

UNIVERSIDADE
AUTÓNOMA
DE LISBOA



DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

BEPS E O ACTION PLAN 1

Considerações a respeito do *Action Plan 1* do BEPS e seus reflexos na economia digital

Relatório profissional para a obtenção do grau de Mestre em Direito
Especialidade em Ciências Jurídicas

Autor: Ernesto Johannes Trouw

Orientador: Professor Doutor André Claro Amaral Ventura

Setembro de 2018

Lisboa

RESUMO

O objetivo principal deste trabalho é o de apresentar elementos suficientes para o debate sobre o tema da tributação na economia digital previsto no *Action Plan 1* elaborado pela OCDE. Além de levantar as principais discussões a respeito dos desafios gerados pela tributação das operações relacionadas à economia digital, as quais mexem com conceitos principais da tributação internacional, tais como a presença física no conceito de estabelecimento permanente, a criação de testes de presença, podendo, quiçá obrigar os legisladores dos modelos de Tratados e os Estados por meio de sua legislação interna, a alterar radicalmente tal conceito para adequá-lo a atual realidade da economia digital. Ou até mesmo a criação de um novo tributo sobre transações globais.

Dentre outros temas apreciados, destaca-se, além dos dados (“data”) e das mobilidades das estruturas dos negócios, de intangíveis e de usuários, a necessidade de identificação das estruturas mais usadas pelas empresas de tecnologia (no país da subsidiária, nos países intermediários e no país da controladora). A definição das estruturas é essencial para a análise do *Action Plan 1*, uma vez que as mesmas visam a eliminação da tributação. Portanto, devem ser identificadas para que os Estados, através de mecanismos futuros, se previnam contra a não tributação.

Dividiu-se a discussão do tema em possíveis pontos que refletem na tributação direta -nexo, dados e qualificação de receita - e na tributação indireta – quanto ao recolhimento de IVA nas operações com o consumidor final. A solução mais simples encontrada pelos Estados para os casos de tributos indiretos é pela tributação na fonte.

Não se pretende esgotar o assunto, apenas levantar algumas das muitas questões até agora comentadas sobre a tributação da economia digital, principalmente porque novos posicionamentos e soluções serão criados/identificados ao longo dos anos e diante da aplicação de novas legislações, acordos e tratados entre os Estados. Lembrando que, como os *Action Plans* não são medidas coercitivas para os Estados (*Soft laws*), tais medidas precisam de legislações e tratados para que sejam implementadas com efetividade.

Palavras-chave: tributação, BEPS, Ação 1, economia digital, OCDE, tratados, *Soft Law*.

ABSTRACT

The main purpose of this study is to present sufficient elements to debate about the subject of taxation on the digital economy provided in the *Action Plan 1*, elaborated by the OECD. Perhaps, besides of bringing the main issues related to challenges created by the taxation of transactions from the digital economy, which change the main concepts of the international taxation, such as the physical presence in the concept of permanent establishment, the creation of presence tests, maybe even forcing the legislators of Model Treaties and the States by their internal legislation, to change radically the PE concept to adequate it to the actual reality of the digital economy, even the creation of a new tax on global transactions.

Between others subjects discussed, we highlight, besides data and the mobility of business structures, of intangibles and of users, the necessity of identification of the most used structures by the technology companies (in the country of the subsidiary, in the intermediary countries or in the country of the controlling company). The definition of these structures is essential for the analysis of *Action Plan 1*, once those structures pretend to eliminate the taxation. Therefore, they should be recognized so the States, by future mechanisms, can prevent themselves against the non-taxation.

We also divided the discussion of the theme into possible points which reflect into direct taxation – nexus, data and qualification of income- and into indirect taxation – when the collection of VAT in operations to final consumers. The simplest solution found by the States for the indirect taxation is to tax on the source.

We do not want to exhaust the subject, but to bring up some of the many questions until now commented about the taxation of the digital economy, mainly because new positions and solutions will be created/ identified on the years to come and with the application of the new legislation and treaties between the States. Remembering that, since the *Action Plans* are not coercive measures for the States and taxpayers (Soft laws). Thus, those measures need legislation and treaties to be implemented effectively.

Keywords: Taxation, BEPS, *Action 1*, digital economy, OCDE, treaties, *Soft Law*.

ÍNDICE

RESUMO.....	2
ABSTRACT	3
ABREVIATURAS E SIGLAS.....	6
INTRODUÇÃO	7
I – PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL	8
1 – FORMAÇÃO ACADÊMICA.....	8
1.1 – Licenciatura em Direito (cf. Anexo 1).....	8
1.2 – Cursos de Pós-Graduação (cf. Anexo 2 a 4).....	8
2 – ATIVIDADE PROFISSIONAL	8
2.1 – Advogado.....	8
2.2 – Publicações	10
II – REFLEXÃO E ANÁLISE CRÍTICA AO PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL	12
III – ANÁLISE DA DIFICULDADE NA TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DIGITAL.....	16
1 – DA RELEVÂNCIA DA ECONOMIA DIGITAL E DA DIFICULDADE DE SUA TRIBUTAÇÃO	16
2 – GLOBALIZAÇÃO SEM FREIOS	19
3 – COMPARATIVO DE ECONOMIAS	20
3.1 – Mobilidades	20
3.2 – Nexos.....	21
3.3 – Qualificação das receitas	21

3.4 – Novos modelos de negócios e a desnecessária presença física	21
3.5 – Os dados e sua importância	24
3.6 – Criação de valor.....	26
3.7 – Monopólio das empresas digitais	27
4 – COMPARATIVO DE SOLUÇÕES DE TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL E DOS MODELOS DE ECONOMIA ANTERIORES.....	28
5 – ANÁLISE DAS PROPOSTAS DO BEPS <i>VERSUS</i> O CENÁRIO ANTERIOR	35
6 – COMPARATIVO ENTRE A EFETIVIDADE DAS SOLUÇÕES PARA PAÍSES DESENVOLVIDOS E O BRASIL	42
7 – DA DIFICULDADE DA COBRANÇA POR MEIO DE <i>HARD LAW</i> – COMPARATIVO ENTRE <i>SOFT LAW</i> E <i>HARD LAW</i>	45
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52
ANEXOS	57

ABREVIATURAS E SIGLAS

ABETEL – Associação Brasileira de Estudos Tributários das Empresas de Telecomunicações

ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro

ABTP – Associação Brasileira da Tributação do Petróleo

BEPS – Base Erosion and Profit Shifiting

BIT – Binary digit

B2C – Business to Consumer

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CFC – Companhia Estrangeira Controlada

EC – Emenda Constitucional

FTC – Foreign Tax Credit

FND – Faculdade Nacional de Direito

GDT – Grupo de Debates de Direito Tributários

G20 – Grupo dos 20

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IFA – International Fiscal Association

MNE – Multinational Enterprise

OAB – Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PE – Permanent Establishment

TFDE – Task Force on the Digital Economy

TI – Tecnologia da Informação

TP – Transfer Pricing

VAT – Value Added Tax

STF – Supremo Tribunal Federal

INTRODUÇÃO

O presente relatório foi elaborado com base no artigo 21 do Regulamento Geral de Mestrados e Doutoramentos, aprovado pelos artigos 26 e 38 do Decreto-Lei n.º 115/2013, de 7 de agosto, segundo o qual *“Os diplomados que tenham terminado as suas licenciaturas ao abrigo do sistema de graus anterior ao Processo de Bolonha e que tenham mais de cinco anos de experiência profissional relevante na área científica da especialidade (...) poderão obter o grau de mestre solicitando a creditação das competências académicas e profissionais obtidas e, em alternativa à dissertação, apresentar um Relatório detalhado sobre a sua actividade profissional (...)”*.

Com efeito, o relatório apresenta a experiência profissional e a inerente reflexão crítica às vivências académicas e profissionais, bem como a apresentação de um tema importante da área profissional do autor.

O primeiro capítulo deste relatório é feita uma apresentação do percurso académico e profissional, projetos e atividades desenvolvidas pelo autor.

Já no segundo capítulo é elaborada uma reflexão crítica sobre o percurso supracitado, com uma análise detalhada do mesmo.

No terceiro capítulo se discute as principais questões relacionadas ao Plano de Ação 1 (*Action 1*), dentre os 15 planos de ação elaborados pela OCDE com o intuito de eliminar as brechas na legislação doméstica que permitem mecanismos que ocasionam a não tributação em nenhum dos Estados envolvidos. No que tange ao *Action Plan 1*, o mesmo se refere à economia digital e sua tributação. Neste sentido, as empresas de e-commerce se aproveitam de brechas entre a legislação dos Estados, especialmente quanto aos instrumentos híbridos e estruturas que podem ser usadas para atingir dupla não tributação ou diferimento de tributos por longo prazo. Destaca-se que mais importante do que classificar ou definir a economia digital, uma vez que esta está se tornando a própria economia, é necessário analisar os desafios da tributação relacionados com o constante aumento da importância da economia digital, entender os efeitos reais gerados pela divulgação desta economia, a qual se expande e se multiplica na velocidade de reprodução de uma bactéria, ou melhor analisando, quase que na velocidade da propagação da luz.

I – PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL

1 – FORMAÇÃO ACADÊMICA

1.1 – Licenciatura em Direito (cf. Anexo 1)

Iniciei o meu percurso no ensino superior no ano de 1997 ao ingressar na Universidade Federal do Rio de Janeiro. Candidatei-me a este curso superior com o objetivo de vir a exercer uma profissão jurídica, que mesmo na altura ainda não estando bem definida qual, tinha a convicção de que a minha realização profissional passaria necessariamente por esta área do saber.

1.2 – Cursos de Pós-Graduação (cf. Anexos 2 a 4)

Ao longo da minha vida profissional procurei sempre investir na minha formação acadêmica, me aprimorando na área do direito que optei por me especializar, notadamente, no Direito Tributário. Assim, fui aluno de alguns cursos de Pós-Graduação, quais sejam:

- Em 2003 iniciei um curso de Pós-Graduação em Direito Tributário pelo IBET, tendo concluído o mesmo no ano de 2004.
- Em 2005 me tornei Pós-graduado em Direito Tributário da Universidade de Salamanca - Espanha
- Em 2011, fui Pós-Graduado em Direito de Petróleo, pela Khan Consult - Clube do Petróleo.

2 – ATIVIDADE PROFISSIONAL

2.1 – Advogado

Entre os anos de 1999 a 2000 fui estagiário do escritório Miguez de Mello Advogados no Rio de Janeiro. Enquanto Estagiário, sob orientação do Dr. Miguez de Mello, prestei assessoria jurídica extrajudicialmente e judicialmente. Realizei pareceres técnico-jurídicos, redigi documentos jurídicos e realizei pesquisas doutrinárias e na legislação. Realizei estudos específicos sobre temas e problemas jurídicos. Executei as mais diversas tarefas compatíveis com as necessárias para o exercício da função.

Enquanto Advogado, integrei durante sete anos (2000 a 2007) o escritório Bichara, Barata, Costa & Rocha Advogados.

No ano de 2007 tornei-me sócio fundador do Escritório Trouw e Fraga Advogados, no qual permaneço até a presente data, exercendo a atividade de assessoria jurídica, através da prática de atos judiciais e extrajudiciais. O Escritório é especializado em Direito Tributário, Empresarial, Civil e Imobiliário, com equipe de advogados experientes com atuação nacional e internacional, fluentes em inglês, holandês e espanhol. Nos últimos anos, o Escritório participou dos principais *leading cases* da área tributária, sempre com enorme êxito em relevantes decisões na defesa dos contribuintes. Igualmente, no campo do planejamento tributário, o Escritório participou de operações, sobretudo nas áreas de *Oil and Gas*, Telecom e Infraestrutura.

O Escritório possui uma equipe formada por especialistas no âmbito consultivo e judicial, com vasta experiência em Direito do Petróleo e Regulatório, fornecendo suporte jurídico em todas as operações necessárias para os clientes. A ampla gama de áreas oferecidas pelo Escritório tem como objetivo garantir a eficiência e assegurar aos clientes excelência e atendimento exclusivo. Além disso, a estrutura do Trouw e Fraga Advogados proporciona um serviço onde investidores estrangeiros, com um acompanhamento pessoal dos sócios, poderão resolver todos os problemas decorrentes da implementação de uma empresa no Brasil, assim como tratar dos vistos de residência e de outros direitos do estrangeiro.

Neste âmbito cabe-me formalizar pareceres técnico-jurídicos, redigir os mais variados documentos e peças jurídicas, analisar fatos, estudar a legislação e orientar a sua aplicação no âmbito das Instituições. Realizo estudos específicos sobre temas e problemas jurídicos de interesse do cliente, bem como a multiplicidade de tarefas envolvidas na gestão de um escritório e na dinâmica da advocacia, sempre no cumprimento da Lei e nos termos definidos pela Ordem dos Advogados do Brasil.

Sou filiado a diversas associações brasileiras, tais como:

- Advogado da OAB
- Associado da ABETEL
- Associado na ABDF
- Conselheiro da Associação Comercial do Rio de Janeiro
- Diretor da ABTP

- Diretor Fundador da Câmara de Comércio Holanda Brasil
- Diretor do GDT

2.2 – Publicações

No curso de minha carreira tive a oportunidade de publicar alguns artigos e livros acadêmicos, todos relacionados à minha área de prática. Veja-se a seguir:

- TROUW, Ernesto Johannes – *Os juros incidentes sobre a repetição do indébito*. In: CEZAROTI, Guilherme (Coord.) *Repetição do Indébito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BERENDT, Fernanda; TROUW, Ernesto Johannes – *Os créditos de Carbono e sua tributação*. In: ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDINO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes, GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hirosh. (Coord.) *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.
- TORRES, Heleno Taveira (Org.); ORLANDO, B. L. K. (Org.); LUGONES, Carlos Guilherme Francovich (Org.); GUDINO, Daniel Mariz (Org.); TROUW, Ernesto Johannes (Org.); GONÇALVES, Fábio Fraga (Org.); BRECHBUHLER, Gustavo (Org.); MUNIZ, Igor (Org.); MURAYAMA, Janssen (Org.); DOMINGUES, José Marcos (Org.); GOMES, Marcus Lívio (Org.); ROCHA, Sergio André (Org.) – *Cadernos de debates tributários - Tema: aspectos controvertidos do CTN*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDINO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi – *Direito Tributário Ambiental*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, 215 p.
- ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; GUDINO, Daniel Mariz; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga; MUNIZ, Igor; MURAYAMA, Janssen Hiroshi – *Execução Fiscal: Aspectos polêmicos na visão de Juízes, Procuradores e Advogados*. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, 256 p.
- ORLANDO, Breno Ladeira Kingma; LUGONES, Carlos Guilherme Francovich; TROUW, Ernesto Johannes; GONÇALVES, Fábio Fraga;

TORRES, Heleno Taveira, MUNIZ, Igor, HIROSHI MURAYAMA, Janssen, ROCHA, Sergio André – *Cadernos de Debates Tributários. Tema: Aspectos Controvertidos do CTN*, v. 01, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, 465 p.

II – REFLEXÃO E ANÁLISE CRÍTICA AO PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL

Minha formação acadêmica começou na Universidade Federal do Rio de Janeiro, em 1997, conhecida como a Faculdade Nacional de Direito (FND) desde 1937. A atual Faculdade de Direito é resultado da fusão das duas escolas de direito, existentes no Rio de Janeiro (capital do Brasil na época em 1920). Apesar de o Governo Militar ter alterado a denominação para Universidade Federal do Rio de Janeiro, ainda é possível utilizar a denominação “Faculdade Nacional de Direito”.

Grande parte dos ministros do STF foi formada na FND, o que gera um grande orgulho de ter pertencido a um grupo tão importante de atuantes do Direito Brasileiro que passou por aquela casa.

Os meus anos cursando a Universidade Federal se destacaram não só pela tradição e história daquela instituição, mas também pela qualidade dos magistrados. Muitos professores marcaram a minha vida acadêmica e deixaram registros importantes da Doutrina do Direito em minha formação.

A grade curricular, mesmo sendo um pouco antiquada, ensinando Direito Marítimo e Aeronáutico, já que a legislação brasileira à época era ultrapassada ou até estudando Filosofia do Direito, Direito Romano ou Sociologia e Direito, ainda assim, tais matérias, ensinadas por Professores emblemáticos, foram necessárias para arraigar os pilares da base hermenêutica do Direito Brasileiro em meus conhecimentos.

Por coincidência, um dos meus professores da Universidade foi meu professor no atual curso de Doutorado, o ilustre jurista Geraldo Prado, pós-doutor pela Universidade de Coimbra.

Ao longo dos meus anos na Nacional de Direito tive o prazer de despertar grande vontade pelo saber jurídico, como também conhecer grandes futuros profissionais que tenho contato profissional e acadêmico até os dias atuais.

Desde o início do Curso de Direito busquei conciliar o estudo acadêmico com a prática jurídica, estagiando dois anos e meio na Defensoria Pública, gratuitamente. Atividade esta que foi muito enriquecedora para a minha formação profissional, razão pela qual pretendo estimular o trabalho pro bono nos demais acadêmicos e operadores do direito com os quais tiver contato, buscando sempre prestar e incentivar o auxílio a quem precisa, atuando nas Varas da Infância e Juventude, Família, Cível e Execuções Penais.

Tal atuação ampla teve o condão de me proporcionar conhecimento dos diversos ramos do Direito, entendendo um pouco de cada um isoladamente, bem como a forma que os mesmos se conciliam entre si, o que auxiliou, sem dúvida, na minha formação como um profissional mais completo.

Durante dois anos, no meio do curso de Direito, iniciei minha vida profissional como estagiário no escritório Miguez de Mello Advogados no Rio de Janeiro. Este período foi de extrema valia para entender como funcionava na prática a atuação no Direito Tributário. Eu comecei realizando pesquisas e terminei elaborando peças processuais, ganhando experiência e confiança até para despachar com ministros dos Tribunais Superiores do Brasil.

Após minha graduação, realizei o exame da OAB, já na Área Tributária, ramo do Direito que realizei meus estágios profissionais e minhas pós-graduações no IBET (Brasil) e na Universidade de Salamanca, na Espanha.

Minha última pós-graduação foi em Direito de Petróleo pela Khan Consult - Clube do Petróleo, pois esta área é de grande importância para o meu escritório porque o Rio de Janeiro concentra as empresas de *Oil and Gas* do país. Por consequência, muitos dos clientes do escritório são empresas prestadoras de serviço nesta área.

Após este período, como advogado, iniciei minha prática integrando durante o período de sete anos o escritório Bichara, Barata, Costa & Rocha Advogados, onde atuei durante muitos anos como advogado sênior, tendo uma equipe de 8 advogados respondendo diretamente a mim. Como braço direito do sócio majoritário do escritório, quem possuía 80% do escritório, tinha responsabilidades e autonomia de sócio. Minha experiência durante este período foi mais focada em Contencioso Tributário. Eram frequentes minhas idas aos Tribunais Superiores para sustentação oral, ou ao CARF. Desde então, tenho trabalhado com total autonomia, respondendo diretamente as demandas dos clientes e o que é mais importante, gerando laços de amizade e parceria com os clientes. Como todo advogado de excelência e com o intuito de prestar o melhor serviço aos meus clientes, sempre participei de cursos palestras e seminários com o intuito de me atualizar constantemente, principalmente no Direito Tributário que está em constante modificação.

Em 2007, fundei em conjunto com outro sócio, o Escritório Trouw e Fraga Advogados, no qual permaneço até a presente data, exercendo a atividade de assessoria jurídica, especializada em Direito Tributário. Como sócio de um escritório boutique de Tributário no Rio de Janeiro, eu concretizo estudos específicos sobre temas e problemas

jurídicos de interesse do cliente, bem como a multiplicidade de tarefas envolvidas na gestão de um escritório e na dinâmica da advocacia. Inclusive, tenho a oportunidade de influenciar positivamente e ensinar novos advogados que constantemente são contratados em meu escritório. Neste sentido, cabe-me formalizar pareceres técnico-jurídicos, redigir os mais variados documentos e peças jurídicas, estudar a legislação tributária e orientar a sua aplicação no âmbito do Contencioso Judicial e Administrativo Tributário e Consultivo Tributário.

Nesse contexto, atuo diretamente como advogado nos *leading cases* de tributação relativos à operação Lava-Jato, relacionados a supostas omissões de rendimentos de alguns dos envolvidos nas investigações daquela operação, que como se sabe é considerada a maior operação de investigação de corrupção da história do País, que cumpriu mais de mil mandados de busca e apreensão, de prisão temporária, de prisão preventiva e de condução coercitiva, visando apurar um esquema de lavagem de dinheiro que movimentou bilhões de reais em propina. A operação teve início em 17 de março de 2014 e conta com 50 fases operacionais, autorizadas pelo juiz Sérgio Moro, durante as quais mais de cem pessoas foram presas e condenadas. Investiga crimes de corrupção ativa e passiva, gestão fraudulenta, lavagem de dinheiro, organização criminosa, obstrução da justiça, operação fraudulenta de câmbio e recebimento de vantagem indevida. De acordo com investigações e delações premiadas recebidas pela força-tarefa da Operação Lava Jato, estão envolvidos membros administrativos da empresa estatal petrolífera Petrobras, políticos dos maiores partidos do Brasil, incluindo presidentes da República, presidentes da Câmara dos Deputados e do Senado Federal e governadores de estados, além de empresários de grandes empresas brasileiras. Foram bloqueados na Suíça pelo Ministério Público daquele país mais de 1 bilhão de francos suíços, equivalente a mais de três bilhões de reais, de pessoas investigadas na operação, em análise em mais de mil contas offshore.

Meu interesse pelo Direito Tributário Internacional foi aprofundado durante minha visita aos Congressos anuais da IFA, palestras sobre o tema na ABDF, durante o presente curso e em palestras recentes que ministrei sobre o BEPS.

A IFA – International Fiscal Association trata-se da única organização internacional não-governamental e não-setorial que trata de assuntos fiscais, que objetiva o estudo e o avanço do direito internacional e comparativo em relação às finanças públicas, especificamente à lei fiscal internacional e comparativa e aos aspectos financeiros e econômicos da tributação, realizando congressos anuais e produzindo publicações

científicas relacionadas aos assuntos escolhidos como os principais tópicos de cada congresso. Os temas escolhidos para os congressos são escolhidos no interesse de desenvolver políticas e normas fiscais internacionais. Possui cerca de 12.500 afiliados, que representam 116 países.

Com a crescente internacionalização das economias do mundo, as questões tributárias internacionais tornaram-se mais numerosas e de maior importância. Sabendo disso, em maio de 2015, fui Relator de um Painel na IFA – Santo Domingo, na 7ª Conferência Regional Latino-Americana sobre Tributação das Atividades Digitais, onde os temas tratados foram: *“Taxable Virtual Transactions; Conflicts in the attribution and distribution of the taxable right”*.

Além disso, fui redator, representante do Brasil, para os artigos da IFA – Santo Domingo de Tributação das Atividades Digitais pelo Imposto de Renda, bem como relativo à tributação e o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) nas atividades digitais para toda a América Latina.

Cumpra mencionar ainda que, mais recentemente, fui o *“branch reporter”* do Brasil da IFA - Coreia para o Mundo, relativo à retenções e novo cenário mundial, com texto já enviado e presença confirmada em setembro de 2018, em Seul, na Coreia do Sul, cujos assuntos abordados serão: *“Seeking anti avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules; Withholding tax in era of BEPS, CIV's and digital economy”*.

Além da prática do escritório sou associado a diversas importantes Associações relacionadas ao Direito Tributário, conselheiro da Associação Comercial do Rio de Janeiro e diretor de dentre outras Instituições do GDT, grupo de pensadores e operadores do Direito Tributário que discutem os temas mais importantes em voga da área e, por conseguinte, influenciam diretamente as novas gerações de advogados tributaristas.

Em resumo, entendo que a combinação do meu percurso acadêmico com o exercício de 14 anos de profissão, principalmente no Direito Tributário, sou plenamente competente para apresentar o presente relatório profissional sobre o tema proposto.

III – ANÁLISE DA DIFICULDADE NA TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE DIGITAL

1 – Da relevância da economia digital e da dificuldade de sua tributação

Diante do aumento exponencial da importância da economia digital no mundo e do consequente surgimento de novos desafios de tributação em razão da globalização, faz-se essencial o seu estudo, de modo que a compreensão dos efeitos reais gerados pelo desenvolvimento acelerado desta economia é mais importante do que se chegar a uma definição estrita da mesma.

A título exemplificativo, por um lado, nota-se como efeito desta economia o aumento da arrecadação tributária gerada por novos modelos de negócios e, por outro, a redução da importância da presença física das empresas¹.

Howard E. Abrams e Doernberg, em um artigo inicial de tributação e *e-commerce*, mencionaram que “a mais significativa implicação do crescimento do comércio eletrônico para as políticas tributárias deve ser o fato que tecnologia, ao invés de política tributária, vai determinar as regras tributárias do século XXI”².

Neste sentido, na minuta inicial da *Action 1*, especialmente no relatório de setembro de 2014 do BEPS, tentou-se não separar a economia digital da economia geral, *latu sensu*, uma vez que aquela está se tornando a própria economia³.

Constata-se, portanto, que a economia digital é de extrema importância para a economia geral, passando a ditar, inclusive, os parâmetros de modelos de negócios e, consequentemente, influenciando na mudança drástica de tributação global, a qual é baseada na presença física e que vem sendo ultrapassada para fins da era digital.

Os desafios surgem do nexo, dos dados (*data*) e da caracterização no setor digital, cujos conceitos são intrinsecamente relacionados à dificuldade de se definir a jurisdição tributária, de atribuir valor aos dados gratuitos criados pelos usuários e do dilema quanto ao enquadramento ou não das transações do *e-commerce* na categoria de

¹BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*. vol. 69, nº 6/7. International/OECD: Bulletin for International Taxation, 2015.

²COCKFIELD, Arthur – *Featured Perspectives, BEPS and Global Digital Taxation*. Tax Analysis: 2014. [Consult. 10 out. 2016]. Disponível em <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/163/Default.aspx>.

³ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvability Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

*royalties*⁴. Outros grandes desafios e problemas da tributação na economia digital são:⁵

- i) O BEPS no setor digital tem como principal preocupação evitar o estabelecimento permanente no país do mercado, para escapar das retenções e eliminar tributação em várias jurisdições;
- ii) MNEs utilizam-se de mecanismos complexos, como o esquema duplo irlandês para atingir a dupla não tributação para criar o chamado “*stateless income*” com grupos multinacionais *onshore* ou em jurisdições de baixa tributação *offshore*;
- iii) A União Europeia e seus Estados membros investigam as gigantes tecnológicas por abuso de posição dominante e “vantagens recebidas dos estados”⁶ baseadas supostamente nas regras tributárias ou preço de transferência, o que esboça apenas a ponta do iceberg no que tange às anomalias do setor digital;
- iv) A Comissão Europeia investiga as grandes companhias tecnológicas, caso a caso, e apresenta apenas uma solução temporária e de pequena escala para o problema da tributação na economia digital. Uma solução mais eficaz para este problema seria alcançada pelos Estados Membros adaptando sua legislação tributária interna;
- v) MNEs frequentemente se aproveitam das exceções previstas no Artigo 5 do Modelo de Tratado da OCDE para evitar o *status* de estabelecimento permanente. O pagador e o receptor muitas vezes se utilizam dos tratados entre suas jurisdições por meio de “*treaty shopping*” para evitar o pagamento das retenções de tributos na jurisdição com a maior tributação, estabelecendo empresas em paraísos fiscais;

⁴HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 18, 19. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

⁵HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 18, 19. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

⁶European Commission – *State aid control*. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html

- vi) Subcapitalização, preço de transferência, instrumentos híbridos, evasão das regras de CFC, regimes tributários preferenciais e acordos contratuais artificiais são frequentemente utilizados como métodos para eliminar a tributação na jurisdição intermediária ou na jurisdição de residência;
- vii) No que se refere à coleta de tributos indiretos, mais comumente chamado de VAT, os riscos do BEPS tiram das isenções as importações de bens de baixo valor e fornecimento remoto e digital para consumidores. Ou seja, a tributação do *e-commerce* é problemática diante do seu anonimato, dificuldade de determinar o valor da tributação, paraísos fiscais, empresas gerando responsabilidade em múltiplos países, e pela falta de capacidade da administração tributária de identificar as empresas e gerenciar o VAT.⁷

Em linhas gerais, além da questão do BEPS e de se evitar a tributação, os principais pontos da economia digital que aumentam mais os desafios sistêmicos para os criadores de políticas tributárias são geralmente agrupados em três categorias gerais:

- i) A dificuldade em recolher VAT no país de destino onde os bens, serviços e intangíveis são adquiridos por consumidores dos vendedores localizados fora do país, os quais podem não ter qualquer presença física (direta ou indireta) na jurisdição do consumidor;
- ii) A habilidade de alguns negócios de receberem pagamento de um país com presença física menos significativa no passado, tornando, portanto, relevante o questionamento quanto a existência de regras que verificam a presença física para determinar a responsabilidade tributária;
- iii) A habilidade de alguns negócios de utilizar a contribuição de usuários em sua cadeia de valor para os produtos e serviços digitais, incluído através da coleta e do monitoramento de dados, o que levanta a questão de como atribuir e valorar

⁷HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 18, 19. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

esta contribuição dos usuários⁸.

Assim, diante da breve síntese apresentada do tema e de tantos desafios, dilemas e problemas, torna-se notória a importância, para os tempos atuais, do estudo relacionado à tributação da economia digital, tendo o BEPS sido criado neste contexto com o intuito de buscar alternativas de tributação para a atual economia.

2 – Globalização sem freios

Antigamente, já na fase de globalização, havia um incentivo à instalação dos negócios entre países. Todavia, nos dias atuais, a tendência é que a informação tecnológica crie uma nova globalização em longo prazo, de modo que não haja mais necessidade da presença física para a celebração de negócios, a qual vem dominando todas as áreas.

O economista Richard Baldwin, que estuda globalização há mais de trinta anos, comenta que a globalização toma forma em três estágios distintos: a habilidade de movimentar as coisas, depois as ideias e, finalmente, as pessoas⁹. Desde o início do século XIX, o custo dos dois primeiros caiu drasticamente, estimulando o surgimento do comércio internacional, que agora é uma característica da economia global moderna¹⁰.

Segundo especialistas, a tecnologia trará mais globalização ao setor de serviços e muito mais trabalhos serão eliminados nos países desenvolvidos do que o declínio que a indústria de manufaturados teve nas últimas décadas. A razão para esta mudança não será porque as pessoas poderão se mover mais fácil pelas barreiras, mas sim porque a tecnologia vai promover “um substituto por estar ali”. Neste sentido, a telepresença e a robótica são peças chaves para as transformações que vêm ocorrendo¹¹.

⁸SAINT-AMANS, Pascal – *Tax challenges, disruption and the digital economy*. Nº 307, Q3. OECD Observer: 2016. [Consult. 13 out. 2016]. Disponível em http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges,_disruption_and_the_digital_economy.html.

⁹NELSON, Eshe – *Brace yourself: the most disruptive phase of globalization is just beginning*. Quartz: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em <https://qz.com/854257/brace-yourself-the-most-disruptive-phase-of-globalization-is-just-beginning/>.

¹⁰NELSON, Eshe – *Brace yourself: the most disruptive phase of globalization is just beginning*. Quartz: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em <https://qz.com/854257/brace-yourself-the-most-disruptive-phase-of-globalization-is-just-beginning/>.

¹¹NELSON, Eshe – *Brace yourself: the most disruptive phase of globalization is just beginning*. Quartz: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em <https://qz.com/854257/brace-yourself-the-most-disruptive-phase-of-globalization-is-just-beginning/>.

3 – Comparativo de economias

Graças à digitalização, agora há negócios em todos os setores sendo capazes de projetar e criar os seus modelos operacionais por meio de capacidades tecnológicas com uma visão de melhorar a flexibilidade e a eficiência, assim como estender o seu alcance no mercado global. Estas vantagens, somadas à liberalização da política comercial e redução de custos de transportes, gerou uma expansão expressiva na habilidade de certos modelos de negócios da economia digital como, por exemplo, comércio eletrônico, propagandas *online* e computação em nuvem para aproveitar as vantagens do BEPS¹².

A colocação de Tomaz Linder sobre o tema é bem pertinente no sentido de que “devido ao fato que a economia digital está cada vez mais se tornando a economia em si, é quase impossível, ou até mesmo impossível separar, a economia digital do resto da economia, para efeitos tributários”¹³.

A economia digital e seus modelos de negócios, contudo, apresentam alguns aspectos-chaves que tem potencial relevante pela perspectiva tributária, tais como mobilidade, efeitos das redes (*network*), importância dos dados (*data*), o desenvolvimento de modelos de negócios multifacetários, como explicado anteriormente, e uma tendência a monopólios/oligopólios e volatilidade, os quais serão abordados na sequência.

3.1 – Mobilidades

As mobilidades a seguir são vistas como essenciais na economia digital: quanto ao uso de intangíveis; quanto ao uso de usuários e quanto ao uso da estrutura negocial. As ações do plano do BEPS chamam atenção para o uso de intangíveis, pois o presente cenário de tributação internacional requer certo grau de presença econômica para se considerar uma empresa suficientemente integrada na economia de uma jurisdição e, assim, justificar a tributação neste país.

É inquestionável que o desenvolvimento da economia digital desafia o conceito

¹²SAINT-AMANS, Pascal – *Tax challenges, disruption and the digital economy*. Nº 307, Q3. OECD Observer: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em: http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges,_disruption_and_the_digital_economy.html.

¹³LINDER, Thomas – *BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. MME Legal Tax Compliance: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f90e1852-6a2c-46ff-9bad-52a0b88af32b>.

tradicional de “presença tributável” – o que ainda é o evento a ser tributado na maioria dos sistemas tributários no mundo¹⁴. O *software* parece ser o mais importante dos intangíveis em diversos modelos de negócios da economia digital¹⁵.

3.2 – *Nexo*

Em linhas gerais, o *nexo* é criado quando uma presença substancial é estabelecida pela empresa naquele Estado para que este tribute a empresa. Refere-se ao aumento contínuo no potencial das tecnologias digitais e a necessidade reduzida, em vários casos, da presença física para manter os negócios, o que gera o questionamento se as regras tributárias atuais são apropriadas. Para que o *nexo* tributável seja assumido, permanece a questão de preço de transferência para alocar o respectivo lucro no país onde os dados são coletados, processados e usados.

3.3 – *Qualificação das Receitas*

A qualificação das receitas seria oriunda dos serviços que, até pouco tempo, eram vendidos pelas formas tradicionais e, agora, vem sendo substituídos por soluções digitais. Como exemplo, podemos citar a entrega de bens de graça, como uma transação de escambo de serviços/bens. A caracterização se traduz principalmente no desenvolvimento de novos produtos digitais ou como são prestados determinados serviços, os quais criam incertezas no que tange a correta caracterização dos pagamentos. Tais pagamentos são feitos no contexto de novos modelos de negócios, principalmente quanto à *cloud computing*¹⁶.

3.4 – *Novos modelos de negócios e a desnecessária presença física*

¹⁴ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvability Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

¹⁵SCHOEN, Wolfgang – *Transfer Pricing Issues of BEPS in the Light of EU Law*. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2015-9. *British Tax Review*: 2015. p. 419. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2657998>.

¹⁶MARIN-CURTOUD, Blaise L – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: BEPS Action 1, Global Tax Update*. Jones Day: 2015. [Consult. Em 16 out. 2016]. Disponível em http://www.jonesday.com/Addressing-the-Tax-Challenges-of-the-Digital-Economy-BEPS-Action-1-Global-Tax-Update-09-16-2015/?utm_source=Mondaq&utm_medium=syndication&utm_campaign=View-Original

A economia digital tem encorajado a transformação de modelos de negócios, tais como a expansão de mercados regulados, reduzindo os custos, mudando a forma como os produtos e serviços são produzidos e entregues, bem como criando novas opções de pagamentos através de novas plataformas.

Como reflexão, podemos citar o uso do *Uber* e *Cabify* no dia-a-dia das pessoas para obtenção do serviço de transporte. Em ambas as empresas, os motoristas não são funcionários e a empresa não possui a principal ferramenta utilizada para a prestação de seus serviços, qual seja, os carros. A solicitação do serviço é feita exclusivamente pelo aplicativo do celular, o qual pode ser usado em qualquer país em que tal serviço é prestado pelo mesmo aplicativo.

Outro bom exemplo de mudança nos modelos de negócios está no site de aluguel de apartamentos e casas, denominado *Airbnb*, criado em 2008 quando dois designers tinham um espaço extra e hospedaram três viajantes que estavam em busca de um lugar para se hospedar. Hoje, milhões de anfitriões e viajantes criam uma conta gratuita no site e podem anunciar e reservar suas acomodações no mundo todo. Novamente, o referido site não tem a principal ferramenta do serviço prestado, qual seja, os apartamentos ou quartos.

Empresas que têm presença física e oferecem experiência presencial aos seus clientes tem se tornado lojas *online* que fornecem aos consumidores não apenas bens e serviços, mas também diversos serviços *online*. Como exemplo de tais serviços, destaca-se a educação à distância com a vantagem do aluno não ter que sair de casa para aprender; ou melhor, pode aprender em qualquer lugar sem precisar perder tempo com o deslocamento¹⁷.

A presença física, como a primeira forma de determinar jurisdição tributária e, mais especificamente, a articulação de estabelecimento permanente (EP), representava um compromisso justo e legítimo entre requisitos de fonte e residência para jurisdição tributária, o que não se verifica mais com os novos modelos da economia digital.

Como exemplo, o país da fonte apenas tributa um contribuinte estrangeiro se esta pessoa participar de forma significativa em sua economia, apenas se a extensão de tal participação, com presença física de estabelecimento permanente, for por um representante aceitável para tal participação¹⁸.

¹⁷WOREK, Christopher J. – *BEPS and the Digital Economy*. Tax Note International: 2015. p. 539.

¹⁸BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés – *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*. IBFD: 2015. p. 04. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em

O tipo de modelo de negócios inclui uma imensa variedade de *e-commerce*, *app stores*, propagandas *online*, computação em nuvem, plataformas de rede participativas, trocas em alta velocidade e pagamentos online de serviços. A economia digital tem acelerado e mudado a propagação global de cadeias nas quais MNEs integram suas operações mundiais. Modelos de negócios digitais podem ser categorizados como:

- i) Modelo de subscrição, onde os usuários pagam uma taxa para ter acesso ao serviço ou conteúdo em um site como a Amazon ou Netflix;
- ii) Modelo de propaganda, onde o usuário final gera receita por ser exposto à plataformas de propaganda geradas pelas empresas, como Youtube ou Yahoo;
- iii) Modelo de acesso, onde o conteúdo e desenvolvedores de aplicativos (provedores de internet, vendedores de dados e analistas de dados) pagam para ter acesso aos dados dos usuários como da *Apple Store*¹⁹.

A geração de recursos por TI tem transformado os modelos, melhorando as relações entre negócios e seus consumidores. De acordo com a OCDE, os aparelhos de computação domésticos tem expandido o acesso dos consumidores às denominadas “*coisas da internet*”, o que acelera a acomodação no sentido de que este acesso se torna cômodo, prático, conveniente, facilitando as vendas de intangíveis (bens ou serviços)²⁰. Modelos de negócios digitais podem ser classificados como B2C se os usuários das mercadorias ou serviços são os consumidores que efetivamente pagam ou são contribuintes para a oferta do negócio para os consumidores comerciais. Este tipo de modelo de negócio normalmente oferece produtos ou serviços extremamente personalizados ou individuais, tais como propaganda ou plataforma de serviços enquanto criam serviços gratuitos *online* para usuários finais.

O cliente que paga normalmente é de propaganda comercial ou consumidor de serviços baseados na *web* que não dependem da localização física de quem presta o serviço. Ou

<https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>.

¹⁹HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament, 2016, pgs. 23, 24. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

²⁰WOREK, Christopher J. – *BEPS and the Digital Economy*. Tax Note International: 2015. p. 539.

seja, a estrutura do modelo de negócios é tipicamente composta por uma plataforma *online* e do *software*. Para utilizar as plataformas e os softwares, esses modelos de negócios se baseiam em infraestrutura de TI com os seus elementos físicos principais alocados na sede da sua companhia e partes individuais, tais como centro de dados alocados nos mercados consumidores.

As principais atividades deste modelo de negócios são o desenvolvimento e suporte da estrutura de TI e seus serviços *online*, assim como seu gerenciamento e marketing. Estas duas últimas atividades, assim como o suporte ao usuário, são parcialmente realizadas por uma equipe localizada perto dos consumidores. Rendimentos são gerados, por exemplo, por propaganda e taxas para o uso *online* dos serviços. Os custos correspondentes deste modelo de negócio vêm de gastos com a manutenção da plataforma, bem como os gastos de pagamento do *staff* que desenvolve o *software*, que realiza o marketing, dentre outras funções²¹.

3.5 – Os dados e sua importância

Desta maneira, os negócios tornam acessível o uso dos dados do consumidor de forma voluntária, que disponibiliza suas informações pessoais, de modo que se torna possível observar seus comportamentos e desejos implícitos. Assim, permitem-se aos negócios a customização das experiências dos consumidores em seus sites, moldando seus produtos e serviços de acordo com as necessidades de cada indivíduo²². Um exemplo é a customização das propagandas nos computadores e no aplicativo do *Instagram* com base nas pesquisas feitas no site do *Google* ou até mesmo nas conversas realizadas pelo usuário.

Por consequência, fala-se sobre a importância dos dados dos usuários coletados, que nos dias de hoje geram o conhecimento a respeito do gosto de cada cliente, o que pode direcionar o alvo de uma propaganda para um determinado público, tornando-a mais eficaz. Com a virtualidade dos negócios, cada vez mais há empresas especializadas em determinados nichos e, portanto, torna-se mais precioso possuir informação de consumidores.

Os dados se referem ao arquivo das informações pessoais dos usuários, os quais sempre

²¹GOOGLE INC. – *Annual Report 2014*, 2015, p. 23.

XING AG – *Annual Report 2014*, 2015, pp. 33, 35.

²²WOREK, Christopher J. – *BEPS and the Digital Economy*. Tax Note International: 2015. p. 539.

foram recursos de valor. O maior desafio implica em entender como o banco de dados é valorado e quais funções estão envolvidas nesta valoração. Se a remota coleta de dados gera um nexo tributável, depende de uma completa análise das funções exercidas, dos bens usados e dos riscos assumidos para que reflita o valor da cadeia de negócios que coleta os dados.

Nas últimas décadas, mesmo já com a presença da globalização e da sua mobilidade, a economia ainda possuía determinados padrões e as mudanças não eram tão rápidas como na economia digital. Já na economia digital, o limite entre o consumidor e o produtor é muito tênue, o que resulta no novo conceito de “prosumidor”, denominado em inglês “*prosumer*”, que representa a mistura de “*producer*” e “*consumer*”²³.

A economia digital é conduzida por conteúdo de produção, consumo e indexação. A monetização dos dados pessoais participa como um fator principal no setor digital e, ao mesmo tempo, é um desafio para se calcular o valor da criação neste setor, onde os consumidores recebem os serviços de graça e, em troca, fornecem seus dados.

O uso de “grandes” dados é outra característica marcante deste setor, o qual atualmente é incorporado em todos os níveis da economia internacional. Os dados coletados, difundidos, agregados, armazenados e analisados no banco de dados adquirem valor através do crescimento da transparência, do aprimoramento da performance de gerenciamento na tomada de decisões, da criação de produtos e serviços personalizados e, até mesmo, de novos modelos de negócios²⁴.

A discussão no que tange o desenvolvimento tecnológico revela que as redes mudaram o conceito de criação de valor, já que o valor aumenta com o simples aumento do número de participantes na rede. Enquanto o conceito de dados como contribuinte de criação de valor é estabelecido, a pergunta de como atribuir valor à geração, estoque e ao uso dos dados ainda não tem resposta, o que gera um maior desafio a tributação²⁵.

Considerando o montante de dados na análise das funções, bens e riscos, mensurar o seu valor pode ser uma tarefa difícil diante das mais variadas transações, da difusão dos

²³HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 23, 24. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

²⁴HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 25, 26. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

²⁵SCHOEN, Wolfgang – *Transfer Pricing Issues of BEPS in the Light of EU Law*. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2015-9. British Tax Review: 2015. p. 419. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2657998>.

dados em multilaterais modelos de negócios e da remota natureza de manuseá-los²⁶.

3.6 – Criação de valor

Diante dos novos produtos de informação e da *internet*, tem sido possível criar pacotes de produtos que servem como ferramentas de preços²⁷. No tocante à criação de valor, o relatório sobre os desafios da economia digital não proporciona uma definição ou interpretação do mesmo, mas indica algumas questões sobre este conceito no mundo digital. Os intangíveis são vistos como principais colaboradores para a criação de valor das empresas relacionadas à economia digital.

O valor é criado pela taxa de assinatura paga pelos usuários, pela taxa de propaganda gerada pelos usuários e pela taxa de acesso paga por terceiros para terem acesso aos dados dos usuários no modelo digital²⁸. Deste modo, com este novo modelo de economia e criação de valor, o pagamento não vem mais do mero pagamento e recebimento do produto. A criação de valor *online* se refere ao trabalho virtual ou digital.

Mesmo com as barreiras não muito definidas na economia digital, as transações podem ser caracterizadas como: i) serviços eletrônicos, ii) fornecimento de serviços pela *internet*, e iii) fornecimento de mercadorias compradas *online*²⁹.

Como exemplo de mercadorias compradas *online* como modelos de negócios gerados pela economia digital pode-se citar a *Amazon.com*, uma empresa transnacional de comércio eletrônico dos Estados Unidos considerada como uma das primeiras companhias a vender produtos via *internet* e criada em 1994. Boa parte das vendas realizadas pelo *site* da empresa é feita por vendedores terceiros que vendem seus próprios produtos.

²⁶SCHOEN, Wolfgang – *Transfer Pricing Issues of BEPS in the Light of EU Law*. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2015-9. British Tax Review: 2015. p. 419. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2657998>.

²⁷HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 23, 24. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

²⁸HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 23, 24. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

²⁹HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 25, 26. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

O modelo de negócios da empresa *Alibaba Group* também serve de exemplo, a qual possui três sites: i) Alibaba, que segue o modelo *business to business* (B2B) para a venda por atacado internacional, ii) Aliexpress, que vende por atacado e varejo para pessoas físicas e empresas internacionais (B2B e B2C) e iii) Taobao, que vende por atacado e varejo para pessoas físicas e empresas no mercado interno chinês.

Os negócios digitais são facilmente contestados e as barreiras para entrada são mínimas, o que faz com que as empresas inovem ininterruptamente para evitarem inovadores prejudiciais³⁰. Assim como a movimentação de informação via *internet* é muito rápida, a criação e a inovação seguem o mesmo ritmo.

3.7 – Monopólio das empresas digitais

Diante do efeito da rede, do efeito escala, das restrições de uso, do potencial de diferenciar e da possibilidade do usuário usar diversas plataformas, as empresas digitais tem, consequentemente, uma tendência ao monopólio. Um exemplo deste tipo de empresa é a *Facebook Inc*, que atingiu um bilhão de usuários em setembro de 2012 e dois bilhões de usuários cinco anos após. A empresa adquiriu o aplicativo de fotos *Instagram* em 2012 que, em setembro de 2017, já possuía oitocentos milhões de usuários e, em 2014, o aplicativo de mensagens *Whatsapp*, que em setembro de 2017 possuía um bilhão de usuários.

Por ser um setor peculiar, especialistas defendem que algumas medidas especiais devem ser tomadas quanto a tributação do setor digital. Contudo, o consenso comum não é de isolar o setor, já que é um condutor de crescimento e, inclusive, não tem como ser colocado a parte, pois a economia digital está se tornando a própria economia³¹.

Os questionamentos principais são: Há um nexos para tributar os lucros ali coletados advindos deste Estado, já que as regras de tributação internacional ainda se baseiam nos critérios de fonte e de residência? Como qualificar estes pagamentos? Como atribuir valor pela criação de dados pelos produtos e serviços digitais? Como classificar, para efeitos tributários, o fornecimento de dados em uma transação de uma pessoa ou de um

³⁰HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 23, 24. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

³¹HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament: 2016, pgs. 25, 26. [Consult. 11 out. 2016]. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

ente?

4 – Comparativo de soluções de tributação da economia digital e dos modelos de economia anteriores

Como identificar e classificar, para fins fiscais, as soluções digitais, uma vez que são prestadas em um Estado, gerenciadas por outro e seus resultados muitas vezes podem ser verificados em um terceiro Estado?

A metodologia utilizada neste tópico engloba o método comparativo ao discorrer sobre as estruturas tributárias utilizadas pelas empresas multinacionais para evitar a tributação, sobre os modelos de negócios gerados pela economia digital que possibilitam tais estruturas societárias e sobre um estudo de caso referente ao modelo de negócio mais utilizado nos últimos tempos e um dos modelos que causa maior preocupação a OCDE (*business to consumer–B2C*).

Como explicado anteriormente, não houve apenas drásticas mudanças nos modelos de negócios, mas também a criação de novos conceitos e a ausência de presença física decorrente da virtualidade da era tecnológica-digital que trás consigo uma necessidade de adequação de conceitos primordiais elencados na tributação internacional.

Outrossim, a criação de novos valores afeta diretamente a avaliação das empresas. Como exemplo, estudos mostraram que mais de 2/3 (dois terços) do valor das empresas de *e-commerce* são provenientes de intangíveis, tais como patentes, *trademarks*, ágio, entre outros³².

Estas empresas frequentemente se “desconectam” como proprietárias legais e econômicas de seus bens para alocarem esses intangíveis em estruturas intermediárias localizadas em países com baixa tributação para repatriarem sua renda sem sofrerem qualquer retenção na fonte ou retenção menor, especialmente em casos de *royalties* que criam um valor agregado importante³³.

A OCDE claramente pretende tributar lucros de acordo com a criação de valor e a atividade econômica. Os estudiosos já identificaram este conceito como o novo paradigma prevacente na tributação internacional. A questão de como as empresas da

³²ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvble Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

³³ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvble Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

economia digital adicionam valor e geram seus lucros aparece desde o início no projeto do BEPS.

As estruturas mais usadas pelas empresas de tecnologia de extrema importância para a análise do *Action Plan 1* consistem na eliminação/redução da tributação no país da subsidiária, isto é, quando é alocado um elevado número de custos e despesas na subsidiária, sendo dedutíveis e reduzindo a base tributária da mesma. Utiliza-se de tratados mais favoráveis para evitar a dupla tributação. Como resultado, ocorre a redução da tributação na fonte e a ausência de estabelecimento permanente em diversos países.

Há também a eliminação/redução da tributação nos países intermediários com a existência de uma *holding* no país intermediário através de instrumentos híbridos, o que tem relação com outros planos de ação. Consequentemente, ocorre a redução da tributação nos países intermediários.

Por fim, há a eliminação da tributação no país da controladora final, fixando a residência da controladora em país que não tenha regras de CFC (“*CFC rules*”) e transferindo a subsidiária para um país que tenha baixa tributação. Dessa forma, evita-se a tributação, já que o país da controladora não tributa, cumulando com a baixa tributação do país da subsidiária.

Inclusive, utilizando uma das estruturas já comentadas, quanto às empresas intermediárias, elas minimizam a tributação de seus lucros no país de venda e no país de residência da controladora que normalmente tem a tributação maior, evitando, assim, a presença tributária. No caso de presença tributária em determinado país, as empresas de *e-commerce* podem reduzir a base que será tributada ao maximizarem as deduções de pagamentos feitos às outras empresas do grupo na forma de juros, *royalties*, taxas de serviços, dentre outros³⁴.

Vale destacar, como já mencionado, que empresas de *e-commerce* se aproveitam de brechas entre a legislação dos Estados, especialmente quanto aos instrumentos híbridos e estruturas que podem ser usadas para atingir a dupla não tributação ou diferimento de tributos por longo prazo. Algumas empresas também estão sendo acusadas de abusarem de “competição tributária” entre Estados ao combinarem regimes preferenciais ou mecanismos dentro do grupo, utilizando erroneamente crédito tributário estrangeiro

³⁴ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

(*foreign tax credit*) ou regimes excepcionais, resultando em não pagamento de tributos³⁵.

Uma síntese³⁶ das principais ideias sugeridas para adequar e evitar possíveis perdas de arrecadação resultantes de planejamento tributários além-fronteiras:

- i) Testes de presença econômica qualitativa, isto é, testes de fatos e circunstâncias, os quais permitem países de fonte tributarem os pagamentos de *e-commerce* apesar da ausência da tradicional presença física no país de fonte;
- ii) Baixa, média ou alta alíquota de retenção na fonte para pagamentos de *e-commerce*;
- iii) Testes da presença econômica quantitativa para permitir que os países de tributação na fonte tributem acima de um mínimo de valor de vendas, como, por exemplo, um milhão de dólares em vendas;
- iv) Declarações/formulários de alocação global de vendas finais como um dos fatores para encorajar países de tributação na fonte a tributarem;
- v) Criação de um tributo sobre transações globais para transações de *e-commerce* além-fronteiras.

Para alguns autores, a economia digital e seus modelos de negócio não geram questões únicas de BEPS, mas alguns de seus pontos cruciais enfatizam os riscos do BEPS. Tais riscos são identificáveis, sendo as ações relevantes para o Projeto do BEPS, pois levantam questões importantes que devem ser levadas em consideração para que se tenha certeza de que as soluções propostas endereçam totalmente o BEPS na economia digital. Deste modo, foi acordado o seguinte³⁷:

³⁵ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvably Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

³⁶COCKFIELD, Arthur – *Featured Perspectives, BEPS and Global Digital Taxation*. Tax Analysis: 2014. [Consult. 10 out. 2016]. Disponível em <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/163/Default.aspx>.

³⁷LINDER, Thomas – *BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. MME Legal Tax Compliance: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f90e1852-6a2c-46ff-9bad-52a0b88af32b>.

- i) A modificação da lista de exceções da definição de estabelecimento permanente para garantir que cada exceção incluída é restrita a atividades que tenham características de “preparatória” ou “auxiliar”, e para introduzir uma nova de anti-fragmentação a fim de garantir que não seja possível se beneficiar destas exceções pela fragmentação das atividades de negócios dentre empresas próximas. Por exemplo, uma empresa manter um enorme depósito com um número significativo de empregados trabalhando com o propósito de estocar e entregar mercadorias, mas tais mercadorias são vendidas *online* para consumidores através de um vendedor *online* de produtos físicos (cujo modelo de negócios se baseia na proximidade dos consumidores e na necessidade de uma entrega rápida aos clientes) constituiria um estabelecimento permanente para esta venda dentro de um novo *standard*;
- ii) A modificação da definição de estabelecimento permanente para englobar as situações em que acordos artificiais relacionados à venda de bens ou serviços de uma empresa em um grupo multinacional efetivamente resulte na conclusão de contratos. Como exemplo, o local da força de vendas de uma subsidiária local de um vendedor *online* de produtos tangíveis ou de um provedor *online* de serviços de propaganda normalmente é o ponto principal na conclusão de contratos com grandes clientes, e estes contratos são frequentemente concluídos sem modificação material da empresa matriz (*parent company*). Esta atividade deve resultar em um estabelecimento permanente para a matriz;
- iii) A revisão do guia de Preço de Transferência deixa nítido que apenas a propriedade legal não necessariamente gera o direito a tudo ou até mesmo a parte do retorno que é gerado pela exploração do intangível. Com o grupo da empresa realizando sua função principal, contribuindo para bens importantes e controlando economicamente riscos significantes como determinado pela acertada delimitação da transação atual, será gerado um retorno apropriado. Um guia específico garantirá que a análise do *transfer pricing* não se enfraqueça pelas informações assimétricas entre a administração tributária e os contribuintes quanto ao difícil valor dos intangíveis ou usando uma relação contratual especial, como acordo de “*cost contribution*”;

- iv) As recomendações no *design* da efetiva CFC incluem definições de rendimentos de CFC que podem sujeitar rendimentos que são tipicamente provenientes da economia digital, a tributação na jurisdição da empresa matriz (“*parent company*”).

Em linhas gerais, três novas ideias foram consideradas em detalhe no BEPS. A primeira consiste no estabelecimento de novas bases para determinar quando uma empresa digital seria responsável pelo recolhimento do tributo em um país estrangeiro. Algumas das bases consideradas foram: receita, número de usuários ativos, extensão da presença digital.

A título exemplificativo, utilizando como base para tributação a receita, ao invés de considerar um escritório físico ou os empregados, o ente responsável pelo recolhimento do tributo pode determinar o valor da receita baseado na empresa digital estrangeira de acordo com seus clientes locais. Determinado o valor mínimo para pagamento do tributo, a empresa seria sujeita ao pagamento do tributo.

A segunda ideia seria submeter os negócios digitais a uma retenção na fonte da mesma forma feita com os dividendos e juros recebidos por uma empresa estrangeira. Relativamente relacionada a esta sugestão, há uma terceira ideia para aplicar uma taxa fixa nas transações digitais³⁸.

Há uma expectativa de que tais medidas sejam implantadas, assim como as demais desenvolvidas pelo Projeto do BEPS, como o parâmetro mínimo para definir estratégias *anti treaty shopping*, as melhores práticas na elaboração de regras domésticas em juros e outros pagamentos financeiros dedutíveis, a aplicação de regimes de IP com requisitos substanciais de atividade com o teste do nexo, a qual irá endereçar substancialmente as questões do BEPS exacerbadas pela economia digital ao nível do mercado da jurisdição, assim como no da jurisdição da matriz com o intuito de colocar um final no fenômeno do chamado “rendimento sem estado”, denominado em inglês de “*stateless income*”³⁹.

No que se refere ao consumo de bens, o Reporte da Ação 1 constatou que houve um aumento massivo das B2C transações entre barreiras (União Europeia e países não

³⁸ADU, Seun – *Taxation in the digital economy – How much things will change?* PwC Nigeria: 2016. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8f66bf5f-61b4-4cf3-92ea-458989eb1659>.

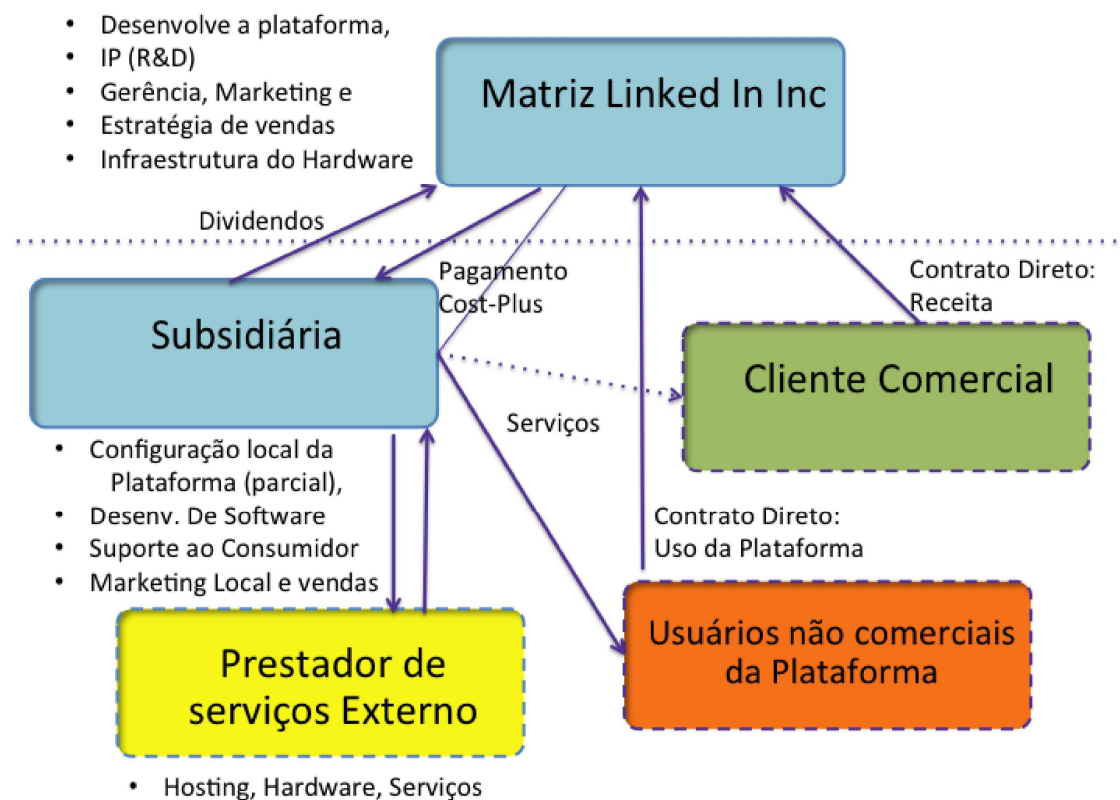
³⁹LINDER, Thomas – *BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. MME Legal Tax Compliance: 2016. [Consult. 15 out. 2016]. Disponível em: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f90e1852-6a2c-46ff-9bad-52a0b88af32b>.

pertencentes à União Europeia). Este fato tem gerado práticas correntes de esquemas que conduzem à fraude ou competição desleal como, por exemplo, pequenos negócios que tentam distanciar as vendas da União Europeia ou objetivam o não pagamento de tributos sobre bens importados de baixo valor⁴⁰.

Para tanto, será feito um estudo de caso no que se refere ao B2C (Modelo de Negócios Digitais), utilizando LinkedIn Inc, por meio de seu serviço de *network*.

Modelo de Negócios da Economia Digital “Business to Consumer” –B2C

O exemplo a seguir trata de uma estrutura simples deste modelo de negócios, utilizando a empresa LinkedIn Inc.:



De acordo com a atual legislação tributária utilizada nos Tratados, o nexo só é criado no país de residência da matriz da companhia se a mesma entra em uma relação contratual com o consumidor. Este resultado é independente dos mercados geográficos, onde a receita a ser tributada é gerada até mesmo se alguma destas atividades é realizada no

⁴⁰ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

país do cliente.

O empregador provavelmente contrata um *staff* local nas suas subsidiárias ou cria um estabelecimento permanente para ter acesso ao mercado dos clientes. Contudo, de acordo com as regras atuais de Preço de Transferência, as atividades não são tipicamente consideradas de rotina, já que não geram risco contratual e os elementos da estrutura de TI são apenas partes separadas de um grande sistema que provavelmente são recebidos por provedores externos.

Ao contrário deste cenário da prática atual, a coleta de dados é também vista como uma atividade de rotina que não necessariamente contribui para a criação de valor e, por si só, não justificaria uma responsabilidade tributária ou outra alocação de rendimentos.

O valor dos dados é criado pelo processamento e pela análise da informação. Entretanto, as autoridades tributárias se tornaram suspeitas no que se refere à caracterização desta entidade de coleta de dados como um estabelecimento permanente.

Para efeitos da tributação de rendimentos, as regras atuais atribuem valor a entidade que desenvolve e mantém o *software*. Como resultado, as subsidiárias locais ou os Estabelecimentos Permanentes de B2C estrangeiras não pagam valores relevantes de tributo sobre a renda, já que compensam de acordo com o método de “*cost-plus*”.

Em linhas gerais, o objetivo do BEPS é que seja realizada a tributação efetiva tanto no Imposto de Renda da pessoa jurídica, quanto no *value added tax* (“VAT”) – tributação direta e indireta – no país do consumo dos bens ou onde o valor é gerado. Portanto, requer-se uma mudança no conceito de PE quanto ao propósito de tributação das empresas⁴¹.

De acordo com o BEPS, a OCDE está pressionando para a harmonização ou até mesmo uma união dos conceitos de estabelecimentos “fixos” e “permanentes”. Todavia, não é esperado que esta abordagem seja facilmente aceita pelas instituições da União Europeia, já que estabelecimento fixo é um conceito autônomo de VAT, ou seja, não relacionado com o conceito equivalente de tributos diretos para fins europeus⁴².

A tributação de negócios digitais na jurisdição do mercado é esperada para ser tratada pelo trabalho do BEPS na prevenção de abuso de tratado (*Action 6*) e na prevenção de caracterização artificial de Estabelecimento Permanente (*Action 7*). A Ação 6 estabelece

⁴¹ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvably Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

⁴²ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvably Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

condições a serem alcançadas pelas empresas para que possam se beneficiar de previsões de tratados a fim de inibir arranjos legais com o propósito de “*treaty shopping*”. Contudo, nesta ação citada não há menção se estas regras se aplicam a empresas da economia digital especificamente ou com mais frequência.

No que tange a economia digital, a ação determina que o *status* de EP deve ser assumido se uma subsidiária local de uma empresa que vende mercadorias físicas ou que presta serviços *online* tem um papel principal na conclusão dos contratos e a matriz, de forma rotineira, conclui estes contratos formalmente sem qualquer alteração material. Assim como a lista de exceções de *status* de EP no parágrafo 4 do Artigo 5 do OECD-MTC deve ser revisada para excluir atividades que previamente são qualificadas como preparatórias ou auxiliares mas são significativas para os modelos de negócios digitais, devem ser consideradas um EP.

Neste contexto, a OCDE destaca o uso de grandes e sofisticados centros de distribuição próximos dos clientes que compram mercadorias físicas de plataformas *online*. Ademais, uma nova regra de anti-fragmentação busca a prevenção de EP pela proliferação de várias entidades de “*supply chain*” em várias jurisdições. Um depósito local de uma empresa de *e-commerce* serve de exemplo para a estrutura que será afetada por esta nova regra.

5 – Análise das propostas do BEPS *versus* o cenário anterior

Diante da globalização, a qual vem proporcionando o encurtamento das distâncias físicas entre dos países, mercados e economias nacionais e internacionais através da sua integração pelo meio digital, evidencia-se cada vez mais o desafio de se exterminar a tributação discrepante e a distribuição desequilibrada de receitas. Era notória a preocupação dos líderes mundiais com a erosão da base tributária e a transferência de lucros dos tributos.

Assim, buscando adequar o planejamento tributário das empresas às alternativas e possibilidades fiscais legais, os líderes das 19 (dezenove) maiores economias do mundo, bem como da União Europeia (G20) se reuniram no México em 2012 e solicitaram à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a elaboração de um estudo com vista ao combate à erosão da base tributária e a transferência de lucros para países com baixa ou nula tributação e sem atividade econômica

substancial⁴³.

Assim, houve a criação do projeto BEPS, o qual se refere a *Base Erosion and Profit Shifting*.⁴⁴ Após diversos comentários públicos, calorosos debates, painéis em congressos da *International Fiscal Association* (IFA), *webcasts* da OCDE, palestras e artigos sobre os planos de ação, as versões finais dos relatórios foram finalmente disponibilizadas em outubro de 2015⁴⁵.

O Plano de Ação é subdividido em 15 (quinze) ações pontuais, separadas a seguir, relativas:

- i) À economia digital⁴⁶;
- ii) Ao uso da combinação de brechas legais entre duas ou mais jurisdições fiscais (por meio de *hybrid mismatches*)⁴⁷, com a decorrente manipulação da capacidade contributiva e o alcance da dupla não-tributação da renda⁴⁸;
- iii) Ao fortalecimento das regras de CFC⁴⁹;
- iv) À transformação das regras de *Transfer Pricing* (TP)⁵⁰;

⁴³RESENDE, Mariana Barbosa Araújo – *Novas recomendações do Plano BEPS da OCDE devem impactar o planejamento tributário das organizações*. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192.

⁴⁴GOMES, Edgar Santos; MONGUILOD, Ana Carolina – *Coluna do Levy & Salomão: BEPS – relatórios finais aprovados. E agora?*. JOTA: 2016. [Consult. 21 out. 2016]. Disponível em http://www.levysalomao.com.br/files/publicacao/anexo/20160201152503_beps--relatorios-finais-aprovados.-e-agora.pdf.

⁴⁵GOMES, Edgar Santos; MONGUILOD, Ana Carolina – *Coluna do Levy & Salomão: BEPS – relatórios finais aprovados. E agora?*. JOTA: 2016. [Consult. 21 out. 2016]. Disponível em http://www.levysalomao.com.br/files/publicacao/anexo/20160201152503_beps--relatorios-finais-aprovados.-e-agora.pdf.

⁴⁶**Action 1** – Identificar os principais desafios proporcionados pela economia digital na aplicação das regras fiscais vigentes e sugerir meios para contorná-los. Prazo: dezembro de 2014.

⁴⁷**Action 2** – Neutralizar os efeitos da manipulação de arranjos decorrentes esquemas alicerçados em *hybrid mismatches*, desenvolvendo novas provisões para o Modelo OCDE de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital (Modelo-OCDE) e recomendações em torno de regras fiscais domésticas. Prazos: setembro de 2014.

⁴⁸**Action 6** – Prevenir uso abusivo de tratados, promovendo alterações no Modelo-OCDE e recomendações em torno de regras fiscais domésticas, de forma a esclarecer que as Convenções não são destinadas a gerar a dupla não-tributação. Prazos: setembro de 2014.

Action 7 – Prevenir a artificialidade da não caracterização de Estabelecimentos Permanentes (Eps), alterando as provisões do Modelo-OCDE. Prazo: - setembro de 2015.

⁴⁹**Action 3** – Fortalecer as regras CFC. Prazo: setembro de 2015.

⁵⁰**Action 4** – Limitar o uso de juros e outras espécies de financiamento entre partes relacionadas com vistas a minimizar a erosão da base tributável. O trabalho avaliará as diferentes espécies de limites. O trabalho será coordenado em conexão com o grupo de trabalho que se dedica às regras de *transfer pricing*, assim como com os grupos dedicados às Ações 1 e 2. Prazos: recomendações em torno de regras fiscais

- v) À troca de informações para evitar as práticas fiscais prejudiciais⁵¹, coleta de dados⁵² e informação de planejamentos fiscais⁵³;
- vi) Às soluções de conflitos mais eficientes⁵⁴; e
- vii) Ao desenvolvimento de um instrumento multilateral para auxiliar as jurisdições interessadas a alterarem seus tratados de acordo com as orientações do grupo⁵⁵.

Neste sentido, o Plano de Ações foi estruturado com base nos seguintes princípios/metasp:

- i) Revisão e introdução de coerência nas leis internas que afetam operações internacionais;

domésticas – setembro de 2015; e mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing – dezembro de 2015.

Action 8 – Assegurar que as regras de transfer pricing evitam a erosão da base tributável dos intangíveis. Prazo: mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing, e, possivelmente, no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 9 - Assegurar que as regras de transfer pricing estão em linha com o conjunto de ações que aumentam o valor de produtos, serviços e negócios através da transferência de riscos ou desmedida alocação de capital para partes relacionadas. Prazo: mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing, e, possivelmente, no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 10 - Assegurar que as regras de transfer pricing estão em linha com o conjunto de ações que aumentam o valor de produtos, serviços e negócios através da transferência de outras operações de alto risco. Prazo: mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing, e, possivelmente, no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

Action 13 – Reexaminar as regras relativas aos documentos exigidos pelas regras de transfer pricing com o propósito de fortalecer a transparência fiscal entre as autoridades fiscais, levando em consideração os custos empresariais de compliance. Prazos: recomendações em torno de regras fiscais domésticas, e mudanças no Guidelines da OCDE em matéria de transfer pricing – setembro de 2014.

⁵¹**Action 5** – Medidas enérgicas contra as práticas fiscais prejudiciais com foco na transparência, ainda que através da requisição compulsória de troca de informações, e exigência de substância sempre que as subsidiárias se beneficiarem de regimes fiscais privilegiados. Prazos: para conclusão das orientações aos países-membro – setembro de 2014; para definir a estratégia com vistas à adesão de países não-membros à causa – setembro de 2015; revisão dos critérios existentes – dezembro de 2015.

⁵²**Action 11** – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados do BEPS, preservando o caráter confidencial dos dados dos contribuintes. Prazo: setembro de 2015.

⁵³**Action 12** – Desenvolver orientações aos contribuintes para que noticiem seus planejamentos tributários agressivos. Prazo: recomendações em torno de regras fiscais domésticas – setembro de 2015.

⁵⁴**Action 14** – Tornar os mecanismos de solução de conflitos mais eficientes. Prazo: mudanças no Modelo-OCDE – setembro de 2015.

⁵⁵**Action 15** – Desenvolver instrumento multilateral que auxilie as jurisdições interessadas a integrarem e alterarem suas Convenções em conformidade com as orientações do grupo de trabalho do BEPS. Prazos: para emissão do relatório reportando as questões fiscais relativas ao direito internacional público reputadas relevantes – dezembro de 2015.

- ii) Prevalência da substância sobre a forma a fim de garantir que a tributação ocorra onde está localizada a atividade econômica e garantir a criação do ativo; e
- iii) Aumento de transparência e segurança jurídica para os negócios e entre os governos, prezando pelo reajuste tributário internacional.

Um dos desafios ao Plano de Ação será o de convencer os governos a, de forma coordenada, estabelecerem regras fiscais equitativas, sejam elas bilaterais ou multilaterais ou, ainda, unilaterais, de com foco para as brechas na legislação doméstica que permitam, como exemplo, o uso dos “*hybrid mismatches*”⁵⁶.

Pelo lado do G20, o Brasil participa junto com a OCDE e se sentam a mesa todos os países para fecharem estas brechas que por algum momento se aproveitaram os contribuintes.

Os 14 *Action Plans* iniciais tratam de mecanismos jurídicos em si. Já o décimo quinto *Action Plan* trata da elaboração de um tratado multilateral para evitar os mecanismos anteriores. Até o momento, é impossível afirmar se todos estes países vão aceitar um instrumento único ou, até mesmo, se este instrumento (tratado multilateral) efetivamente sairá do papel, sendo estas algumas das grandes preocupações do grupo⁵⁷. A Ação 1 incumbe às leis domésticas a implementação de soluções que os próprios Estados identifiquem. Como exemplo, a força tarefa na economia digital (“TFDE”) publicou reportes anteriores que desenvolveram três opções para discutir os desafios da economia digital:

- i) A implementação de um novo nexos na forma de presença econômica significativa;
- ii) Retenção na fonte para certos tipos de transações digitais;
- iii) Ou uma equalização na tributação.

⁵⁶GOMES, Edgar Santos; MONGUILOD, Ana Carolina – *Coluna do Levy & Salomão: BEPS – relatórios finais aprovados. E agora?*. JOTA: 2016. [Consult. 21 out. 2016]. Disponível em http://www.levysalomao.com.br/files/publicacao/anexo/20160201152503_beps--relatorios-finais-aprovados.-e-agora.pdf.

⁵⁷ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

Quanto à questão da transferência e do uso de bens intangíveis, a *Action 1* não gera respostas práticas, simplesmente se refere às Ações 8 a 10 relativas ao Preço de Transferência. A força tarefa concluiu que a reforma de Preço de Transferência é necessária para ser possível tributar os lucros das empresas de acordo com o valor econômico e para evitar a transferência de bens para países de baixa tributação de renda. Desta forma, as medidas do BEPS encorajam a tributação de bens intangíveis baseados em sua “propriedade econômica”⁵⁸, e não apenas em sua propriedade legal⁵⁹.

Como muitos países introduziram regimes preferenciais para receita oriunda de propriedade intelectual, chamadas “*IP boxes*”, a economia digital acredita nos intangíveis como um dos pontos principais. Portanto, o *approach* do nexo propositual é esperado para garantir que os contribuintes apenas se beneficiem de regimes especiais se a atividade substancial prevalecer.

No que tange as questões relacionadas à otimização da tributação e erosão de base, o Plano de Ação 1 faz referência aos Planos de Ação de 2 a 6, relacionados a “*treaty shopping*” e abusos, instrumentos híbridos e sua utilização mascarada, regras de Companhia Estrangeira Controlada (“*CFC Rules*”) e dedução de juros. Todavia, tais ações não respondem diretamente aos questionamentos surgidos pelo Plano de Ação BEPS no que tange a economia digital⁶⁰.

E, por derradeiro, no que tange a presença tributária, o Relatório Final requisitou uma nova definição no conceito de “estabelecimento permanente” (EP) e conclui expondo a necessidade de lidar com estas questões, assim como a Ação 7. Esta última, denominada “*Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*”, sendo dedicada à definição de EP⁶¹, cujo Artigo 5⁶² do Modelo da OCDE trata do seu conceito.

⁵⁸ “economic ownership”

⁵⁹ “legal ownership”

⁶⁰ ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvably Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

⁶¹ BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*. vol. 69, nº 6/7. International/OECD: Bulletin for International Taxation, 2015.

⁶² “ARTIGO 5. Estabelecimento Permanente

1. Para os fins da presente Convenção, o termo “estabelecimento permanente” significa uma instalação fixa de negócios por meio da qual as atividades de uma empresa são exercidas no todo ou em parte.

2. O termo “estabelecimento permanente” inclui especialmente:

- a) uma sede de direção;
- b) uma sucursal;
- c) um escritório;
- d) uma fábrica;

O conceito de EP contido no Artigo 5 no modelo da OCDE é universalmente considerado como o marco decisivo na determinação se o estado da fonte tem ou não o direito de tributar os rendimentos de uma empresa provenientes de um contribuinte não residente. Portanto, apenas se o rendimento proveniente da atividade do negócio alcançar certo patamar físico ou temporal de permanência poderia o Estado da fonte tributar estes rendimentos.

A Ação 7 recomenda a introdução de uma nova e não fragmentada regra, assim como a restrição do caráter “preparatório” e “auxiliar” previstos na exceção do status de EP. Além disso, essa ação incentiva uma nova definição do conceito de EP, modificando o

-
- e) uma oficina;
 - f) uma instalação ou estrutura para a exploração de recursos naturais;
 - g) uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais; e
 - h) um depósito ou outra estrutura utilizada como um ponto de venda.
3. Um canteiro de obras ou um projeto de construção ou instalação constituirá um estabelecimento permanente apenas se existir por mais de doze meses.
4. Não obstante as disposições anteriores do presente Artigo, o termo “estabelecimento permanente” não incluirá:
- a) a utilização de instalações para fins, exclusivamente, de armazenamento, exposição ou **entrega** de produtos e mercadorias de propriedade da empresa;
 - b) a manutenção de um estoque de produtos ou mercadorias de propriedade da empresa, para fins, exclusivamente, de armazenamento, exposição ou **entrega**;
 - c) a manutenção de um estoque de produtos ou mercadorias de propriedade da empresa para fins, exclusivamente, de processamento por outra empresa;
 - d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios para fins, exclusivamente, de aquisição de produtos ou mercadorias, ou de coleta de informações para a empresa;
 - e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios para fins, exclusivamente, do exercício, em nome da empresa, de qualquer outra **atividade de caráter preparatório ou auxiliar**;
 - f) a manutenção de uma instalação fixa de negócios exclusivamente para fins de qualquer combinação das atividades mencionadas nas alíneas a) a e), desde que a atividade geral da instalação fixa de negócios resultante dessa combinação tenha **caráter preparatório ou auxiliar**.
5. Não obstante as disposições dos parágrafos 1 e 2 do presente Artigo, quando uma pessoa que não um agente independente ao qual se aplica o parágrafo 6 do presente Artigo agir em nome de uma empresa e detiver, e exercer habitualmente, em um Estado Contratante, autoridade para firmar contratos em nome da empresa, ou mantiver um estoque de produtos e mercadorias de propriedade da empresa, realizando vendas regulares desses produtos ou mercadorias em nome da empresa, considerar-se-á que essa empresa mantém um estabelecimento permanente naquele Estado, no que se refere a quaisquer atividades que aquela pessoa exerça em nome da empresa, salvo se as atividades dessa pessoa estiverem limitadas às mencionadas no parágrafo 4 do presente Artigo as quais, se exercidas por meio de uma instalação fixa de negócios, não caracterizariam essa instalação fixa de negócios como um estabelecimento permanente, em conformidade com as disposições daquele parágrafo.
6. Uma empresa de um Estado Contratante não será considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante meramente pelo fato de exercer sua atividade naquele Estado por intermédio de um corretor, agente comissionado, ou qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito de suas atividades normais.
7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou exercer sua atividade naquele outro Estado (quer por meio de estabelecimento permanente ou de outra forma), não caracterizará, por si só, qualquer dessas sociedades como estabelecimento permanente da outra.”

Artigo 5 do Modelo de Convenção Tributário da OCDE⁶³. Para melhor definição dos tributos quanto aos desafios da tributação introduzidos pela economia digital, no tocante ao parágrafo 4 do Artigo 5, seria necessário:

- i) Mudar as exceções existentes do status da EP no artigo 5 parágrafo 4 do Modelo da OCDE, no que tange premissas permanentes para a função “preparatória” e “auxiliar” de uma atividade;
- ii) Retirar por completo o referido parágrafo;
- iii) Interpretar toda a referida redação de acordo com o seu objetivo de forma clara, deste modo, restringindo o propósito às atividades que são meramente preparatórias e auxiliares em sua natureza;
- iv) Tornar os adjetivos “auxiliar” e “preparatória” de tais atividades uma condição para a aplicação do Artigo 5 (4) “a” a “d” do modelo da OCDE, já que na versão atual, apenas o artigo 5 (4) “d” e “f” explicitamente criam tais condições⁶⁴ (proposto nas Actions 1 e 7).

A Doutrina Tributária tem criticado que todas as alterações ao artigo 5(4) do Modelo são de efeitos limitados, uma vez que só tratam de modelos de negócios que ainda requerem entrega física dos produtos, como, por exemplo, venda para varejistas *online*, que não se aplicam a outros modelos de negócios, os quais se baseiam em produtos e serviços totalmente desmaterializados. Considerando que o conceito de EP é baseado na existência de presença física, esse efeito limitado parece irrigado na existência do critério de nexo⁶⁵.

Em conclusão sobre o tema, das mudanças propostas acima, a que gera o menor risco de ocasionar um resultado não esperado é a remoção da expressão “entrega” do artigo

⁶³ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvably Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

⁶⁴BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*. vol. 69, nº 6/7. International/OECD: Bulletin for International Taxation, 2015.

⁶⁵BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*. vol. 69, nº 6/7. International/OECD: Bulletin for International Taxation, 2015.

5(4)(a) e (b) do modelo. Esta mudança deve garantir em vários casos que os modelos da economia digital de negócios não possam se beneficiar do artigo 5(4) do modelo, já que a entrega das mercadorias aos clientes por varejistas *online* afeta diretamente a relação empresa-cliente⁶⁶.

Diante do desenvolvimento de novos modelos de negócios e da mudança nos valores criativos dos processos, atividades como depósito e entrega de bens, que antigamente poderiam ser consideradas como de natureza auxiliar, nos dias atuais podem ser a função principal do negócio.

Nestes tipos de atividades comerciais, a ausência do estabelecimento como EP permite, por consequência, que a tributação na origem possa ser facilmente contornada. Como exemplo, em uma atividade de varejista *online*, a única atividade física, mas crucial, no estado da fonte seria a distribuição e entrega dos produtos vendidos *online* para os clientes⁶⁷.

Pela visão da OCDE, diversas medidas para evitar a não tributação são endereçadas no BEPS no país de residência ou no país da fonte das empresas da economia digital. De acordo com a Ação 6, na prevenção de abuso de tratado, o trabalho em empresas híbridas (Ação 2) e a limitação da erosão de base via pagamentos financeiros (Ação 4) deve limitar as facilidades motivadas por ajustes tributários.

Novamente, não há referência direta feita aos desafios da economia digital. Todavia, medidas para conter práticas tributárias prejudiciais de forma mais eficiente (Ação 5) são atribuídas com relevância, em particular, à economia digital.

6 – Comparativo entre a efetividade das soluções para países desenvolvidos e o Brasil

Em abril de 2015, o governo britânico criou um novo tributo denominado “taxa de lucros desviados”, em inglês denominado “*diverted profit tax*”, consistindo na aplicação, de forma punitiva, de uma alíquota de 25% sobre os lucros desviados pelas

⁶⁶BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*. vol. 69, nº 6/7. International/OECD: Bulletin for International Taxation, 2015.

⁶⁷BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*. vol. 69, nº 6/7. International/OECD: Bulletin for International Taxation, 2015.

empresas que evitam a presença tributária no Reino Unido⁶⁸.

No mesmo sentido, o governo italiano também prometeu a implementação da “taxa digital”, concernente à retenção na fonte de 25% a ser aplicada em pagamentos de empresas não residentes de serviços e bens comprados *online*, de modo a determinar a atuação dos agentes intermediários financeiros localizados na Itália como agentes de retenção⁶⁹.

Além dos países supracitados, Austrália, França, Hungria, Israel, Luxemburgo, Holanda e Reino Unido já introduziram iniciativas e leis para tributar negócios digitais. Todos esses países aplicam métodos diferentes com o objetivo de tributar negócios digitais⁷⁰.

No Brasil, além da complexidade de sua tributação, as competências atribuídas às unidades federativas distintas incidem sobre bases tributárias sobrepostas.

Como exemplo, podemos citar os conflitos de competência entre ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) e ISS (Imposto sobre Serviços) nos quais determinados Municípios pretendem tributar a prestação de serviços e determinados Estados tentam configurar a atividade como circulação de mercadoria e, portanto, aplicar o ICMS.

A solução encontrada para este conflito nos países europeus é a aplicação do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), alargando a base tributária e levando à tributação as margens de valor agregado da operação, seja mercadoria, seja serviço⁷¹.

Apesar da metodologia do IVA apresentar como uma solução para o conflito brasileiro, no que tange a tributação indireta, ainda assim, com a economia digital, existem outros desafios, como determinar em qual país o produto está pronto para ser comercializado ou onde o serviço foi prestado (fatores que eram determinantes na definição de quem irá tributar a operação). Atualmente, com a economia digital é possível que as mercadorias ou serviços não se materializem, a exemplo dos intangíveis, o que geram grandes questionamentos acerca de onde devem ser tributados⁷².

⁶⁸ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvability Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

⁶⁹ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvability Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

⁷⁰ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvability Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016. p. 05.

⁷¹CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities: 2017. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em <https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

⁷²CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities: 2017. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em

Nos Estados Unidos, o Tribunal Superior de Dakota do Sul decidiu no sentido de que as empresas não são obrigadas a pagar imposto sobre venda de mercadorias *online*. O “*sales taxes*” tem a alíquota de 4,5% neste Estado⁷³.

O entendimento deste tribunal coloca por terra a lei do referido Estado que autorizava a cobrança do “*sales taxes*” sobre tais operações *online* quando o volume de vendas anual da empresa ultrapassasse US\$100.000 dólares. Após o recurso do Estado, a Suprema Corte Norte Americana irá decidir se o *e-commerce* deve ou não ser tributado e de que forma. A decisão da Suprema Corte deverá ser aplicada por todos os cinquenta estados, os quais têm decidido de forma diferente quanto ao tema⁷⁴.

Nos Estados Unidos, dos cinquenta estados, apenas cinco não cobram “*sales taxes*”. Para um determinado estado cobrar a referida taxa, é necessário que haja um “nexo tributário” com o referido estado (*sales tax nexus*), ou seja, um vínculo tributário. Desta forma, na hipótese de a empresa não ter vínculo tributário com aquele estado, a mesma não deve coletar imposto sobre vendas pela internet dos compradores daquele estado.

O primeiro fator para estabelecer o nexo tributário é a presença física da empresa naquele estado. O segundo fator seria ter empregados naquele estado. O terceiro fator está vinculado à existência de depósito de mercadorias naquele estado, conhecido muitas vezes no Brasil como “centro de distribuição” ou CD⁷⁵.

Em 1967, a Suprema Corte Norte Americana proibiu a cobrança do imposto sobre vendas pelos Correios. Já em 1992, no caso *Quill Corp. v. North Dakota*, ela proibiu qualquer estado de cobrar este imposto sobre o comércio eletrônico referente a varejistas que não tem presença física naquele território. Nesta decisão, a Suprema Corte sugeriu que o Congresso poderia mudar a decisão por meio de legislação⁷⁶.

Deste modo, um grupo de Estados tem trabalhado em um projeto para simplificar a administração do imposto de vendas, o qual é denominado “*streamlined sales tax project*” em que se pretende uniformizar a definição de base tributária, as alíquotas

<https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

⁷³DE MELO, João Ozorio – *Não há consenso nos EUA sobre tributação do comércio eletrônico*. Revista Consultor Jurídico: 2017. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-set-18/nao-consenso-eua-tributacao-comercio-eletronico>.

⁷⁴CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities: 2017. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em <https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

⁷⁵CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities: 2017. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em <https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

⁷⁶CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities: 2017. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em <https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

simplificadas e a administração pelo estado dos tributos de vendas locais e estaduais⁷⁷.

7 – Da dificuldade da cobrança por meio de *Hard Law* – Comparativo entre *Soft Law* vs. *Hard Law*

Questiona o autor Christopher J. Worek⁷⁸ “se quase 74.000 (setenta e quatro mil) páginas do Código Tributário Norte Americano falham em prover um Sistema que capture os lucros da empresa *Apple* enviados para a Irlanda ou os lucros da *Amazon.com* de serem enviados para a Europa, sem tributação, consegue a compilação de códigos tributários de 44 países pertencentes a OCDE resolver este problema?”⁷⁹.

Pela análise das medidas do Plano de Ação BEPS relevantes para o setor digital, nota-se que algumas não abordam o cerne do problema. Tais medidas não são vinculantes, sendo consideradas como *Soft Law*, as quais são definidas como “disposições normativas contidas em textos não vinculativos”⁸⁰. Assim, não há punições aos Estados que não as adotarem.

Alguns estudiosos do direito internacional usam o termo *Soft Law* para descrever algumas normas que não podem ser consideradas como lei em si, mas evocam efeitos de obrigação⁸¹. Há a expectativa de que seja elaborada uma convenção para adesão dos Estados interessados.

Considerando o apoio do G20 e a participação de mais de 80 países no Plano de Ação BEPS, a expectativa é que a referida convenção tenha ampla adesão e afete diretamente diversas economias⁸².

Vale destacar que a OCDE visou criar um processo inclusivo através do chamamento dos países que não são partes da OCDE, assim como da sociedade civil para a discussão do projeto. No que diz respeito ao processo de implementação deste novo nexos para

⁷⁷CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities: 2017. [Consult. 19 out. 2016]. Disponível em <https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

⁷⁸WOREK, Christopher J. – *BEPS and the Digital Economy*. Tax Note International: 2015. p. 539.

⁷⁹WOREK, Christopher J. – *BEPS and the Digital Economy*. Tax Note International: 2015. p. 539.

⁸⁰LOW, Patrick – *Hard Law and ‘Soft Law’: Options for Fostering International Cooperation*. E15Initiative. Geneva: International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD) and World Economic Forum, 2015. p. 01. [Consult. 01 nov. 2016]. Disponível em www.e15initiative.org/.

⁸¹CHRISTIANS, Allison – *Hard Law & Soft Law in International Taxation*. vol. 25, nº 2, paper nº 1049. University of Wisconsin Legal Studies Research: Wisconsin International Law Journal, 2007. [Consult. 01 nov. 2016]. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=988782.

⁸²RESENDE, Mariana Barbosa Araújo – *Novas recomendações do Plano BEPS da OCDE devem impactar o planejamento tributário das organizações*. [Consult. 20 out. 2016]. Disponível em http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192.

reequilibrar o exercício da soberania fiscal, pode ser adotada tanto a *Hard Law* quanto a *Soft Law*, uma vez que uma ação multilateral parece ser o mais adequada⁸³.

Deste modo, além dos instrumentos de *Soft Law* disponíveis ao público (os 14 *Action Plans*), possivelmente haverá um mecanismo de *Hard Law* (tratado multilateral) necessário para os temas de tributário internacional para que tenham efeitos vinculativos e coercitivos.

Ocorre que há uma dificuldade de cobrança através da *Hard Law*, pois, como as empresas são facilmente mutáveis, qualquer conceito legal rígido pode ser contornado pelas empresas digitais, sendo alterada sua estrutura de modo a se ajustar a conceitos de “*safe harbour*” que lhe trariam segurança para não serem tributadas. Por outro viés, é naturalmente dado mais direito às autoridades para interpretações de desvio de finalidade, o que gera maior insegurança para os Estados.

Os Estados podem concordar com uma convenção multilateral, ou seja, podem concordar que uma *Hard Law* altere parte da sua soberania de execução em relação à tributação da economia digital. Dessa forma, consequentemente certos estados também enfrentarão o dever legal de cobrar impostos em nome de outros Estados⁸⁴.

Um instrumento vinculativo multilateral precisaria conter disposições relativas ao procedimento concreto da tributação extraterritorial proposta⁸⁵. Além disso, ele deve prever disposições de salvaguarda para garantir que o montante exato dos impostos é realmente cobrado e em tempo hábil distribuído entre os estados participantes⁸⁶.

A eficiência de tal instrumento depende de vários fatores como, por exemplo, a possibilidade de troca de informações para que os Estados participantes controlem a aplicação adequada das provisões consentidas⁸⁷.

⁸³HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale – *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD: 2015. p. 04. [Consult. 03 nov. 2016]. Disponível em https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf.

⁸⁴HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale – *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD: 2015. p. 40. [Consult. 03 nov. 2016]. Disponível em https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf.

⁸⁵HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale – *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD: 2015. p. 40. [Consult. 03 nov. 2016]. Disponível em https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf.

⁸⁶HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale – *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD: 2015. p. 40. [Consult. 03 nov. 2016]. Disponível em https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf.

⁸⁷HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale – *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD: 2015. p. 40. [Consult. 03 nov. 2016]. Disponível em https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf.

CONCLUSÃO

O presente relatório foi de grande valia para relembrar momentos importantes da minha vida, pois viabilizou que fizesse uma retrospectiva do meu percurso tanto acadêmico quanto profissional. Tal percurso me permitiu alcançar os objetivos pretendidos, de modo a fomentar a constância dos meus estudos com busca na excelência profissional e pessoal.

No que tange ao trabalho acadêmico, a metodologia utilizada consiste no método comparativo, tendo sido analisada a economia digital em face da antiga, bem como as soluções de tributação, as propostas do BEPS em contraposição com o cenário anterior, a efetividade das soluções para países desenvolvidos e para o Brasil, e, por fim, a *hard law* e *soft law*, demonstrando a dificuldade da cobrança por meio da *hard law*.

Após todas as principais questões que envolvem a economia digital e sua tributação, questiona-se o que se pode esperar adiante. Tem-se a certeza de que é crucial que a implementação das recomendações previstas nos relatórios ocorra de forma simultânea e harmônica em todos os países para que as ações alcancem o êxito almejado.

Outro ponto importante é a utilização de uma abordagem consistente dos contribuintes e dos governos com as melhores práticas recomendadas pela OCDE a fim de possibilitar que os grupos societários estruturem suas operações com maior segurança jurídica, inclusive no tocante à simplificação dos controles e à redução dos custos. Esta abordagem proporcionaria uma situação isonômica entre as empresas nacionais e internacionais, tema que é muito preocupante diante da globalização com as discrepâncias econômicas entre os países.

Nesta feita, certas medidas dependem da OCDE para serem implementadas, tais como a alteração dos guias de preços de transferência, da Convenção Modelo para evitar a dupla tributação e dos respectivos comentários, ao passo que outras dependem de alterações na legislação interna dos países.

Portanto, o grande desafio do Plano de Ações do BEPS consiste no convencimento dos governos de criarem regras fiscais equitativas bilaterais ou multilaterais ou, ainda, unilaterais. Sem a coordenação entre os Estados, questiona-se: qual país implementaria regras fiscais equitativas, colocando-se em uma situação de clara desvantagem concorrencial no mercado globalizado? A resposta é clara, provavelmente nenhum.

Controvérsias em torno das questões muitas vezes subjetivas que envolvem a tributação universal da renda são evidentes. Contudo, destaca-se que o objetivo primordial da

OCDE com a criação do Plano de Ação foi o de proporcionar o equilíbrio do sistema, evidente, dentro de expectativas realistas, com a remoção da possibilidade do uso de estruturas híbridas, mantendo, deste modo, as características de uma economia global liberal para garantir seu crescimento sustentável⁸⁸.

Em uma perspectiva mais aprofundada, verificamos que os desafios além do BEPS, no que tange a tributação direta, consistem na necessidade da análise do nexo entre a capacidade das empresas exercerem suas atividades em um país sem serem tributadas nele, o que envolve os testes de presença econômica quantitativa e qualitativa; na necessidade da avaliação da importância dos dados e da qualificação da receita. Não haveria um nexo para tributar os lucros advindos deste estado, neste estado, em que foram coletados os dados pessoais do consumidor? Como qualificar a receita e valorar? E quanto às soluções digitais? Qual a “solução” para elas, ou melhor, para sua tributação?

No tocante à tributação indireta, como podemos garantir o recolhimento do VAT nas operações com o consumidor final desenvolvendo mecanismos que obriguem ao vendedor não residente a recolher o VAT no país de destino? Alguns países da OCDE adotam certos mecanismos para recolhimento de VAT nas operações com consumidor final e aparentemente tem algum sucesso.

O Brasil, por exemplo, desde janeiro de 2016, também tem adotado este mecanismo com a Emenda constitucional nº 87/2015, no qual obriga os contribuintes de seu VAT (ICMS) a recolherem o referido imposto nas operações de venda com não contribuintes e consumidores finais localizados em outro Estado. Inclusive, o referido recolhimento prevê um aumento gradativo com o passar dos anos para que o recolhimento seja feito ao estado de destino e, por consequência, uma diminuição na mesma proporção do recolhimento ao estado de origem.

Ademais, discutiu-se também, no presente trabalho, as alternativas para a revisão do conceito de EP previsto no artigo 5 do modelo da OCDE que, em linhas gerais, são:

- i) A exclusão de todas as exceções do parágrafo 4, (atividades preparatórias de caráter auxiliares);

⁸⁸ *BEPS anuncia Plano de Ação no encontro do G20*. Núcleo de Estudos da Tributação Internacional: 2013. [Consult. 03 nov. 2016]. Disponível em <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/163/Default.aspx>.

- ii) A introdução de uma nova hipótese de PE: que seria específico para as empresas digitais e de tecnologia, baseado em um conceito de presença digital significativa;
- iii) O abandono total do conceito atual e criar um novo conceito com base no conceito de presença significativa;

Outras duas alternativas para os problemas discutidos, gerados pela economia digital e a dificuldade de sua tributação com os conceitos de tributação internacionais atuais, seria a tributação na fonte das operações digitais. Esta é a solução adotada pelo Brasil. Todavia, a maior dificuldade está em implementar a tributação como, por exemplo, tributar a pessoa física.

Uma outra dificuldade seria a criação de um *BIT tax*, imposto progressivo cobrado das empresas que possuem receitas de atividades virtuais, o qual seria calculado de acordo com a largura de banda dos *sites* (*bytes*), ou seja, de acordo com a capacidade que o *site* tem de receber acessos simultâneos e seria creditável com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

Ademais, embora a OCDE afirme que recebeu comentários de pelo menos oitenta (80) países, incluindo mais de quarenta (40) países em desenvolvimento, nas atividades da Organização permanece um sentimento de que o projeto BEPS teve como objetivo beneficiar somente os países desenvolvidos e membros da OCDE.

Todavia, é contraditório que alguns países membros da OCDE que estão à frente do projeto BEPS estimulem a guerra fiscal através da manutenção de regimes fiscais privilegiados, tratados com cláusulas de imposto presumido e mecanismos que viabilizam que o contribuinte escolha em qual Estado será tributado, ao passo que a OCDE busca estimular os Estados em desenvolvimento a executarem as recomendações dos planos de ação, deixando assim de ser interessante para o capital estrangeiro⁸⁹.

Mesmo o Brasil não fazendo parte da OCDE e não sendo subordinado aos seus comentários, às suas regras de Preço de Transferência e às suas Ações do BEPS, nota-se que a sua legislação vem sendo influenciada pelo projeto BEPS. Houve a celebração e assinatura de diversos acordos para troca de informações tributárias, a edição da

⁸⁹GOMES, Edgar Santos; MONGUILOD, Ana Carolina – *Coluna do Levy & Salomão: BEPS – relatórios finais aprovados. E agora?*. JOTA: 2016. [Consult. 21 out. 2016]. Disponível em http://www.levysalomao.com.br/files/publicacao/anexo/20160201152503_beps--relatorios-finais-aprovados.-e-agora.pdf.

Emenda Constitucional nº 86/2015 com a sistemática de tributação para que as empresas que recolhem o ICMS pelo sistema de substituição tributária nas operações com não contribuintes, bem como a edição da polêmica Medida Provisória nº 685/2015, que tratou da obrigatoriedade de informar à administração tributária acerca de planejamentos tributários e sofreu rigorosas críticas quanto aos seus vícios de constitucionalidade.

De todo o exposto, fica claro que ainda há muito que se discutir sobre o tema da tributação da economia digital. Entretanto, as mudanças na economia digital são muito dinâmicas e, como já dito, será ela que definirá as regras de tributação. Para que as mudanças sejam efetivas e eficazes, não se pode deixar que as implementações legais de possíveis alternativas para solucionar os conflitos demorem a serem implementadas. Estando desta forma o desafio lançado, já que, a economia digital evolui a passos largos e as mudanças legislativas, diante de sua burocracia e interesses envolvidos, caminha a passos de tartaruga.

Assim, este artigo discutiu as principais questões destacadas acima quanto aos desafios da tributação na economia digital, abordando especificamente as soluções apresentadas pela Ação 1, desenvolvida no Projeto BEPS da OCDE.

Foram levantados os principais pontos discutidos e as melhores estratégias e soluções a serem adotadas pelos Estados para que se evite que as empresas se utilizem de estratagemas que gerem um resultado duplo de não tributação. O objetivo das ações do BEPS não é que se evite a menor tributação, isto é, que não sejam realizados planejamentos tributários.

O planejamento tributário é válido e não se pretende que seja combatido, pois é um direito das empresas de se organizarem a fim de reduzirem a tributação por meio da implantação de planejamento tributário lícito autorizado pelas legislações internas e pelos tratados.

A despeito do entendimento generalista, o planejamento em si vai muito além da superficial estratégia de esquiva das empresas frente ao confisco do estado.

No caso concreto, trata-se de verdadeira estratégia organizacional e financeira, cujo enquadramento se baliza pela inserção da instituição no mercado capitalista, repita-se, tudo nos termos legais propostos pelo próprio governo, seja no âmbito municipal, estadual ou nacional.

Nesse contexto, como em todo nicho econômico, por vezes o objetivo da estrutura criada é desvirtuado por questões diversas atinentes ao dia a dia da empresa, às quais

atribuem ao planejamento tributário progressões não condizentes com a realidade de sua construção.

Sob essa ótica, o intuito da OCDE com o BEPS e suas *Action Plans* é que justamente seja combatido o planejamento tributário que não trata de uma alteração real na atividade da empresa, ou seja, aquele ilicitamente implantado. Objetiva-se que o rendimento seja tributado, e não duplamente não tributado como no caso do uso indevido dos tratados que evitam a dupla tributação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADU, Seun – *Taxation in the digital economy – How much things will change?* PwC Nigeria, 2016. Disponível em <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8f66bf5f-61b4-4cf3-92ea-458989eb1659>.

ASHWORTH, Elisabeth; FERNANDES, Raquel; BOUVIER, Stéphane – *BEPS Action 1 and the Digital Economy: an Unsolvable Issue?* In BLOOMBERG BNA – *Implications of BEPS: A CMS Tax Analysis*. 2016.

BLUM, Daniel W. – *Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?*, vol. 69, nº 6/7. International/OECD, Bulletin for International Taxation, 2015.

BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés – *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*. IBFD, 2015. Disponível em <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>.

BERG, Bruce L.; LUNE, Howard – *Qualitative Research Methods For The Social Sciences*. ed. 7. Allyn and Bacon. London: Paperback, 2001.

CARLSON, Gary – *Lawsuit Could Prompt Supreme Court to Revisit Taxation of Electronic Commerce*. League of Minnesota Cities, 2017. Disponível em <https://www.lmnc.org/page/1/OnlineSalesTaxCollection.jsp>.

CHRISTIANS, Allison – *Hard Law & Soft Law in International Taxation*. vol. 25, nº 2, Paper nº 1049. University of Wisconsin Legal Studies Research. Madison: Wisconsin International Law Journal, 2007. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=988782.

COCKFIELD, Arthur – *Featured Perspectives, BEPS and Global Digital Taxation*. Tax Analysis, 2014. Disponível em <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/163/Default.aspx>.

DE MELO, João Ozorio – *Não há consenso nos EUA sobre tributação do comércio eletrônico*. Revista Consultor Jurídico, 2017. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-set-18/nao-consenso-eua-tributacao-comercio-eletronico>.

DAVID, René; BRIERLEY, John E. C. – *Major legal systems in the world today: an introduction to the comparative study of law*. ed. 3. London: Stevens & Sons, 1978.

P., Dennis, FORCESE, Stephen Richer – *Stages of Social Research, Contemporary Perspectives*. New Jersey: Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, 1970.

European Commission – *State aid control*. Disponível em http://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html

FESTINGER, Leon – *Research Methods in Behavioral Sciences*. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1953.

GALTUNG, Johan – *Theory And Methods of Social Research*. London: George Allen & Unwin Ltd., 1970.

GOMES, Edgar Santos; MONGUILOD, Ana Carolina – *Coluna do Levy & Salomão: BEPS – relatórios finais aprovados. E agora?*. JOTA, 2016. Disponível em http://www.levysalomao.com.br/files/publicacao/anexo/20160201152503_beps--relatorios-finais-aprovados.-e-agora.pdf.

GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo – *Tributação Internacional na Era Pós Beps*. vol II. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

GOOGLE INC. – *Annual Report 2014*, 2015, p. 23.

XING AG – *Annual Report 2014*, 2015, pp. 33, 35.

HADZHIEVA, Eli – *Tax Challenges in the Digital Economy: Study for TAXE 2 Committee*. Directorate General for Internal Policies. Policy Department A: Economic and Scientific Policy. European Parliament, 2016. Disponível em [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU\(2016\)579002_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2016/579002/IPOL_STU(2016)579002_EN.pdf).

HAAS, June Summers – *Due Process, Economic Presence, Nexus and Electronic Commerce*. Weekly State Tax Report, 2016. Disponível em <http://www.bna.com/due-process-economic-n57982070221/>
Site: http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192

HARVARD LAW REVIEW ASSOCIATION – *The Bluebook: Uniform system of Citation*. Cambridge: Harvard Law Review.

HICKS, Frederic Charles – *Materials and Methods in Legal Research*. New York: Lawyers Cooperative Publishing, 1923.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale – *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. IBFD, 2015. Disponível em https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf.

KAZANTSEVA, Olesya – *Base Erosion & Profit Shifting (BEPS). Geplante Massnahmen Zur Bekämpfung Aggressiver Internationaler Steuergestaltungen*. USA: GRIN Verlag, 2015

LINDER, Thomas – *BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. MME Legal Tax Compliance: 2016. Disponível em: <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=f90e1852-6a2c-46ff-9bad-52a0b88af32b>.

LOW, Patrick. *Hard Law and 'Soft Law': Options for Fostering International Cooperation. E15Initiative*. Geneva: International Centre for Trade and Sustainable Development (ICTSD) and World Economic Forum, 2015. Disponível em www.e15initiative.org/.

MANEIRA, Eduardo; LESSA, Donovan Mazza – *Inexigibilidade do IRRF sobre pagamentos efetuados a empresas no exterior pela prestação de serviços. Conceito de Lucro nos Tratados Contra Dupla Tributação do Modelo OCDE*. Disponível em <http://maneira.adv.br/wp-content/uploads/2016/10/N%C3%A3o-incid%C3%A2ncia-do-IRRF-sobre-pagamentos-por-servi%C3%A7os-prestados-por-empresas-estrangeiras.pdf>.

MARIN-CURTOUD, Blaise L – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: BEPS Action 1, Global Tax Update*. Jones Day: 2015. Disponível em http://www.jonesday.com/Addressing-the-Tax-Challenges-of-the-Digital-Economy-BEPS-Action-1-iGlobal-Tax-Updatei-09-16-2015/?utm_source=Mondaq&utm_medium=syndication&utm_campaign=View-Original

NELSON, Eshe – *Brace yourself: the most disruptive phase of globalization is just beginning*. Quartz: 2016. Disponível em <https://qz.com/854257/brace-yourself-the-most-disruptive-phase-of-globalization-is-just-beginning/>.

RESENDE, Mariana Barbosa Araújo – *Novas recomendações do Plano BEPS da OCDE devem impactar o planejamento tributário das organizações*. Disponível em http://www.vlf.adv.br/noticia_aberta.php?id=192.

SAINT-AMANS, Pascal – *Tax challenges, disruption and the digital economy*. Nº 307, Q3. OECD Observer, 2016. Disponível em http://oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges,_disruption_and_the_digital_economy.html.

SCHOEN, Wolfgang – *Transfer Pricing Issues of BEPS in the Light of EU Law*. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2015-9. British Tax Review: 2015. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=2657998>.

VRANKEN, Jan B.M – *Methodology of legal doctrinal research* In M. A. A. Hoecke (Ed.). *Methodologies of legal research. Which kind of method for what kind of discipline*. Oxford: Hart Publishing, 2010.

VENTER F et al REGSNAVORSING – *Metode en Publikasie* (Juta Cape Town 1990) 161- 205 (legal historical method), 206-244 (legal comparative method), 245-281 (empirical method).

WOREK, Christopher J. – *BEPS and the Digital Economy*. Tax Note International: 2015.

ZIMMERMANN, Reinhard – *Synthesis in South African Private Law: Civil Law, Common Law and usus hodernius pandectarum*. South African Law Journal, 1986.

ZWEIGERT, Konrad; KOETZ, Hein – *An Introduction to Comparative Law*. Oxford: Clarendon Press, 1987.

BEPS anuncia Plano de Ação no encontro do G20. Núcleo de Estudos da Tributação Internacional, 2013. Disponível em <http://www.netinternacional.org/web/TabId/64/NoticiaId/163/Default.aspx>.