RELEVANTE: WEBSITES COMO SUJEITOS PASSIVOS

RENATA FOZ

Bacharel em Direito pela FMU. Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV-SP. Membro do Grupo de Pesquisa de Tributação da Economia Digital da FGV Direito-SP. Advogada. Diretora do Setor de Tributação Internacional da Álvarez e Marsal.

DORIS CANEN

LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College London (Bolsista Chevening). Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV. Bacharel e Mestre em Direito pela UCAM. Membro do Grupo de Pesquisa de Tributação da Economia Digital da FGV Direito-SP.

1. Introdução

A economia digital está presente em todos os aspectos da atividade cotidiana. Das compras no supermercado, transporte para o trabalho e lazer, compra de roupas, escolha de músicas e acompanhamento de sua série preferida ao envio de complexos pareceres jurídicos e financeiros, compartilhamento de

documentos sigilosos e tomadas de importantes decisões, não há transação que nos dias atuais não passe pela internet.

Apenas a título de exemplo, de acordo com estudo realizado na União Europeia, em 2019, 90% das residências europeias tinham acesso à internet, uma evolução dos 55% com esse acesso em 2007.¹ Ademais, com a pandemia,

1. Internet access and use statistics - households and individuals: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Digital_economy_and_society_statistics_-_households_and_individuals, consulta em 13/07/2021.