

BEPS 2.0: BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A ABORDAGEM UNIFICADA PROPOSTA PELA OCDE

BEPS 2.0: BRIEF CONSIDERATIONS ABOUT THE UNIFIED APPROACH PROPOSED BY THE OECD

RODRIGO ALEXANDRE LAZARO PINTO

Mestre pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado.
rodrigo.lazaro@fclaw.com.br

ÁREAS DO DIREITO: Tributário; Financeiro e Econômico

RESUMO: A Abordagem Unificada (*Unified Approach*) proposta pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE procura uma solução consensual para os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia pelos efeitos combinados dos seus primeiro e segundo pilares, direcionando um aumento da participação das jurisdições da fonte na receita de empresas multinacionais da nova economia. Ademais, o segundo pilar da abordagem unificada poderá aumentar a tributação global das multinacionais por impor uma carga fiscal global mínima e propõe instrumentalizar meios para as diversas jurisdições negarem deduções, imporem retenções na fonte de renda local produzida ou aumentarem a base tributável de suas subsidiárias.

PALAVRAS-CHAVE: Economia Digital – *Unified Approach* – OCDE – BEPS – DST.

ABSTRACT: The Unified Approach proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development – OECD seeks a consensual solution to the tax challenges of the digitization economy, driving an higher portion of the revenue to the source country of multinational companies in the new economy, combining effects of the first and second pillar plans. In addition, the second pillar can cause a significant increase in the global taxation of multinationals by a minimum global tax rate over the companies revenue, non-deductions on subsidiaries and withholding tax at the local source of income.

KEYWORDS: Digital Economy – Unified approach – OECD – BEPS – DST.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Os desafios da tributação da renda na Economia Digital. 3. A abordagem unificada para tributação da renda na economia digital apresentada pela OCDE – *Unified Approach*. 3.1. Mecanismos de alocação de receitas do Pilar Um. 3.2. Mecanismos de alocação de receitas do Pilar Dois. 4. Impactos da tributação digital discutida pela OCDE no Brasil. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

1. INTRODUÇÃO

A pandemia causada pelo novo Coronavírus (Covid-19) acelerou a implementação de soluções digitais estruturadas e investimentos na economia digital. A urgência na adequação de meios técnicos ligados às soluções digitais para o exercício da atividade econômica em ambiente remoto e a superação da limitação na locomoção do público tornou ainda mais relevante o consumo de bens e serviços digitais.

No Brasil, não é diferente. Há uma maior aderência do público pela opção por compras *online* durante a pandemia da Covid-19 (crescimento de 40%), apesar da restrição ao crédito e cortes de gastos pelos consumidores em geral, o que projeta um crescimento potencial de vendas pelo *e-commerce* e plataformas digitais no futuro¹. Por outro lado, os crescimentos medidos na opção pelo ensino à distância (42%), utilização de plataformas *streaming* (72%), e videochamadas e bate-papos para fins pessoais (48%) e profissionais (26%) já demonstram como a pandemia da Covid-19 acelerou o processo de massificação dos meios digitais no Brasil.

A relevância da economia digital eleva ainda mais a discussão sobre a tributação da renda gerada por empresas multinacionais (*multinational enterprises* – MNE) de grande porte atuantes em diversas jurisdições globais, sendo esse um dos assuntos pendentes de uma solução multilateral como meio para se atingir a justa participação das partes envolvidas na renda dessa importante parcela da economia.

A questão atual é entender qual será a justa parcela de tributos (*fair share of tax*) entre as jurisdições envolvidas sobre a renda gerada pelas atividades econômicas de uma MNEs no contexto da nova economia².

Dentre as justificativas pela busca da participação de jurisdições de fonte sobre a renda de MNEs, destaca-se a fruição pelas MNEs da estrutura econômico-social das diversas jurisdições de mercado envolvidas nas atividades comerciais dessas empresas e, por consequência, justifica-se o ônus em contribuir, mesmo que parcial ou potencialmente, pela estrutura social posta a sua disposição naquelas jurisdições³.

A preocupação na participação preponderante das jurisdições da residência dos contribuintes na exação da renda gerada no exterior, majoritariamente defendida pelos países europeus e norte-americanos, liderados pela OCDE, está em processo de parcial revisão ao se buscar um novo nexos exacional atrativo sobre a renda para as jurisdições de fonte (mercado)⁴.

1. Cf. McKinsey & Company. O Novo Consumidor pós Covid. Disponível em: [www.mckinsey.com/industries/healthcare-systems-and-services/our-insights/beyond-coronavirus-the-path-to-the-next-normal/pt-br#]. Acesso em: 20.05.2020.
2. Idem nota 6.
3. Cf. BAL, Aleksandra. Taxation of Virtual Wealth, 65 Bull. Intl. Taxn. 3, sec. 2 (2011), Journals IBFD, p. 147-160.
4. Cf. PINTO, Dale. *E-commerce and source-based income taxation*. Amsterdã: IBFD, 2003.

Ademais, a economia digital criou um desafio adicional para a atual sistemática de tributação (“contribuintes sem fronteiras”), evitando-se a definição de estabelecimento permanente – EP e suportar tributos reduzidos ou inexistentes no país de residência. Por outro lado, o país da fonte do rendimento de uma venda de um produto ou um serviço digital não poderá enquadrar aquela empresa estrangeira como sendo contribuinte em sua jurisdição em razão do disciplinamento normativo vigente até a presente data, ainda reconhecendo a tributação da fonte do rendimento com a formação de um EP ou a relação com distribuidores ou comitentes dependentes, mesmo após considerarmos a parcial reforma com regras antifragmentação do art. 7º da Convenção Modelo de Acordos de Dupla Tributação da OCDE (CMADT-OCDE) em 2017⁵.

Os modelos de negócio digitais possibilitam uma redução da carga fiscal sobre a renda de MNEs em relação à atuação nos mais diversos mercados globais, quantificando perdas arrecadatórias de bilhões ao ano para diversas jurisdições, segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Em paralelo, os novos modelos de negócios digitais relacionados ao *e-commerce* (varejo), plataformas digitais, assinaturas digitais (*on demand*) e propaganda digital (mídia) revolucionaram a relação de consumo até então conhecida, transformando os meios de produção de bens e serviços em elementos altamente móveis e passíveis de uma modelagem dinâmica para atingir a máxima economia tributária⁶.

Não é estranho conferir que MNEs mudaram seu domicílio fiscal e locais de alocação de seus ativos tangíveis e intangíveis para se buscar arranjos estruturados tendentes a aplicar uma reduzida carga fiscal global, seja se valendo de regras de acordos de dupla tributação – ADT para uma dupla não incidência ou dupla dedução, seja para se valer de regras domésticas para se mitigar o recolhimento de tributos em jurisdições de baixa ou nenhuma tributação⁷.

Ademais, os fenômenos da nova economia possibilitaram o encurtamento da distância entre os produtores e consumidores, interagindo diretamente com a demanda sem necessitar da presença física de subsidiárias ou empresas ligadas nesses mercados, especialmente ao se auferir ganhos oportunistizados por não se necessitar de um estabelecimento físico em cada jurisdição (*cross-jurisdictional scale without mass*) e a dependência quase que exclusiva da aplicação de ativos intangíveis como engrenagens de

5. V. Instrução Normativa 1681/2016.

6. Cf. VASCONCELLOS, Roberto França. Os desafios a tributação de operações internacionais na economia digital. In: *Estudos de Direito Tributário: em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 417-443.

7. Cf. BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. Taxation of the digital economy. In: COTRUT, Madalina (Ed.). *International tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures*. Amsterdã: IBFD, 2015, pp. 249-280.

seus negócios⁸. Assim, a tecnologia permitiu a ampla participação de “contribuintes sem fronteiras” nos mercados das mais diversas jurisdições⁹.

Os avanços tecnológicos e logísticos acirram uma competição entre as jurisdições sobre a renda e seus jurisdicionados. No nível interno, há disputa entre um pequeno varejista local e um *marketplace* de extensão global pela venda de uma simples caneta ou utensílios domésticos. Em um cenário de total digitalização, a disputa é ainda mais acirrada, como podemos ilustrar na competição por alunos entre escolas de idiomas com base em plataformas de atendimento *online*¹⁰.

Não é pouco dizer que a revolução digital em referência facilita a criação de tratamentos desiguais e distorções ao compararmos uma carga fiscal entre o contribuinte inserido na nova economia e aqueles ainda atrelados à atividade econômica tradicional. Por outro lado, há uma competição entre os próprios “contribuintes sem fronteira” em relação àqueles que viabilizaram a estruturação de meios mais eficientes de reduzir ou exonerar a tributação local sobre a renda gerada na jurisdição de fonte e mercado¹¹.

Por outro lado, a dinâmica de produtos e serviços digitais da nova econômica permitiu a oferta de soluções gratuitas aos usuários que possibilitam a venda de espaços publicitários digitais ou mesmo a obtenção de valor por meio de dados obtidos com o uso de aplicativos ou softwares disponibilizados ao público. Não existe apenas uma nova dinâmica de mercado promovida pela digitalização dos meios de produção e consumo, como também uma revolução sobre a geração de valor agregado em relação aos produtos e serviços digitais em favor de empresas multinacionais digitais¹².

Assim, a combinação de negócios relacionados às redes sociais, aplicativos de *smartphones*, jogos *online* e outros meios eletrônicos que obtêm os dados dos usuários são as novas fontes de renda na economia digital, as quais podem ser comercializadas para ações de *marketing* e na evolução da economia compartilhada. O usuário sequer percebe que a

-
8. Cf. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris: 2015. Disponível em: [<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>]. Acesso em: 18.04.2020. p. 15-33 e 151-165.
 9. Cf. COCKFIELD, Arthur; HELLERSTEIN, Walter; MILLAR, Rebecca; WAERZEGGERS, Christophe. *Taxing global digital commerce*. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2013, p. 35-60.
 10. Cf. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. A tributação na importação de arquivos de modelos para impressoras 3D. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 4. IBDT. e-ISSN 2595-7155.
 11. Cf. BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. A mudança de paradigma: o artigo 7º dos acordos de bitributação e a superação da dicotomia fonte *versus* residência. In: ROCHA, Sérgio André; TORRE, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 344.
 12. Cf. HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*. Disponível em: [<http://ssrn.com/abstract=2586196>]. Acesso em: 18.04.2020.

MNE está direcionada a gerar valor com seus dados e, quanto maior a interação do usuário, maior será o valor de produção, como é sentido com as empresas de aplicativos de navegação por GPS e economia compartilhada (ex. motoristas particulares).

No entanto, o desenho normativo promovido pelo Direito Tributário Internacional no último século, em relação à repartição de competência sobre a renda, não acompanhou, até então, os fenômenos econômicos da nova economia¹³.

Dessa forma, ao reconhecer a limitação das regras atuais de alocação de lucros na fonte de rendimento, a OCDE lidera uma discussão com a participação de 137 (cento e trinta e sete) jurisdições comprometidas com o debate de uma Abordagem Unificada (*Unified Approach*) para viabilizar a participação do país de fonte da renda (país de mercado) atingido pela ação comercial de MNE na economia digital. Em outras palavras, a capacidade contributiva gerada sobre a participação das multinacionais no mercado de consumo é o novo alvo do esforço multilateral de alocação de receitas tributárias.

Em relação à questão sob o ponto de vista doméstico, as empresas “sem fronteiras” estão imunes ao sistema tributário “disfuncional” que os importadores, industriais, distribuidores e varejistas de bens e prestadores de serviços similares domésticos estão submetidos no Brasil. Destaque-se as mazelas sistêmicas da atual sistemática de tributação nacional suportada pelos contribuintes, como a conhecida incidência em cascata de tributos¹⁴, a falta de previsibilidade sobre a exata exação doméstica e a gigantesca burocracia¹⁵ que causam inevitáveis aplicações de multas e incrementa a alta litigiosidade decorrente da tensão entre Fiscos e contribuintes.

13. Cf. KLEINBARD, Edward D. Stateless Income (15 de novembro, 2011). *Florida Tax Review*, v. 11, p. 699, 2011; USC CLEO Research Paper No. C11-1; USC Law Legal Studies Paper No. 11-6, p. 699-738 (até tópico III, B, 3). Disponível em: [<http://ssrn.com/abstract=1791769>]. Acesso em: 19.04.2020.

14. O Sistema Tributário Nacional prevê a aplicação do princípio da não cumulatividade para diversos tributos indiretos, como é o caso do ICMS, IPI, PIS e COFINS, assim como existem algumas situações especiais de exclusão de base de cálculo para o ISS para se evitar a tributação em cascata, ou seja, a tributação sobre a tributação. No entanto, é sabido que o direito ao crédito do IPI e ICMS é limitado ao conceito de crédito físico, assim como não permite crédito sobre produtos de uso e consumo. Ao compararmos com o IPI e ICMS, o PIS e COFINS possuem uma base de créditos ampliada, mas não viabiliza o creditamento sobre custos e despesas não tributadas na etapa anterior e não alinhadas com o conceito de essencialidade e relevância ao objeto social. Assim, a neutralidade defendida ao Imposto sobre Valor Agregado no exterior está longe de possuir paralelo no Brasil, o que causa um constante acréscimo de “resíduos” fiscais carregados pelas cadeias de produção e distribuição de produtos e serviços, ainda mais agravado com o incentivo pela adoção de sistemas cumulativas com alíquotas reduzidas (Simples Nacional e Lucro Presumido) no meio da cadeia de geração de valor, majorando ainda mais as distorções do sistema disfuncional brasileiro.

15. O relatório anual “*Doing Business*” de 2019, elaborado pelo Banco Mundial, apontou o Brasil na 124ª posição no ranking que mede o impacto das leis e regulações e da burocracia no funcionamento das empresas, em especial o número de dias gastos na abertura de empresas, no pagamento de impostos e outras questões burocráticas relacionadas à atividade produtiva de empresas.

É evidente que as novidades tecnológicas desafiam a aplicação dos tradicionais arquétipos normativos existentes e as rotineiras contendas entre Fisco e contribuintes, criando situações fáticas adjacentes aos conceitos já concretizados pelo Ordenamento Jurídico doméstico e internacional.

2. OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA ECONOMIA DIGITAL

Muito se discutiu nos fóruns da OCDE sobre a possibilidade de manutenção das regras atuais para se tributar os fenômenos econômicos criados pelas novas tecnologias, especialmente ao endereçar medidas neutras para não impactar no fomento de novos investimentos na economia digital¹⁶.

Nesse particular, um ponto reconhecido pela OCDE, na Ação 1 do Projeto BEPS, é a impossibilidade de uma abordagem específica apenas ao setor digital, com normas específicas apenas à nova economia (*ring fence*). Isso porque, na visão da OCDE, a digitalização da economia está se tornando a economia em si, impossibilitando se criar uma definição específica de economia digital sem se perpetrar efeitos colaterais relacionados a um *discrîmen* ilegítimo, causando influência na decisão gerencial de negócios ou distorções concorrenciais. Por outro lado, ocorreu a admissão implícita de que o princípio da residência já não labora adequadamente em algumas áreas, inclusive com a clara dificuldade de se aplicar a regra atual de tributação internacional para a economia digital¹⁷.

Assim, admitiu-se a mudança para um sistema baseado na tributação sobre o destino para impostos sobre valor agregado (IVA) incidente sobre o consumo, semelhante ao *Mini One Stop Shop* – MOSS da União Europeia¹⁸, mas não houve uma evolução na discussão sobre a forma de tributação do imposto de renda dos países de fonte ou a definição de um nexo digital. Outra evolução foi apresentada com as alterações no conceito de estabelecimento permanente com a ampliação de seu conceito para que contemplasse a tributação sobre arranjos artificiais para se evitar a sua caracterização pelas normas até então vigentes, em especial com a contratação de distribuidores e comitentes locais com limitada autonomia sobre a negociação de contratos na jurisdição de mercado¹⁹.

Segundo o estudo, o país impõe mais tempo para calcular e pagar impostos no mundo, considerando 1.501 horas por ano em média.

16. Cf. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris. 2015. Disponível em: [<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>]. Acesso em: 18.04.2020. p. 42-50.
17. Cf. PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Controvérsias sobre a política fiscal internacional Pós-BEPS. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 133. Academia Brasileira de Direito Tributário.
18. *Mini One Stop Shop* é um acordo firmado entre os países da União Europeia com o objetivo de incidir a tributação de IVA apenas no destino mediante o recolhimento e transferência de valores por um sistema de tributação disponível aos contribuintes localizados nos países membros, a fim de se viabilizar o direito ao crédito de IVA e débito apenas no destino.
19. Embora a atividade operacional da empresa esteja localizada em um país de alta carga fiscal, os planejamentos fiscais agressivos podem contar com estruturas que erodem a base tributária com

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. BEPS 2.0: breves considerações sobre a Abordagem Unificada proposta pela OCDE. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 29. ano 6. p. 51-71. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2021.

No entanto, a evolução da discussão sobre a presença digital significativa²⁰, a criação de um conceito de “estabelecimento permanente virtual²¹” como uma forma de quantificar a participação da fonte na carga tributária da renda ou até inovar com um a criação de um *Bit Tax*²² ou mesmo um *Digital Service Tax – DTS*, foram adiados para um relatório final em 2020. Dentre as propostas em discussão, pode-se citar o *formulary apportionment*²³, a distribuição de lucros residuais²⁴ e o fluxo de caixa baseado no destino²⁵.

A evolução na discussão promovida pela OCDE (BEPS 2.0) não acompanhou a presença dos diversos países inseridos no debate sobre a tributação da economia digital em relação à busca de parte da renda de MNEs de grande porte com baixa tributação consolidada no globo, em especial à repercussão negativa na mídia internacional da baixa tributação suportada pelas GAFAs *companies*²⁶ e o uso dos “planejamentos tributários

a utilização de instrumentos legais que geram despesas dedutíveis ou viabilizam a dupla não incidência em operações *cross border*. Por outro lado, essas estruturas podem criar meios para não se alocar a efetiva tributação dos países que participaram da geração dessa renda e, por consequência, acabam com seu direito à arrecadação depauperado por essas estruturas internacionais complexas.

20. A presença digital significativa poderia ser considerada como existente em um país quando, por exemplo um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais totalmente desmaterializados são assinados remotamente entre a empresa e um cliente residente ou são amplamente utilizados ou consumidos no país. Uma subsidiária ou terceiro oferece funções secundárias na jurisdição, como funções de marketing e consultoria, que são direcionadas a clientes residentes no Estado e que estão fortemente relacionadas ao negócio principal da empresa.
21. Mesmo que uma presença digital significativa dê origem a um EP no estado-fonte, continua a ser a questão de como atribuir a renda a tal EP. A atribuição de renda a um EP virtual é uma tarefa ainda mais complexa, pois esta é baseada em uma dupla ficção: a independência (primeira ficção) do EP (segunda ficção).
22. O *Bit Tax* busca a tributação de dados transferidos na internet, conquanto seja de difícil administração para se definir qual o local onde se consumiu o produto ou serviço.
23. Em breve síntese, a empresa multinacional deverá indicar o local em que os valores de receita, ativos e mão-de-obra estão alocados para se definir a participação de cada jurisdição no lucro do grupo.
24. É a metodologia proposta pela OCDE e será analisada na sequência.
25. O DBCFT (*Destination-based Cash Flow*) é baseado na tributação onde o produto é consumido, com o objetivo de eliminar os incentivos de origem que multinacionais conseguem negociar no exterior em países com tributação favorecida. A tributação objetiva a criação de um *minimum level of tax* nos países de fonte, sendo formada por uma alíquota incidente no *cash flow* presumido das operações, sobre os valores de vendas de produtos e serviços, em operações internacionais. Assim, a exportação é totalmente desonerada e é negada a dedução do custo de importação na tributação doméstica, o que viabiliza a tributação integral apenas no destino.
26. Os países da OCDE, sensibilizados pela repercussão da questão, iniciaram um trabalho conjunto, inclusive com países em desenvolvimento e o G20, para o debate de meios para reduzir a erosão das bases tributáveis e a transferência de resultados entre países. Tributar as grandes empresas globais de tecnologia (*Big Techs*), como as chamadas “GAFA *companies*”, acrônimo de Google, Amazon, Facebook e Apple.

agressivos” por diversas MNEs. Desse modo, as diversas jurisdições buscaram aproximar a tributação da renda que não é detectada ou devidamente alocada à jurisdição da fonte pela economia digital por meio da adoção de um *Digital Service Tax* – DTS, a fim de pressionar os Estados Unidos da América – EUA e as demais jurisdições exportadoras de tecnologia digital a reconhecerem uma solução multilateral que acomodassem os diversos interesses globais.

Segundo o jornal Valor Econômico, “o porta-voz da Comissão para assuntos tributários da União Europeia – UE, Daniel Ferrie, afirmou que, se o trabalho da OCDE não chegar a uma conclusão, a UE fará sua própria proposta até o final deste ano.” A justificativa para a criação do DST em favor dos países europeus é a recuperação econômica após a crise causada pela Covid-19. Assim, França, Espanha, Itália e Reino Unido são as jurisdições que defendem a criação do tributo incidente sobre a receita de bens e serviços digitais das gigantes globais *GAFAM Companies*²⁷.

Vale lembrar que, em abril de 2015, o Reino Unido instituiu, em sua lei doméstica, o chamado *Diverted Profits Tax* – DPT, com o objetivo de combater as operações de planejamento tributário agressivo utilizadas por multinacionais para desviar lucros da sua jurisdição, por meio de estruturas de negócio que evitam a caracterização de um estabelecimento permanente no país, seja mediante a realização de negócios jurídicos artificiais, seja por meio da utilização de entidades sem substância econômica²⁸. A Austrália criou solução semelhante com *Tax Integrity of Multinational Anti Avoidance Law* e impôs alguns critérios para a citada exação, em especial se verificar que a operação com mais de 1 (bilhão) de dólares australianos pretende evitar a caracterização de um estabelecimento permanente no país e o propósito principal do contribuinte é a economia fiscal em relação ao tributo australiano. Dessa forma, embora esses critérios também possam suscitar diversas questões, é certo que a proposta legislativa deixa mais claro o seu caráter antielusivo.

Após estas medidas individuais, muitos países optaram por uma solução doméstica pela tributação da renda de MNEs com a criação de um *Digital Service Taxes* – DSTs. Vale o exemplo da Tunísia, com sua DST incidente sob alíquota de 3% (três por cento) sobre a renda.

Uma abordagem questionável foi de Taiwan, com uma incidência de alíquota geral sobre a renda de não residentes sobre pagamentos a fornecedores estrangeiros por publicidade *online* e remunerações por serviços eletrônicos, como jogos *online*, vídeos,

27. Cf. Valor Econômico. *Taxação sobre gigantes de TI opõe EUA à EU*. Reporter: Assis Moreira. Data: 19.06.2020.

28. A Instrução Normativa RFB 1658/2016 esclarece que atividade econômica substantiva se refere ao exercício, no seu país de domicílio, de capacidade operacional apropriada para os seus fins sociais definidos da sociedade, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões.

transmissão de áudio, filmes, seriados de TV, serviços de música e plataforma *online*. O México optou pela retenção na fonte por alíquotas variáveis sobre pagamentos para não residentes de determinados serviços digitais, como *downloads* ou acesso a imagens, filmes, texto, informações, vídeo, áudio, música, jogos (incluindo jogos de azar) e outros conteúdos multimídia.

Considerando a crescente adoção unilateral para exação doméstica sobre a renda internacional fruto da economia digital, a OCDE acelerou sua agenda com a defesa de uma Abordagem Unificada (“*Unified Approach*”) como uma solução multilateral coordenada para se evitar ou mitigar distorções no exercício da atividade econômica na área digital e buscar a distribuição da justa parcela entre as jurisdições envolvidas nas atividades das MNEs²⁹.

3. A ABORDAGEM UNIFICADA PARA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NA ECONOMIA DIGITAL APRESENTADA PELA OCDE – *UNIFIED APPROACH*

A Força Tarefa da OCDE (*Task Force on the Digital Economy – TFDE*) imprime um esforço multilateral coordenado em se definir as novas regras de alocação de lucros sobre as atividades digitais em referência, especialmente ao normatizar os novos padrões de presença tributável e métodos de realocação de lucros tributáveis entre jurisdições.

Em complemento à abordagem alocativa de renda entre as jurisdições, a Força Tarefa perquire a criação de uma carga tributária mínima global (“*global minimum tax and anti-base erosion*”) para as atividades digitais, possibilitando que os países neguem deduções para pagamentos que não estejam sujeitos a, pelo menos, uma alíquota global mínima. A intenção é desestimular o *profit shifting* de MNEs e correspondente “planejamento tributário agressivo”, criando-se instrumentos para se tributar a renda sobre o valor relativos aos intangíveis e valores imateriais das operações multinacionais nas jurisdições de fonte e reconhecer a sua participação sobre as atividades desenvolvidas naquelas jurisdições.

Ao perquirir um novo nexos de tributação internacional sobre os lucros das empresas, como hoje vigora com o EP, cria-se uma lei especial aplicável apenas aos negócios altamente digitalizados voltados ao consumidor, “*large consumer (including user) facing business*”. O novo nexos será direcionado para estabelecer uma exação da renda onde existir a participação ativa desses negócios na vida econômica de uma jurisdição.

Nesse particular, a OCDE acabou tangenciando a contestação de uma solução “ring facing” indicada na Ação 1 do Projeto BEPS em relação à tributação da economia digital. Destarte, o novo nexos irá compartimentar a aplicação de regras de Acordos de Dupla Tributação – ADT e a criação de regras específicas nas legislações domésticas para se

29. Cf. OCDE. *Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf]. Acesso em: 18.04.2020.

normatizar um novo nexa sobre a renda de empresas com negócios altamente digitalizados voltados ao consumidor em favor das jurisdições de fonte da renda produzida. No entanto, a criação de novas regras especiais, como já habituado no Brasil, pode incentivar a criação de “novas regras especiais” das regras especiais, aumentando os efeitos de “ring facing” aos diversos tipos de negócios da economia digital e, potencialmente, alterar a neutralidade das decisões gerenciais das empresas³⁰.

Em que pese a dificuldade indicada sobre a adoção das novas regras de tributação sobre as empresas envolvidas na Abordagem Unificada proposta pela OCDE, as quatro propostas endereçadas pela Força Tarefa foram agrupadas em dois pilares, sendo o Pilar Um (*Pillar One*) focado na revisão das regras de alocação de lucros e nexa, abordando três propostas em relação à participação do usuário (“*user participation*”), intangíveis (“*marketing intangibles*”) e presença econômica significativa (“*significant economic presence*”). O segundo pilar (*Pillar Two*) se concentrou em medidas para atingir carga tributária mínima de imposto sobre a renda a serem pagas pelas empresas multinacionais no globo.

As três propostas do Pilar Um possuem muitos pontos em comum, porquanto focam em regulamentar uma regra de nexa que não se baseia na presença física na jurisdição de consumo³¹, superando o sistema atual previsto no princípio do *Arm’s Length*, a fim de aplicar uma regra prática de distribuição de receitas entre as diversas jurisdições envolvidas nas atividades da MNEs³². Por outro lado, a OCDE recomenda que as regras atuais de preços de transferência sejam mantidas, mas complementadas com soluções baseadas em fórmulas para permitir a tributação das atividades comerciais em cenários mais complexos.

Ademais, a OCDE reconhece que o escopo da tributação mira as grandes empresas voltadas ao consumo, seja de produtos ou serviços digitais, mas que dependam de plataforma digitais. A consulta pública deixa em aberto a possibilidade de qualificar as empresas atingidas pela tributação em referência, mas sugere a criação de um limite mínimo a partir do qual a empresa seria atingida pela tributação estipulada pelo Pilar Um (ex. mínimo de 750 milhões de euros de faturamento).

Na tentativa de realocar direitos de tributação entre os diversos países, todas as três abordagens sugeridas iriam além do Princípio do *Arm’s Length*, buscando uma regra

30. PISTORI, Pasquale; NOGUEIRA, João Félix Pinto; ANDRADE, Betty; TURINA, Alessandro. *OECD – The OECD public consultation document “Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two”*: an assessment. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2019.

31. KPMG. *OECD consultation on a “unified approach” to taxing the digital economy*. Disponível em: [https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-413-oecd-consultation-on-unified-approach-to-taxing-the-digital-economy.html]. Acesso em: 18.04.2020.

32. A proposta da OCDE procura cobrir modelos de negócios altamente digitais, mas também é mais abrangente, concentrando-se em empresas voltadas para o consumidor internacional, inclusive serviços financeiros. Há propostas de limitações de tamanho da multinacional a ser atingida pelo programa, por exemplo, um limite de receita de 750 milhões de euros.

simplificada para a aplicação da tributação e diminuição do risco de insegurança jurídica. O debate na consulta pública também questiona se esse novo nexo poderia se estabelecer por meio de limites mínimos de vendas específicos em cada país como identificador da presença econômica significativa, inclusive com adaptações para economias menores para que também possam se beneficiar da arrecadação sobre a economia digital (ex. faturamento de 25 milhões de euros em determinada jurisdição).

No entanto, a discussão multilateral em tela não é simples. O debate na consulta pública propõe a criação de limites das regras em relação ao porte da empresa e limites de vendas específicos em cada país, inclusive com adaptações para economias menores, assim como mecanismos complexos de alocação de lucros.

3.1. Mecanismos de alocação de receitas do Pilar Um

Embora exista alguma variação na maneira como as três propostas do primeiro pilar abordam os desafios da economia digital, o documento relativo à consulta pública da OCDE destaca uma série de pontos em comum entre cada abordagem. Isso porque cada uma das propostas no Pilar Um concederia maiores direitos tributários sobre os lucros das MNE às jurisdições da fonte e, portanto, exigiria uma nova regra de nexo que não se baseia na presença física na jurisdição de consumo. Espera-se que um projeto de relatório do Pilar Um, baseado nas respostas à consulta pública, seja publicado até o final de julho de 2020.

Em resumo, o Pilar Um é composto pela repartição da renda em três valores: *Amount A* (Valor A), *Amount B* (Valor B) e *Amount C* (Valor C). O Valor A (*Amount A*) seria uma parcela do lucro considerado “residual” da MNE (“*non-routine profits*”), o qual seria realocada para as jurisdições de fonte. O lucro “residual” é considerado como um retorno superior ao lucro de rotina (“*routine profits*”) para cada tipo de atividade do grupo multinacional.

Essa abordagem de repartição de receitas tributárias somente poderá ser formalizada após a concordância entre as diversas jurisdições sobre o nível do retorno considerado “rotineiro” para as diversas atividades econômicas e qual percentual deveria ser destinado para cada jurisdição de fonte e quanto deveria ser a participação da jurisdição de residência sobre a renda excedente (“*non routine profits*”).

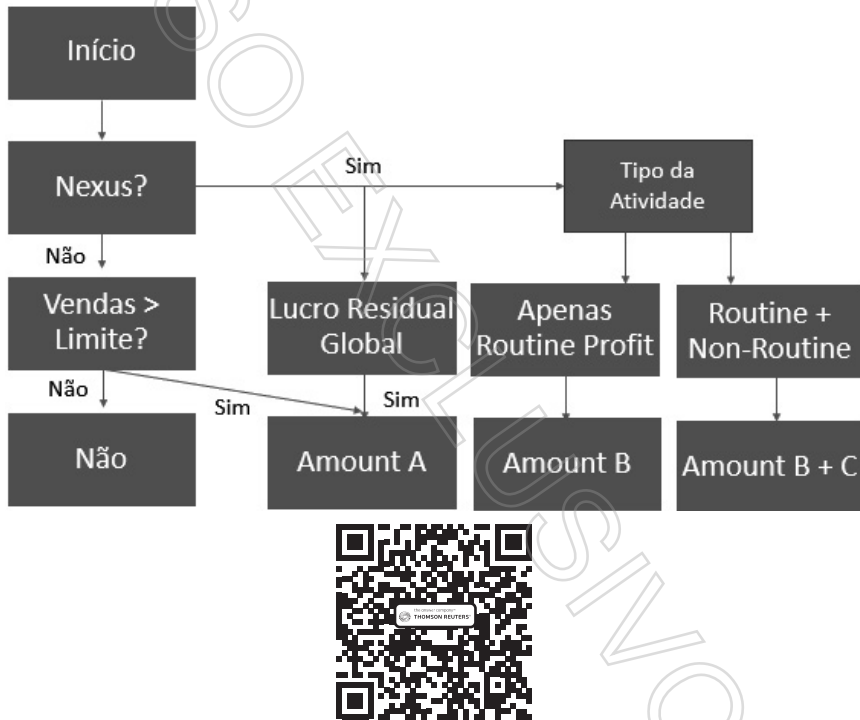
O valor B (*Amount B*) estabelecerá um retorno fixo para atividades de marketing e distribuição que ocorrem nas jurisdições de fonte. Essas atividades permaneceriam tributáveis de acordo com as regras de preço de transferência existentes atualmente, mas seriam atribuídos percentuais fixos para refletir uma participação do país de residência sobre as atividades nas jurisdições de fonte.

Por fim, a proposta de Abordagem Unificada da OCDE observa que, em certos casos, um retorno superior ao calculado para o Valor B (Valor C) poderá ser aplicado em caso de outras atividades comerciais realizadas na jurisdição de fonte que não são relacionadas apenas ao *marketing* e distribuição. Assim, as jurisdições de fonte e o contribuinte

poderão demonstrar que a participação sobre o Valor B deve ser ajustado, devendo a eventual controvérsia estar sujeita a mecanismos juridicamente vinculativos e eficazes de prevenção e resolução de disputas.

Para uma visualização prática das regras do Pilar Um, pode-se seguir os seguintes passos³³:

Figura 1



Em um exemplo numérico, pode-se indicar uma margem de lucro considerada “*routine profit*” de 10% e uma parcela de “*non-routine profit*” de 10% (dez por cento). Caso uma margem de lucro de 20% (vinte por cento) seja atingida pela operação, poderia se esperar que 10% (dez por cento) dos 10% (dez por cento) de “*non-routine profit*” podem ser atribuídos à jurisdição da fonte. Como se vê, uma pequena parcela de lucros poderia ser atribuída ao País B (fonte):³⁴

33. Cf. DESOUSA, Glenn. *Double taxation and the OECD unified approach—what it means for U.S. multinationals in China*. Disponível em: [https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-23]. Acesso em: 18.04.2020.

34. Cf. BUNN, Daniel. *The Abcs of the OECD secretariat’s unified approach on pillar 1*. Disponível em: [https://taxfoundation.org/oecd-unified-approach-pillar-1/]. Acesso em: 18.04.2020.

Figura 2



Embora uma pequena parcela de lucro possa ser atribuída à jurisdição da fonte, pode ser observado, no exemplo hipotético apresentado, um aumento da carga fiscal total, com a aplicação de uma alíquota mais gravosa no país da fonte, o que pode ser uma tendência aos demais casos concretos em se atribuir lucros sobre jurisdições de carga mais alta de tributação direta sobre a renda corporativa. A carga fiscal mais gravosa na fonte poderá ser adicionada com os Valores B e C, sujeitos às regras ajustadas de preço de transferência, que poderão ser atribuídos no caso de atividades de *marketing*, distribuição e outras atividades desempenhadas na jurisdição da fonte do rendimento sob análise.

3.2. Mecanismos de alocação de receitas do Pilar Dois

O Pilar Dois (“*Global Anti-Base Erosion Proposal*” ou Proposta “*GloBE*”) pode ser visto como um meio complementar ao Pilar Um para se evitar riscos adicionais sob a erosão na base tributável e fragmentação artificial de receitas internacionais na economia digital, especialmente ao endereçar medidas relacionadas à imposição de níveis mínimos de imposto sobre a renda corporativa global na atividade digital e métodos para que as jurisdições implementem cobranças adicionais para MNEs com cargas fiscais reputadas como reduzidas.

Os quatro componentes da proposta (*income inclusion rule*, *undertaxed payments rule*, *switch-over rule* e *subject to tax rule*) pretendem combinar soluções fiscais para viabilizar que as diversas jurisdições relacionadas com as atividades das MNEs apliquem regras de adições na apuração do lucro fiscal de subsidiárias, assim como instrumentalizem retenções na fonte ou alterem tratamentos fiscais de ADTs para se chegar a um nível mínimo de carga fiscal global para as atividades multinacionais alvo da Abordagem Unificada proposta pela OCDE.

A OCDE propõe o uso de demonstrações financeiras como ponto de partida para se determinar a base tributável do valor mínimo tributável das MNEs, bem como diferentes mecanismos para lidar com diferenças temporais e conciliações entre os diferentes modelos de consolidação de balanços (ex. *US GAAP* e *IFRS*).

Neste sentido, no nível da renda de subsidiárias e controladas de MNEs, a Regra de Inclusão de Renda (*Income inclusion rule*) propõe tributar a renda de uma subsidiária ou controlada estrangeira se essa foi objeto de tributação abaixo de uma carga fiscal mínima no exterior. Em complemento, a Regra de Comutação (*Switch-over rule*) permite apoiar a regra de inclusão de renda com uma mudança de tratamento de uma isenção (*exemption method*) para o método de crédito (*credit method*) para renda de um estabelecimento permanente caso uma MNE seja tributada a uma carga fiscal abaixo da alíquota mínima.³⁵

No nível dos pagamentos realizados entre empresas do grupo da MNEs, a Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (*Undertaxed payment rule*) busca negar uma dedução ou impor um imposto retido na fonte sobre pagamentos a uma parte relacionada se esse pagamento será tributado abaixo de uma alíquota mínima na jurisdição de destino do pagamento. Por outro lado, a regra “Sujeição ao Tributo” (*Subject to tax rule*) visa apoiar a regra de Pagamento de Tributação Reduzida, negando benefícios de Acordos de Dupla Tributação – ADTs a esses pagamentos não sujeitos a uma carga fiscal mínima ou mesmo autorizando a incidência de imposto de renda retido na fonte nessas hipóteses.

O programa de trabalho parte da proposição de que, em princípio, a base tributária seria determinada por referência às regras que as jurisdições já usam para calcular a renda de uma subsidiária estrangeira sob suas regras de CFC ou, na ausência de regras de CFC, para o imposto de renda corporativo doméstico.

No entanto, cada subsidiária de uma MNE deveria recalcular a sua renda de acordo a base fiscal da jurisdição-mãe e isso poderia resultar em novos custos de conformidade, assim como levar a situações nas quais as diferenças técnicas e estruturais entre os cálculos da base tributária na jurisdição da controladora e suas subsidiárias podem resultar em subsidiárias altamente tributadas por ter uma baixa alíquota efetiva de imposto

35. No documento de consulta pública da OCDE, há uma indicação exemplificativa para uma carga mínima de 15% em relação à regra de inclusão de renda, o que é maior do que a alíquota do *Foreign-derived Intangible Income* – FDII norte-americano de 13,125%. No entanto, a aplicação da sistemática de cálculo sobre um retorno de intangíveis superior a um percentual esperado é um paralelo interessante.

de renda por razões não relacionadas a erosão da base tributável ou fragmentação artificial do lucro. A consulta pública cita exemplos de diferenças entre países no tratamento de perdas acumuladas e o momento do reconhecimento de receitas e despesas que podem impactar no cálculo da carga fiscal efetiva de imposto sobre a renda em diferentes jurisdições.

Ademais, o programa de trabalho da Força Tarefa da OCDE propõe a discussão sobre uma forma de simplificação para o GloBe, a fim de se afinar a conformidade em favor dos contribuintes e das administrações fiscais e neutralizar o impacto das diferenças estruturais no cálculo da base do imposto. Um ponto de partida para essa abordagem poderia ser as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as leis e os padrões contábeis da jurisdição de domicílio ou controle da MNE, os quais estariam sujeitos aos ajustes acordados para refletir as diferenças e os momentos de reconhecimentos de fatos entre as diferentes regras contábeis, tributárias e financeiras.

No entanto, a experiência brasileira na consolidação de balanços e a convivência com mais de uma demonstração financeira de resultados para atender as legislações societária, regulatória e fiscal não se mostrou simples ou mesmo pouco onerosa. A conciliação de múltiplas orientações de controle sobre saldos patrimoniais, receitas, custos e despesas para controle do que deve ou não constar nos relatórios a serem submetidos aos múltiplos agentes externos, assim como sua consolidação com as diversas orientações normativas (US Gaap, IFRS etc.) é um desafio adicional na já complexa orientação para aplicação dos Pilares Um e Dois da Abordagem Unificada da OCDE.

4. IMPACTOS DA TRIBUTAÇÃO DIGITAL DISCUTIDA PELA OCDE NO BRASIL

Em que pese não ser membro da OCDE, o Brasil buscou se inserir no contexto da tributação da economia digital ao participar dos debates relacionados ao projeto BEPS. É certo que a jurisdição brasileira poderia ter um papel relevante na discussão do BEPS 2.0 por ser consumidora de produtos e serviços digitais. No entanto, inexistente sinalização de que o Brasil irá ingressar na discussão em referência, mesmo que reforce seu pleito de ingresso na OCDE.

Um fator que pode ter influenciado a lateralidade do interesse nacional na Abordagem Unificada proposta pela OCDE é o Sistema Tributário Nacional estar fortemente direcionado para a tributação sobre o consumo, o que já deixa clara a preferência de nossa política fiscal sobre a incidência de tributos indiretos. Em que pese a regressividade do nosso atual sistema tributário e diversos fatores que distorcem setores econômicos na cadeia de produção e consumo, a parcela “oculta” de renda sobre os bens e serviços digitais possui uma maior importância para sistemas tributários focados na tributação sobre a renda de empresas e indivíduos, porquanto são severamente depauperados pela justa parcela de tributos sobre a renda de MNEs.

Ademais, em que pese o sistema tributário disfuncional descrito no Capítulo 1, as MNEs de grande porte acabam por fixar subsidiárias no Brasil para enfrentar a alta

regulação das estruturas de pagamento e suportam as retenções na fonte de ISS (alíquotas, em geral, de 2,9% até 5%), PIS e COFINS-Importação de alíquotas combinadas de 9,25%, IRRF de 15% e CIDE de 10% (ou IRRF de 25%, sem caracterização de serviço técnico). Nesse particular, as regras de tributação indicadas nos Pilares Um e Dois poderão ser relevantes para a arrecadação nacional em relação às subsidiárias de MNEs de grande porte instaladas no Brasil.

Ademais, há vocação nacional de privilegiar a tributação na fonte dos rendimentos, o que já o deixaria em vantagem entre as demais jurisdições no que compete à implementação de medidas de proteção da base tributária doméstica, conquanto suas medidas sejam objeto de censura pelos demais países.

Deveras, a vocação nacional pela retenção na fonte sobre pagamentos de serviços ligados à economia digital não se apresenta como algo isolado em nosso sistema normativo tributário, porquanto há retenções na fonte sobre a importação de serviços tidos como técnicos pela Receita Federal do Brasil – RFB, como classificado o *Softwares as a Service – SaaS*, serviços automatizados e outras importações semelhantes decorrentes da nova economia.

É destaque na alíquota majorada específica de IOF (6,38%) sobre operações internacionais com cartão de crédito, sendo uma carga fiscal duas vezes maior do que o DST de algumas jurisdições indicadas no Capítulo 2, o que reduz a pressão nacional sobre a renda decorrente de operações B2B e B2C³⁶. Outro fator que pode influenciar o desinteresse nacional na discussão multilateral da Abordagem Unificada da OCDE é a própria estrutura altamente regulada e controlada de meios de pagamentos internacionais que permite o rastreamento de divisas direcionadas para MNEs em importações de serviços e produtos digitais, imprimindo controle sobre os pagamentos B2B, B2C e B2G.

Por outro lado, o Projeto de Lei federal n. 2.358/2020, apresentado na Câmara dos Deputados em meio à pandemia da Covid-19, propõe a instituição de uma CIDE-Digital, incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia, destinando os recursos para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT. A exposição de motivos do projeto de lei dispõe sobre a potencial de arrecadação de parcela da renda de empresas multinacionais de grande porte endereçada nas consultas públicas apresentadas pela Abordagem Unificada proposta pela OCDE³⁷.

36. Operações entre *Business to Business*, *Business to Consumer* e *Business to Government*.

37. Segundo o texto do projeto de lei, a CIDE-Digital incidiria sobre (i) a receita bruta de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil; (ii) disponibilização de plataforma digital que permita aos usuários a interação entre si, seja para a venda de mercadorias ou para prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que um deles esteja localizado no Brasil e (iii) transmissão de dados de usuários localizados no Brasil, sejam eles coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados pelos próprios usuários.

Os sujeitos passivos da nova contribuição são as pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil ou no exterior, que auferirem receita bruta e pertença a grupo econômico que tenha auferido, no

O projeto já é alvo de diversas críticas sobre a ausência de referibilidade da contribuição e a justificativa de tributar empresas já instaladas no território nacional, sem se alinhar com uma solução multilateral e colaborativa de repartição de receitas tributárias com as demais jurisdições relacionadas aos negócios digitais das empresas afetadas pela tributação sobre a economia digital.³⁸

5. CONCLUSÃO

A atual crise experimentada pela pandemia da Covid-19 demonstrou a importância dos meios digitais para o desenvolvimento de atividades empresariais e profissionais no contexto da restrição ao contato pessoal entre o público. Diversas soluções tecnológicas foram reconhecidas como relevantes dentro do cenário da pandemia, como aplicativos de entrega de produtos, softwares de *meeting* e aplicações para execução de serviços à distância. Assim, não é inusitado imaginar que esse período de restrição impulsionará ainda mais a crescente digitalização da economia e a integração das atividades tradicionais com as soluções digitais.

As consultas públicas apresentadas pela OCDE em relação aos Pilares Um e Dois da Abordagem Unificada (*Unified Approach*) miram a tributação sobre a economia digital, especialmente os negócios altamente digitalizados voltados ao consumidor, “*large consumer (including user) facing business*”, mas reconhece que não irá atingir apenas as empresas GAFA e similares, porquanto diversos setores serão alvo das políticas de tributação de lucros de MNEs entre as jurisdições de fonte (países de mercado) e residência. Há pontos a serem respondidos pela OCDE e demais debatedores sobre a extensão e critérios de compartilhamento dos lucros entre as jurisdições, sendo possível prever que alguns setores poderão não ser atingidos pelas novas sistemáticas de tributação internacional, como os setores aéreos, financeiros, *comodities* e marítimos.

Ainda é cedo para reconhecer que o modelo proposto será adequado para a justa distribuição da parcela sobre a renda global de MNEs ou como será retirada parte de seus negócios que não será considerada “economia digital” para fins de tributação da Abordagem Unificada proposta pela OCDE. Isso porque as empresas de tecnologia possuem atividades heterogêneas com combinações de negócios entre tradicional e digital, implicando em um fator de maior reflexão entre os pares do Fórum Global da OCDE.

ano-calendário anterior, o montante global superior a R\$ 3 (três) bilhões e no Brasil o superior a R\$ 100 (cem) milhões. As alíquotas seriam progressivas, iniciando-se a primeira faixa de 1% (um por cento) sobre empresas que tiveram receita bruta de até R\$ 150 (cento e cinquenta) milhões; 3% (três por cento) sobre aquelas que auferiram entre R\$ 150 (cento e cinquenta) milhões e R\$ 300 (trezentos) milhões e 5% (cinco por cento) para as empresas que superaram R\$ 300 (trezentos) milhões de receita bruta.

38. PIGNATARI, Leonardo Thomaz. *CIDE-Digital: o unilateralismo na tributação da economia digital chega ao Brasil*. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cide-digital-o-unilateralismo-na-tributacao-da-economia-digital-chega-ao-brasil-26052020]. Acesso em: 26.05.2020.

Outras questões permanecem sem solução pela Abordagem Unificada da OCDE. Cabe o destaque relativo à forma de se atribuir a receita tributável em relação às atividades gratuitas descritas no Capítulo 1, ora oferecidas por diversas empresas de aplicativos e redes sociais, com a intenção de obter dados de usuários para posterior cessão para empresas de *marketing* e atividades correlatas. Qual seria a participação do Brasil na receita sobre os dados do Facebook, sendo o terceiro país em número de usuários dessa rede social? O desafio de alinhar a interação dos usuários na formação da receita de MNEs precisa de uma análise complementar pelo grupo de trabalho, razão pela qual a discussão sobre os limites e definições do programa dependerá da inclusão de todas as jurisdições envolvidas nas atividades de grupos multinacionais.

Em relação ao Pilar Um, o Valor A perquire uma proposta de se utilizar de uma espécie de *formulary apportionment*, reconhecendo-se a necessidade de ulterior debate sobre os ajustes nas demonstrações financeiras consolidadas e sua conciliação em relação aos diversos critérios contábeis e fiscais. Como vimos no Capítulo 3, a experiência brasileira na convivência com múltiplos critérios de demonstrações financeiras não é elogiável e ajuda a consolidar a jurisdição como a mais burocrática do planeta.

O Valor B reconhece algo inédito pela OCDE: a aplicação de percentuais fixos para o preço de transferência como meio para simplificar as regras de alocação de renda tributável. Outrora tida como aparte da *best practice* defendida pelas demais jurisdições, reputada como tendente a bitributação sobre a renda de empresas submetidas às regras de preço de transferência, a experiência brasileira de aplicar os percentuais fixos para aumentar a segurança na aplicação do Valor B, a fim de facilitar o *compliance* de sua apuração e fiscalização, poderá receber novos defensores com a progressão das discussões da Abordagem Unificada da OCDE. Por fim, o Valor C nasce como um dilema sobre prováveis disputas sobre as atividades que superem as praticadas no *standard* do Valor B e colocará à prova as novas formas de solução de controvérsias exaustivamente debatidas no Projeto Beps.

O Pilar 2 dependerá de demonstrações financeiras consolidadas para determinar a base tributável da carga mínima global a ser suportada pelas MNEs alvo da Abordagem Unificada da OCDE. O GLoBE se valerá de regras antielisivas semelhantes aos modelos americanos de *Global Intangible Low Tax Income* – GILTI (Regras de Inclusão) e *Base Erosion and Anti-abuse Tax* – BEAT (Imposto sobre erosão da base ou retenção na fonte), além de regras complementares para tratados de dupla tributação (*switch-over rule* e *subject to tax rule*). A dificuldade americana em tornar essas regras aplicáveis já demonstra o desafio proposto pelo grupo de trabalho da OCDE.

Não há como deixar de anotar a intenção de se criar um instrumento multilateral semelhante ao MLI para endereçar as medidas referenciadas na Abordagem Unificada proposta pela OCDE e a adoção de diversas leis domésticas para viabilizar o compartilhamento do lucro das MNE, demandando novo esforço global para internamento das medidas do BEPS 2.0.

Até a presente data, o Brasil não apresentou interesse nas discussões multilaterais da Abordagem Unificada da OCDE, apenas analisa um projeto de lei para criação de uma

CIDE-Digital na forma de uma DST (Capítulo 4), porquanto seu comportamento pode ser explicado pela sua política fiscal voltada à tributação indireta, além da forte incidência na fonte de pagamentos ao exterior e suas peculiaridades sobre as regulações financeiras domésticas de consumo de produtos digitais.

6. BIBLIOGRAFIA

- BAL, Aleksandra. *Taxation of Virtual Wealth*, 65 *Bull. Intl. Taxn.* 3, sec. 2 (2011), Journals IBFD.
- BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. Taxation of the digital economy. In: COTRUT, Madalina (Ed.). *International tax structures in the BEPS era: an analysis of anti-abuse measures*. Amsterdã: IBFD, 2015.
- BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. A mudança de paradigma: o artigo 7º dos acordos de bitributação e a superação da dicotomia fonte versus residência. In: TORRES, Heleno; ROCHA, Sérgio André (Coord.). *Direito Tributário Internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- BUNN. Daniel. *The Abcs of the OECD secretariat's unified approach on pillar 1*. Disponível em: [<https://taxfoundation.org/oced-unified-approach-pillar-1/>]. Acesso em: 18.04.2020.
- COCKFIELD, Arthur; HELLERSTEIN, Walter; MILLAR, Rebecca; WAERZEGERS, Christophe. *Taxing global digital commerce*. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2013.
- DESOUZA, Glenn. *Double taxation and the OECD unified approach—what it means for U.S. multinationals in China*. Disponível em: [<https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-23>]. Acesso em: 18.04.2020.
- HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*. Disponível em: [<http://ssrn.com/abstract=2586196>]. Acesso em: 18.04.2020.
- KLEINBARD, Edward D. Stateless Income (15 de novembro, 2011). *Florida Tax Review*, v. 11, p. 699, 2011; USC CLEO Research Paper No. C11-1; USC Law Legal Studies Paper No. 11-6, p. 699-738 (até tópico III, B, 3). Disponível em: [<http://ssrn.com/abstract=1791769>]. Acesso em: 19.04.2020.
- KPMG. OECD consultation on a “unified approach” to taxing the digital economy. Disponível em: [<https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/10/etf-413-oced-consultation-on-unified-approach-to-taxing-the-digital-economy.html>]. Acesso em: 18.04.2020.
- LAMENSCH, Marie. Are ‘reverse charging’ and the ‘one shop scheme’ efficient ways to collect VAT on digital supplies?. *World Journal of VAT Law*, v. 1, Issue 1, 2012.

- MCKINSEY & COMPANY. *O Novo Consumidor pós COVID*. Disponível em: [www.mckinsey.com/industries/healthcare-systems-and-services/our-insights/beyond-coronavirus-the-path-to-the-next-normal/pt-br#]. Acesso em: 20.05.2020.
- MOREIRA, Francisco Lisboa. O projeto de combate à erosão das bases tributárias e movimentação de lucro (BEPS) da OCDE e a política tributária internacional brasileira: algumas reflexões. In: ROCHA, Sérgio André; TORRE, Heleno (Coords.). *Direito Tributário Internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- OCDE. *Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two*. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf]. Acesso em: 18.04.2020.
- OCDE. *Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf]. Acesso em: 18.04.2020.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paris: 2015. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en]. Acesso em: 18.04.2020.
- PIGNATARI, Leonardo Thomaz. *CIDE-Digital: o unilateralismo na tributação da economia digital chega ao Brasil*. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cide-digital-o-unilateralismo-na-tributacao-da-economia-digital-chega-ao-brasil-26052020]. Acesso em: 26.05.2020.
- PINTO, Dale. *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*. Amsterdã: IBFD, 2003.
- PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Controvérsias sobre a política fiscal internacional Pós-BEPS. *Revista Tributária e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 133, Academia Brasileira de Direito Tributário.
- PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. A tributação na importação de arquivos de modelos para impressoras 3D. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 4. IBDT. e-ISSN 2595-7155.
- PISTORI. Pasquale; NOGUEIRA, João Félix Pinto; ANDRADE, Betty; TURINA, Alessandro. *OECD – The OECD public consultation document “Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal – Pillar Two”: an assessment*. Amsterdã: Wolters Kluwer, 2019.
- VASCONCELLOS, Roberto França. Os desafios a tributação de operações internacionais na economia digital. In: BIANCO, João Francisco (Coord.). *Estudos de Direito Tributário: em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

VICTOR, João T.G. Análise sobre a possibilidade de criação de novo nexo de estabelecimento permanente para tributar a receita de negócios na era da economia digital. In: FARIA, Renato Vilela (Coord.). *Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Editora Saraiva. Edição do Kindle.

PESQUISAS DO EDITORIAL

Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- Aspectos controversos da Medida Provisória 685/2015 à luz do Projeto BEPS da OCDE, de Patricia Duarte da Conceição Machado – *RTrib* 132/41-64 (DTR\2017\29);
- Desafios na tributação sobre a renda: elemento de conexão, de Ana Carolina Carpinetti, Beatriz Antunes Piazza e Victoria Puperi da Rosa – *RD Tec* 6/199-220 (DTR\2020\365); e
- Pontos polêmicos da tributação de *data center* no Brasil, de Dayana Uhdre – *RDTC* 16/177-197 (DTR\2019\26).