

**PROJETO BEPS, BEPS 2.0 E O COMBATE
AO PROFIT SHIFTING E AO BASE
EROCTION À NÍVEL INTERNACIONAL**

**BEPS PROJECT, BEPS 2.0 AND THE FIGHT
AGAINST PROFIT SHIFTING AND BASE
EROCTION AT AN INTERNATIONAL LEVEL**

Carlos Renato Cunha*

Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior**

Como citar: CUNHA, Carlos Renato; MEDEIROS JUNIOR, Antonio Carlos Freitas de. Projeto BEPS, BEPS 2.0 e o combate ao Profit Shifting e ao Base Erection à nível internacional. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 28, n. 2, p. 23-40, jul. 2024. DOI: 10.5433/2178-8189.2024v28n2p23-40. ISSN: 2178-8189.

*Doutorando em Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR/PR).

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL/PR).

Procurador do Município de Londrina. Advogado. Professor da Graduação e Pós-Graduação lato sensu em Direito.

E-mail: carlosrenato80@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5587-2004>

**Mestre em Direito, Sociedade e Tecnologia pela Escola de Direito das Faculdades Londrina. Especialista em Direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

E-mail: antotendo@hotmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0009-0004-0713-0286>

Resumo: As controvérsias envolvendo os planejamentos tributários agressivos atingiram consequências de escopo internacional, pois, as Administrações tributárias têm grandes dificuldades na tributação das atividades econômicas das *Big techs*. Nesse contexto, a OECD propôs o Projeto BEPS, buscando trazer propostas para a resolução da erosão das bases tributárias (*Base Erection*) e a transferência de receitas de locais com maior tributação para locais com menor tributação (*Profit Shifting*) e o BEPS 2.0, que propõem as chamadas Regras GLoBE, buscando justamente a criação de um regime tributário global. O objetivo geral do artigo é explicar o funcionamento do Projeto BEPS e o BEPS 2.0 e focar nos impactos dessas propostas para os países em desenvolvimento. O método utilizado é o dedutivo, com o estudo dos princípios gerais da tributação na economia digitalizada e a explicação prática do impacto do BEPS para os países em desenvolvimento. A relevância social desse tema é entender os elementos envolvidos no Projeto BEPS e os impactos sobre toda a tributação global. A conclusão é que o Projeto BEPS acaba por dar vantagem, em termos de tributação, para os países de residência, ou seja, os países-sede das grandes empresas digitais, o que acaba por prejudicar e colocar os países do Sul Global em situação de desvantagem tributária.

Palavras-chave: *base erection*; direito; profit shifting; tecnologia; tributação.

Abstract: The controversies involving aggressive tax planning have reached consequences of international scope as tax administrations have great difficulties in taxing the economic activities of Big Techs. In this context, the OECD proposed the Project BEPS, seeking bring proposals to resolve the erosion of tax bases (*Base Erection*) and the transfer of revenue from places with higher taxation to places with lower taxation (*Profit Shifting*) and BEPS 2.0, which propose the so-called GLoBE Rules, seeking precisely to create a global tax regime. The general objective of the article is to explain how the Project BEPS and BEPS 2.0 work and focus on the impacts of these proposals for developing countries. The method used is deductive, with the study of the general principles of taxation in the digitalized economy and the practical explanation of the impact of BEPS for developing countries. The social relevance of this topic

is to understand the elements involved in the Project BEPS and the impacts on global taxation. The conclusion is that the Project BEPS ends up giving an advantage, in terms of taxation, to the residence's countries, in other words, the headquarters countries of large digital companies, which ends up harming and putting countries in the Global South at a disadvantage taxation.

Keywords: base erosion; law; profit shifting; taxation; technology.

INTRODUÇÃO

Os governos e as autoridades internacionais observaram a necessidade de soluções para o combate aos planejamentos tributários agressivos. O Projeto BEPS é referência de conteúdo acerca do planejamento tributário das multinacionais que atuam no setor digital, que geram prejuízos anuais nas arrecadações fiscais de até 240 bilhões de dólares (Sindifisco Nacional, 2020, p. 3).

No presente artigo, pretende-se dissertar acerca dos princípios que regulam o processo e a organização da digitalização econômica e as características da tributação no contexto da economia digitalizada, com destaque para o relatório do Plano de Ação n. 1, que aponta soluções para a tributação dos ativos digitais. Também será realizada uma análise do Projeto BEPS sob a perspectiva extrafiscal.

Logo após, será abordado o BEPS 2.0, que propõem uma série de tributos para combater o *base erosion* e o *profit shifting*. Para auxiliar na organização de seu conteúdo sob ponto de vista do direito tributário, será utilizado o método da regra-matriz de incidência tributária.

Serão analisados os pontos críticos do Projeto BEPS e o BEPS 2.0 na tributação internacional, como os impactos desses projetos para a tributação dos países do chamado Sul Global, ou seja, os países em desenvolvimento.

Para a realização do artigo será utilizado o método dedutivo e terá como referencial teórico os relatórios e estudos oficiais da OECD acerca do Projeto BEPS e, para uma visão crítica acerca das referidas iniciativas, será feita uma abordagem baseada no ponto de vista do Sul Global.

1 CONFERÊNCIA DE OTTAWA E OS PRINCÍPIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITALIZADA

O Projeto BEPS não representa a primeira intervenção da OECD na digitalização econômica. Em 1998, na conferência de Ottawa, conhecida como *A Borderless World. Realising the Potencial of Eletronic Commerce*, a organização apresentou os princípios fundamentais de tributação na economia digitalizada.

A referência utilizada é o comércio eletrônico, pois foi o tema discutido na conferência, demonstrando que já existia preocupação acerca do desenvolvimento dos meios digitais. O primeiro princípio é o da Neutralidade tributária, que pode ser definido como o direito a não discriminação entre as operações realizadas pela via digital e a via física (OECD, 1998, p. 4).

O contexto desse debate foi a discussão acerca da incidência do VAT (*Value Added Tax*), imposto de valor agregado sobre as operações de comércio eletrônico. A época, ficou determinado que a incidência do tributo se daria no local de destinação do serviço, mesmo com as dificuldades de determinar o país de destinação, por se tratar de transações envolvendo intangíveis (Van Zyl, 2013, p. 201). A OECD garante a Neutralidade, permitindo à jurisdição onde se encontra consumidor do produto o direito de tributar a operação realizada por *e-commerce*.

A Neutralidade também pode ser garantida ao não discriminar operações realizadas por companhias estrangeiras daquelas realizadas pelas companhias nacionais, justamente para garantir que os custos administrativos com a tributação não sejam influências primárias para as decisões econômicas das empresas. As regras de Neutralidade são instrumentos das jurisdições para a proteção das suas bases de tributação (Van Zyl, 2013).

Outro princípio citado pela OECD é o da Eficiência, ou seja, garantir a redução dos custos de pagamento do tributo pelo contribuinte e também a redução dos custos para a Administração tributária receber o pagamento do tributo (OECD, 1998, p. 4), serve para garantir que a tributação

abranja somente os recursos necessários para quitar o crédito, sem mais valores adicionais, ajudando a prevenir a evasão fiscal (Fossati; Paula, 2022, p. 14).

Há o princípio da Certeza e Simplicidade, que prega facilitar os procedimentos existentes para a cobrança de tributos, a fim de dar a possibilidade de o contribuinte entender o sistema tributário e antever seu funcionamento (OECD, 1998, p. 4). A OECD destaca o princípio da Efetividade, ou seja, o pagamento da quantia correta de tributo pelo contribuinte, evitando a evasão fiscal ou planejamento tributário agressivo e o princípio da Flexibilidade, que prega a capacidade dos sistemas tributários em se adaptar ao desenvolvimento digital (OECD, 1998, p. 4).

Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula (2022, p. 15) destacam que OECD coloca a Prevalência da Substância sob a Forma como princípio regulador do comércio eletrônico, em que o requisito material tem maior validade do que a forma. Os princípios são muito importantes para o funcionamento do comércio eletrônico, inclusive, servem como base para as regulações realizadas pela União Europeia e devem ser base para a regulação internacional do *e-commerce* (Siliafis, 2007, p. 150).

2 PROJETO BEPS: PLANO DE AÇÃO 1 E A DESCRIÇÃO DO PROCESSO DE DIGITALIZAÇÃO ECONÔMICA

O primeiro plano de ação do Projeto BEPS aborda o processo de digitalização econômica e a sua influência sobre aspectos importantes da tributação internacional como os acordos de não-bitributação e imputação tributária. O processo de digitalização cria uma imprecisão na definição de institutos estabelecidos no direito tributário internacional, como os conceitos de Residência e Fonte (Furtado, 2019, p. 42).

Portanto, o presente Plano de Ação tem o objetivo de evitar a tributação em locais com menor tributação, mesmo que suas atividades econômicas sejam realizadas em países com cargas tributárias maiores (Sindifisco Nacional, 2020, p. 9).

O Plano de Ação no 1 apresentou o *modus operandi* das empresas que atuam na digitalização econômica. Além de ser importante para o Projeto BEPS, pois é a base que sustenta os outros planos de ação e seus respectivos relatórios (Fossati; Paula, 2022, p. 28), destaca-se a tentativa da OECD de explicar o processo de criação de valor nos meios digitais e fazer uma separação entre os diferentes modelos digitais de criação de valor (Olbert; Spengel, 2019, p. 7).

O Plano de Ação no 1 apresentou as principais características acerca da digitalização econômica no que tange o baixo custo para abranger extensa quantidade de consumidores, as atividades com ativos intangíveis, o uso de dados extraídos dos usuários e a necessidade de consenso internacional para a resolução dos problemas de tributação das atividades da economia digitalizada (Olbert; Spengel, 2019, p. 8).

Além de apontar as características e os requisitos que prejudicam a capacidade das jurisdições em tributar as operações econômicas realizadas pela via digital, o Plano de Ação no 1 sugeriu 3 (três) propostas de soluções a serem utilizadas pelos Estados para a tributação das atividades econômicas digitais, principalmente quando há a ausência da presença territorial da companhia.

A primeira proposta da OECD diz respeito aos países estabelecerem o chamado *Corporate income tax*, que seria equivalente a tributo sobre a renda gerada na comercialização de intangíveis para os consumidores de seus territórios (OECD, 2015, p. 276). Esse tributo é direcionado para as empresas que atuam economicamente em determinado país sem ter estabelecimento permanente neste. Poderia considerar esse tributo parecido com o IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) existente na legislação brasileira. Para melhor entendimento sobre o seu funcionamento, o ideal é pegar a proposta e organizá-la sob o modelo da regra-matriz de incidência tributária.

O critério material, fato gerador do tributo, envolve as operações com os ativos intangíveis, bens ou serviços digitais realizados pela via digital, o critério espacial é o país onde está localizado o consumidor do intangível, o critério temporal não é especificado, podendo ser o momento da confirmação da compra ou da confirmação do pagamento. Estes critérios são parte do antecedente da norma jurídica.

Já o conseqüente abrangeria o critério pessoal, cujo sujeito ativo, quem recebe o tributo, seria a jurisdição na qual se localiza os consumidores dos ativos e o sujeito passivo, quem paga o tributo, seria a empresa que comercializa os bens ou serviços digitais. No critério quantitativo, a alíquota não é especificada pela OECD, mas a base de cálculo é colocada como a subtração da receita bruta com os custos de aquisição da renda (OECD, 2015, p. 276).

A outra proposta realizada pela OECD é a chamada *Excise tax* para as operações de bens ou serviços digitais realizados por empresas sem presença física na jurisdição dos consumidores (OECD, 2015, p. 276). O *Excise tax* é utilizado na Europa e nos Estados Unidos e segue um modelo de tributação semelhante à tributação sobre o consumo, com a diferença que a base de cálculo não se resume ao preço do produto, mas são utilizados parâmetros de peso ou volume, podendo ser recolhidos em determinado estágio do processo de produção ou da operação da venda de bens e serviços (OECD, 2015, p. 276).

A outra proposta é a tributação na fonte das operações de vendas dos ativos intangíveis, ou seja, realizar a retenção do valor do crédito tributário no momento da confirmação do pagamento pelo bem ou serviço digital. Seria necessária legislação permitindo que as operadoras de cartão de crédito se tornassem as responsáveis tributárias pela retenção dos valores considerados como tributos (OECD, 2015, p. 276).

Como já tratado anteriormente, essas soluções teriam que ser colocadas em prática a partir de uma articulação internacional, visto que um dos objetivos existentes nas atividades internacionais da OECD é a redução da bitributação internacional, mas ao mesmo tempo, o Projeto BEPS investiga como os acordos de prevenção à bitributação contribuem para a realização dos planejamentos tributários agressivos (Correia Neto; Afonso; Fuck, 2019, p. 151).

2.1 A EXTRAFISCALIDADE DO PROJETO BEPS NA PROTEÇÃO À LIVRE CONCORRÊNCIA E NA GARANTIA DA NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA

No contexto da Conferência de Ottawa em 1998, o princípio da Neutralidade foi destinado para o comércio eletrônico, mas é considerado como princípio norteador da tributação na economia digitalizada. Esse argumento passa a ser importante a partir da visão da Neutralidade na tributação e sua relação com a Livre Concorrência.

No geral, a Livre Concorrência é considerada como norma princípio que atua a partir da ação afirmativa do Estado, ou seja, cabe aos governos garantirem a sua existência (Schoueri, 2018, p. 372).

Com a tributação não é diferente, as políticas governamentais para o setor precisam levar em conta a manutenção da concorrência igualitária e preservar a capacidade econômica das empresas privadas, sendo a Neutralidade importante instrumento limitador da intervenção das Administrações na Livre Concorrência (Schoueri, 2018, p. 373), pois cabe ao Estado garantir tratamento tributário que permite condições equivalentes de competição entre empresas na atividade econômica.

A preocupação demonstra-se evidente, ainda mais no contexto em que as grandes empresas digitais, mais precisamente as *Big techs*, estão cada vez mais monopolizando a economia digitalizada, representando enorme risco para a concorrência dos mercados (Avi-Yonah, 2022, p. 6).

Segundo relatório realizado por *George J. Stigler Center for the Study of the Economy and the State* da Universidade de Chicago (Morton *et al.*, 2019) acerca do mercado digital, existe determinadas peculiaridades no cenário da economia digitalizada que permitem a monopolização do mercado.

Uma delas envolve a questão dos custos, pois, as empresas digitais realizam seus ativos intangíveis a um custo fixo ou pouco variável e somado ao custo baixo de distribuição digital desses ativos à nível global, possibilita o acúmulo de receitas extremamente elevadas, gerando rápida expansão comercial a um custo mínimo, bem diferente das empresas atuantes no ramo físico (Morton *et al.*, 2019, p. 13).

Outro aspecto vem da capacidade em criar o chamado efeito *network*, ou seja, quando os usuários têm a capacidade de chamar outros usuários para explorar os serviços e os ativos daquela empresa. Muito da capacidade de atração vem das variedades de atividades que essas empresas colocam a disposição, como *app stores* e os aplicativos de transmissão de mensagens (Morton *et al.*, 2019, p. 15). A facilidade das *Big techs* em angariar dados dos usuários permite maior investimento em publicidade e na expansão da gama de usuários para as suas empresas, inclusive, levando-as a desobedecerem legislações nacionais antitruste, pois, os resultados das receitas compensam tais procedimentos (Morton *et al.*, 2019, p. 19).

As estratégias empresariais de utilização dos dados dos usuários são estruturadas para entender o comportamento destes com a finalidade de ajustar o conteúdo de seus serviços para o perfil de cada usuário, o que pode acabar influenciado as decisões e impedindo de migrar para serviços concorrentes (Morton *et al.*, 2019, p. 20).

Isso posto, ao interpretar as propostas do Plano de Ação no 1 do BEPS, o que se recomenda é justamente a intervenção das Administrações fiscais para evitar desigualdades de tratamento tributário por conta da diferença de lucratividade entre as grandes empresas do ramo digital e as empresas de menor poder aquisitivo. A tributação proposta não tem somente intenção fiscal de aumento da arrecadação, mas sim uma finalidade extrafiscal significativa.

Em geral, as acepções de extrafiscalidade passam por representar função pertencente ao tributo, é opção do legislador e também representa uma intervenção dos governos na atividade econômica (Bicalho, 2014, p. 165). Dessa forma, a busca da OECD está na utilização da tributação como instrumento de controle da expansão econômica das *Big techs*, não somente no sentido de buscar a tributação coordenada de suas receitas, mas também buscar garantir que a arrecadação recaia sobre as atividades econômicas realizadas em seu território.

Cabe ressaltar que a tributação também é forma de garantir a legitimidade dos governos e de seus projetos de Estado Social (Bicalho, 2014, p. 166). Isso aparece com maior frequência a partir de 2020, com a pandemia de COVID-19, em que houve a necessidade do aparelhamento dos serviços públicos de saúde, exigindo investimento público significativo e, ao mesmo tempo, houve enorme expansão das atividades econômicas digitais, nas quais as empresas tiveram aumento significativo de receita.

Foi durante o período da pandemia que houve uma ascensão de lucros das grandes empresas digitais, segundo dados do site *Visual Capitalist* (Ang, 2022), no ano fiscal de 2021, a soma de receitas das cinco maiores *Big techs* (*Apple, Alphabet, Microsoft, Meta e Amazon*) somaram cerca de 1.4 trilhões de dólares, o correspondente ao produto interno bruto do Brasil no mesmo ano e sendo uma expansão de 27% (vinte e sete por cento) em relação à soma do ano fiscal anterior de 2020, cujo resultado tinha 1.1 trilhões de dólares, que também representou um aumento de 19% (dezenove por cento) em relação ao anterior.

Dessa forma, o Projeto BEPS, apesar de ter sido fonte de propostas importantes para o debate da tributação da digitalização econômica, ainda não foi o suficiente para conferir a solução global para

a tributação e para combater os aumentos exponenciais das receitas das *Big techs*. Dessa forma, a OECD percebeu a necessidade de estabelecer uma reforma tributária global, o que resultou na idealização do BEPS 2.0.

3 BEPS 2.0: UMA SOLUÇÃO DE DOIS PILARES PARA ENFRENTAR OS DESAFIOS FISCAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

O acordo para a implementação do BEPS 2.0 foi realizado pela OECD em conjunto com 137 países membros da organização no dia 08 de outubro de 2021 (OECD, 2021, p. 1), até o momento, existem 143 países signatários, ainda existe a perspectiva que mais países irão aplicar de forma definitiva a proposta dos dois pilares. (OECD, 2023a, p. 1).

O Pilar 1 visa entender acerca da alocação dos lucros e das regras denexo como critério para a identificação do local de incidência tributária (Avendano; Rosenkranz, 2021, p. 280). Isso acontece porque a OECD busca uma categorização dos lucros a fim de localizar quais companhias realizam lucros em excesso (Magalhães; Christians, 2021, p. 8).

Uma das primeiras orientações diz respeito ao escopo, ou seja, estabelecimento do critério para selecionar quais empresas, no âmbito internacional, poderão ser alvo das novas regras da tributação internacional. No documento de 2021, o escopo seria estabelecido para empresas com receita à nível global acima de 20 bilhões de euros, que pode ser reduzida para 10 bilhões em um prazo de 7 anos, com nível de lucratividade acima dos 10% (dez por cento), porcentagem calculada pela divisão entre lucro antes do tributo com a receita da companhia (OECD, 2021, p. 1).

Para haver a tributação, a multinacional teria que arrecadar a receita mínima de 1 milhão de euros no país em que exerce atividade econômica, sendo que é 250 mil euros para países com produto interno bruto menor que 40 bilhões de euros (OECD, 2021, p.1). Nota-se que esse direito de tributação estabelecido é inteiramente baseado na presença digital significativa, que busca substituir, pelo menos para atividades econômicas no meio digital, o critério do estabelecimento físico (Magalhães; Christians, 2021, p. 18).

Existem outras orientações importantes no primeiro pilar, uma delas é acerca da alocação de 25% (vinte e cinco por cento) do lucro residual da lucratividade acima dos 10% (dez por cento), que é utilizada para critério do escopo para os países em que está constada a presença digital (OECD, 2021, p. 2). O nome técnico que a OECD concede para esta orientação é chamada de montante A. O objetivo é justamente tratar o lucro residual como uma receita qualquer adquirida no país onde a empresa exerceu sua atividade econômica (OECD, 2019a, p. 7).

O lucro residual seria aquele não usual por parte das empresas, geralmente decorrente de períodos de exceção como guerras e pandemias, em que as atividades econômicas de determinadas companhias acabam obtendo uma demanda bem acima da média. Ocorre que, na situação das *Big techs*, os lucros residuais são normalizados, principalmente por serem companhias com inúmeras vantagens econômicas em relação à economia tradicional (Magalhães; Christians, 2021).

Ou seja, ao pensar na economia global, a abordagem da OECD sobre as atividades econômicas das *Big techs* indica que elas estão adquirindo receitas em excesso e não estão sendo tributadas de forma devida. O montante A seria introduzido por intermédio de convenção multilateral, que acabou por ser assinada em julho de 2023. Junto a isso, a OECD exigiu a suspensão de todos os impostos para serviços digitais e mudanças nas legislações nacionais para adaptação às orientações do Pilar 1 (OECD, 2021, 7).

O texto da convenção multilateral foi publicado pela OECD no dia 11 de outubro de 2023 em conjunto com o relatório para explicação da referente convenção, que estabelece as regras necessárias

para aplicação do montante A. Foi colocado um destaque na tributação na fonte, justamente para buscar a tributação das receitas nos locais em que as atividades econômicas foram efetivamente usufruídas, foram determinados mecanismos de combate a dupla tributação como isenções e créditos tributários para evitar a tributação da mesma receita nas jurisdições da fonte e da residência (OECD, 2021, p. 2).

Também há a determinação do montante B, que significa à aplicação do princípio *Arm's Length* na distribuição de receitas referentes à marketing e distribuição (OECD, 2021, p. 3). *Arm's Length* significa utilizar o preço realizado em transações entre terceiros como padrão para as transações realizadas entre empresas de mesmo grupo econômico.

A OECD, em de julho de 2023, publicou relatório com atualizações acerca do montante B, estabelecendo uma explicação para a importância dessa regra para a tributação da economia digitalizada. Em suma, o Montante B surgiu por conta da falta de padrão para o cálculo dos valores dos preços de transferência, que são as transações de receitas envolvendo empresas de mesmo grupo situadas em diferentes países. A questão é que a ausência de padrão de fixação de preço prejudica a capacidade das jurisdições em tributar e facilita a capacidade dos contribuintes em realizar planejamento tributário agressivo para conseguir vantagens tributárias (OECD, 2023b, p.7).

Dessa forma, o objetivo do Montante B é justamente estabelecer, de forma simplificada e direta, critérios de aplicação do princípio *arm's length* para os preços de transferência decorrentes das atividades de *marketing* e de distribuição, com o objetivo de diminuir a não tributação, resolver disputas envolvendo a validade ou não dos preços de transferências com mais eficiência e prevenir questionamentos desnecessários (OECD, 2023b, p. 7).

Entre outras orientações existentes, estão a criação de mecanismos de discussão de controvérsias fiscais entre os governos e em relação ao contribuinte, o que é chamado de montante C (Sábo, 2020, p. 68). Portanto, os questionamentos, do estabelecimento do nexos até a discussão acerca da tributação acerca da fixação dos preços de transferência, deverão ser discutidos a partir de um aparato legal e a par de todo um mecanismo de resoluções (OECD, 2019a, p. 9).

Essas propostas referentes ao Pilar 1 trouxeram reações significativas de vários governos, simbolizadas por um comunicado, no dia 21 de outubro, em comum dos governos dos Estados Unidos, Espanha, França, Áustria, Itália e Grã-Bretanha se comprometeram a participar da transição até a execução total do Pilar um do BEPS 2.0, sendo que a Turquia entrou no acordo posteriormente (Bunn: Asen, 2022).

Essas modificações no direito de tributação fazem parte da estratégia assumida pela comunidade internacional, sob a coordenação da OECD, para aumentar a tributação sobre as grandes empresas que atuam no ramo digital (Bunn: Asen, 2022).

O Pilar 1 ainda gera certas discordâncias de alguns governos, motivo pelo qual a OECD estipula a aplicação total da convenção e de suas regras para 2025, durante esse período, os governos poderão debater internamente os conteúdos (OECD, 2023a, p. 2).

3.1 PILAR 2 (DOIS): AS REGRAS GLOBE E A PROPOSIÇÃO DE UMA TRIBUTAÇÃO MÍNIMA GLOBAL

A OECD propôs as chamadas regras *GLOBE*, sigla para Regras-modelo Mundiais Contra a Erosão Tributária, cuja essência está no estabelecimento de uma tributação mínima global (União Europeia, 2023). Estas são consideradas como questões residuais da erosão tributária (Sindicato Nacional, 2020, p. 8), ou seja, que visa abranger as peculiaridades que o Pilar 1 não consegue atingir, principalmente a baixa tributação para determinados serviços digitais (Sábo, 2020, p. 67).

Seria uma série de regras coordenadas para combater os fatores que permitem as grandes empresas realizarem o *Profit Shifting*. (OECD, 2019b, p. 5)

Entre as regras GLoBE, uma delas é o imposto complementar de inclusão de renda (IIR), que seria um tributo de complemento cobrado da empresa controladora em relação a renda de sua empresa controlada que foi tributada de forma reduzida (OECD, 2021, p. 3), ou seja, caso a autoridade tributária perceba a empresa estrangeira está sendo tributada abaixo da alíquota mínima no país da fonte, este tributo será utilizado (OECD, 2019b, p. 6), devendo ser implementado pelo país da residência (Magalhães; Christians, 2021, p. 20).

Também estabelece o tributo sobre o pagamento reduzido (UTPR), que serve para as entidades que não conseguem se encaixar nos parâmetros do IIR (OECD, 2021, p. 3), ou seja, um tributo que resulta da negação de dedução ou a imposição de uma tributação na fonte nos casos em que a alíquota do país da residência seja abaixo da alíquota mínima, (OECD, 2019b, p. 6). Tanto o IIR como o UTPR utilizadas para fins da tributação doméstica, no entanto o UTPR é o um tributo a ser introduzido pelo país da fonte (Magalhães; Christians, 2021, p. 20).

Outra regra existente na proposta inicial do *GLoBE*, mas retirada do relatório aprovado em 2021 foi a chamada *switch-over rule*, que estabelecia que as jurisdições de residência poderiam modificar a regra de tributação entre isenção ou creditamento tributário caso a tributação dos estabelecimentos permanentes ou das propriedades imóveis que não fazem parte do estabelecimento no país da fonte seja abaixo da alíquota mínima (OECD, 2019b, p.6). No entanto, essa regra não se manteve no relatório aprovado em 2021.

Outra regra importante coloca no Pilar dois é a Sujeição à Tributação (STTR), ou seja, a permissão para a jurisdição da fonte tributar determinadas receitas de partes relacionadas que possam ser tributadas abaixo da alíquota mínima (OECD, 2021, p. 3), portanto, caso o país da residência realize baixa tributação, o país da tributação poderá compensá-la de forma limitada. Esta regra também só pode ser estabelecida por meio de tratado internacional (Magalhães; Christians, 2021, p. 20).

Na declaração da OECD de junho de 2023, foi tratado acerca do anúncio do instrumento multilateral para a introdução da regra de sujeição à tributação (STTR) que é o tributo, componente das regras GLoBE, cuja implementação busca permitir a tributação, na jurisdição da fonte, das transações de *royalties* e outras receitas envolvendo partes relacionadas, como empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico (OECD, 2023b, p. 3).

A publicação do instrumento multilateral para a implementação do STTR ocorreu no dia 2 de outubro de 2023. Destaca-se que as regras *GLoBE* não são de assimilação obrigatória dos países que assinaram o acordo, porém, esse pilar conta com o apoio dos países desenvolvidos, pois, acredita-se que a tributação mínima será extremamente importante para evitar a possibilidade de erosão das bases tributárias e a realização do *Profit Shifting* (Harpaz, 2021, p. 76).

Empresas que arrecadarem no mínimo de 750 milhões de euros terão que pagar o IIR conforme as regras. Este mínimo não se aplica as multinacionais sediadas no país que fará a cobrança do IIR. Existem exceções de organizações que não serão abrangidas pelas regras *GLoBE*, como organizações estatais e organizações sem fins lucrativos (OECD, 2021, p. 4).

Nota-se a preocupação da OECD na estipulação de um método para ser utilizado pelos fiscos que aceitaram a utilização das regras *GLoBE*, que é o método *country-by-country* (*CbC*), conforme já pregado pela OECD no Plano de Ação n. 13 (OECD, 2021, p. 4). O *CbC* basicamente tem a função de demonstrar as informações acerca dos balanços financeiros e as atividades econômicas das multinacionais para o fisco da jurisdição em que a empresa atua, ou seja, diz respeito ao volume econômico individual da companhia em determinado território (Fuest; Hugger; Neumeier, 2021, p. 5).

A sugestão do uso do *CbC* surge no Plano de Ação n. 13 do Projeto BEPS como forma de resolver as incongruências de informações entre os fiscos e os contribuintes, exigindo que as multinacionais pudessem apresentar determinada gama de informações acerca das suas atividades econômicas para as autoridades tributárias (Schoueri, 2019, p. 50).

Nesse Plano de Ação, a OECD estabeleceu três formas de armazenamento de informações; o chamado *Master File*, que é o documento realizado na sede da multinacional e contém toda a movimentação de receitas e práticas globais de planejamento tributário e preços de transferência. O *local file*, um relatório mais detalhado acerca das atividades da empresa em determinado país e o *Country-by-Country Report*, que estará disponível no estado de residência matriz da empresa para as consultas das Administrações tributárias (Bentolila; Moreira, 2019, p. 440-441).

Foi justamente nesse sentido que a OECD estabeleceu o recolhimento de dados *country-by-country*, para conceber as Administrações tributárias a maior gama de informações para aferir a viabilidade fiscal das grandes multinacionais (OECD, 2017, p. 11).

O *CbC* exige a utilização de elevada carga de dados, o lucro ou prejuízo antes do tributo, tributos pagos, tributos acumulados, capital declarado, ganhos acumulados, número de empregados, valor dos ativos, receita decorrente de transações com partes independentes, receita decorrentes de transações com partes relacionadas e a receita total (Fuest; Hugger; Neumeier, 2021, p. 5-6).

Consta que a OECD já queria estabelecer, na apresentação do Projeto BEPS, a obrigatoriedade das multinacionais que tivessem faturamento acima de 750 milhões de euros em determinada jurisdição de apresentar seu balanço financeiro sob o formato de *CbC*, a Alemanha estabeleceu essa obrigatoriedade em 2016 (Fuest; Hugger; Neumeier, 2021, p. 2).

Foi mantida essa orientação para a formação da base de cálculo do IIR, pois a utilização dos relatórios *CbC* em conjunto com as regras estabelecidas pelo Pilar 2, fornecem uma base tributária para mirar justamente na tributação das grandes empresas digitais (Magalhães; Christians, 2021, p. 18).

As regras *GLoBE* estabeleceram a alíquota mínima de 15% (quinze por cento) para ser utilizada no cálculo tanto do IIR quanto para o UTPR, cabendo a cada governo estabelecer a alíquota doméstica ou uma alíquota maior do que a mínima caso envolva regimes fiscais preferenciais (Magalhães; Christians, 2021, p. 21). Para o tributo STTR, haverá a alíquota mínima própria de 9% (nove por cento) (OECD, 2021, p. 4).

A OECD acordou acerca da coexistência entre as propostas do Pilar 2 e o GILTI, que é o regime tributário proposto pelos Estados Unidos para combater a tributação realizadas sobre as *Big techs* sediadas no país (OECD, 2021, p. 4). Esta seria a forma do governo estadunidense não retalhar os países signatários do acordo no momento da tributação das receitas das empresas sediadas no país.

Segundo a OECD, mais de 50 (cinquenta) países já estão modificando as suas legislações para se adaptarem as regras *GLoBE* (OECD, 2023b, p. 1). Um dos exemplos é a Irlanda, que já anunciou que vai ajustar a alíquota estipulada para seu regime *Knowledge Development box* de 6,25% (seis virgula vinte e cinco por cento) para 10% (dez por cento) a partir de 2024 como uma forma de adaptação as regras estabelecidas pela OECD na solução dos dois pilares (Collins; Storan, 2023).

4 PONTOS CRÍTICOS PRESENTES NO PROJETO BEPS E NO BEPS 2.0: A TRIBUTAÇÃO NOS PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO

Um dos dilemas que cercam as proposições do projeto BEPS é até que ponto esse regime representa benefício para os países componentes do chamado Sul Global, ou seja, para os países em desenvolvimento como o Brasil. Esse ponto é destacado pela própria abordagem que a OECD coloca

no Projeto BEPS e do BEPS 2.0. Uma das questões apontadas por Luiz Eduardo Schoueri (2019, p. 53) é a OECD dar destaque para a tributação na residência, não buscando discutir de maneira mais profunda a tributação da fonte.

O Projeto BEPS propôs o enrijecimento de regras em face dos países com baixa tributação, mas acabou por enrijecer as regras em face dos países em desenvolvimento e até propondo instrumentos de tributação para os países desenvolvidos (Kelsey *et al.*, 2021, p. 83).

A discussão no Projeto BEPS e no BEPS 2.0 está na disputa do controle da tributação, se é o Estado de residência ou Estado da fonte. A origem desse debate está na conta de os países desenvolvidos terem percebido como o planejamento tributário agressivo realizado pelas grandes empresas do setor digital estavam prejudicando suas arrecadações (Kelsey *et al.*, 2021, p. 84).

Isso representa a dificuldade dos debates acerca das ações da OECD, principalmente na tentativa de conseguir conferir o escopo mundial à tributação. Clara Gomes Moreira (2019) destaca a dificuldade da OECD em buscar o consenso conceitual para determinados atos que são significativos para o BEPS como paraíso fiscal, regime fiscal privilegiado e a questão das práticas fiscais danosas.

Isso tem grande influência quando entra na questão da competição entre as jurisdições, a intenção da OECD é justamente promover formas de estabilização desses conflitos a partir de uma proposta multilateral (Moreira, 2019, p. 69). Isso é confirmado, principalmente, com a proposta de montante C no Pilar 1 do BEPS 2.0 que pretende organizar instrumentos de resolução de conflitos de arrecadação entre as jurisdições que acatarem os projetos.

No entanto, o BEPS surgiu da preocupação do grupo das maiores economias do mundo, que ao reconhecer o combate ao *Profit Shifting* e o *Base Erosion* como direito exclusivo dos países desenvolvidos, possibilita pressão econômica para que os países em desenvolvimento possam também fazer parte do presente acordo (Moreira, 2019, p. 75).

Portanto, força-se países a renunciarem de suas soberanias fiscais para impor os interesses surgidos dos países que se comportam como estados de residência. Ao direcionar para a análise do BEPS 2.0, nota-se essa preferência de modo mais contundente. A existência do montante A no Pilar I foi também alvo de críticas dos países em desenvolvimento, principalmente por priorizar a redistribuição de receitas decorrentes dos lucros residuais, o que ocorre muito mais entre os países desenvolvidos do que entre os países em desenvolvimento (Kelsey *et al.*, 2021, p. 86).

A OECD fixou o montante A em 25% (vinte e cinco por cento) caso a lucratividade da empresa ultrapasse os 10% (dez por cento), essa parcela de lucro seria considerada como residual e seria tributada como excesso. A questão é que a parcela de lucro nos países em desenvolvimento é inferior ao lucro nos países desenvolvidos, portanto, a tributação do lucro residual não vai garantir necessariamente maior arrecadação para os países em desenvolvimento.

Na aferição do montante B, há dificuldades de estabelecer a padronização na fixação dos preços de transferência utilizando o princípio *Arm's Length*, pois, esse critério não é unânime e existem determinadas técnicas de transferência de receitas entre empresas mesmo grupo, uma dessas técnicas é a de empréstimos intragrupos, em que empresas controladoras realizam empréstimos financeiros para as controladas, gerando alto endividamento totalmente desproporcional com aquele realizado perante a terceiros.

Dessa forma, a controlada tem condições de apenas pagar os juros dessa dívida, que acaba se comportando como disfarce, pois, essas supostas operações de pagamento de juros são verdadeiras remessas de lucros que usufruem de baixa ou nenhuma tributação pelo fato de muitos estados de residência não tributarem juros de dívida, aproveitando-se acerca da diferença entre a tributação de capital e de dívida (Gomes; Medeiros; Pereira, 2019, p. 81-83).

Esse é apenas um exemplo para mostrar a inexatidão da aplicação do princípio, o *Arm's Length* vem sendo introduzido nos países em desenvolvimento, um exemplo é a Lei de Preços de Transferência aprovada no Brasil, a Lei no 14.596 de 2023, que prescreve no art. 2º a utilização do *Arm's Length* para o cálculo do preço de transferência (Brasil, 2023b).

A lei brasileira realiza toda a prescrição, dos art. 6º ao art. 18, de regras necessárias para a aplicação do *Arm's Length* para cálculo dos preços de transferência (Brasil, 2023b), com destaque para a fixação de critérios para delimitar a transação entre partes relacionadas nos arts. 7º e 8º, a forma de comparação com as transações realizadas por terceiros no arts. 9º e 10º e a questão da seleção do método para o cálculo do preço de transferência no art. 11 (Brasil, 2023b).

Acontece que no próprio texto legal, é considerado como parâmetro para auxílio da aplicação do *Arm's Length* questões como opções realisticamente disponíveis, riscos economicamente significativos, agir de maneira comercialmente racional, análise das circunstâncias econômicas (Brasil, 2023b), ou seja, critérios que variam enormemente conforme a atividade econômica analisada, gerando o risco de diferentes jurisdições estabelecerem diferentes interpretações acerca do cálculo dos preços de transferência, pois, estas têm como objetivo a proteção de seus regimes fiscais (Silva Neto, 2019, p. 124).

A partir desse perigo, a OECD pretende estabelecer o montante C como a forma de resolver as controvérsias que existirem na aplicação do Projeto BEPS e do BEPS 2.0, no entanto, volta-se ao mesmo risco de violação da soberania fiscal que tanto envolve a aplicação do BEPS, pois os países desenvolvidos podem usar esse meio de resolução de conflitos para exigir mais receitas (Kelsey *et al.*, 2021, p. 86).

Um exemplo da proteção a soberania fiscal dos Estados é o conteúdo do art. 1º, parágrafo 4º da instrução normativa n. 2161/2023 da Receita Federal do Brasil, que regulamenta a legislação de preços de transferência no Brasil, que permite a utilização das publicações da OECD acerca dos preços de transferência e suas alterações futuras como fontes subsidiárias para a interpretação das normas acerca dos preços de transferência, mas desde que sejam aprovadas a sua utilização pela Secretaria Especial da Receita Federal e não sejam contrárias à Lei n. 14.596/2023 e nem a instrução normativa (Brasil, 2023a, 2023b).

A questão é que a OECD utiliza as receitas exclusivamente originadas das atividades econômicas digitais das empresas para definir estas como sujeitos passivos da tributação do BEPS, o que prejudica os países em desenvolvimento. Assim, caso houvesse o estabelecimento de mais critérios para conferir a presença digital significativa, como a questão do equilíbrio de fatores de suprimentos como ativos e empregados e fatores de demanda como vendas e receitas, os países em desenvolvimento seriam mais beneficiados (Kelsey *et al.*, 2021, p. 88). Para determinados países, suas economias dificilmente vão conseguir alcançar os 750 milhões de euros de receitas de atividades econômicas digitais exigidos para a aplicação das regras *GLoBE*.

A regra denexo estabelecido no Pilar 1 acaba por ser mais acessível aos países em desenvolvimento, pois, elas exigem menor receita para aferição da presença digital significativa, pois, exige apenas o faturamento de 250 mil de euros para países com PIB menor que 40 bilhões de euros, mas a dificuldade de cálculo do montante A em conjunto com o consenso maior acerca da aplicação das regras *GLoBE* prejudica o controle desses países acerca da tributação dessas receitas.

No entanto, o problema pode ocorrer no método de cálculo para aferição da presença digital, o método *Country-by-Country* foi selecionado pela OECD para ser o padrão utilizado no cálculo das receitas das multinacionais para a aferição da presença digital significativa.

O estímulo ao uso do *CbC* esbarra em determinadas limitações, uma delas é a questão da troca de informações entre Administrações fiscais, que devem ser realizadas sob confidencialidade, no

entanto, poucas trocas ocorreram em países em desenvolvimento. Dados de 2020 confirmam que na África, somente África do Sul, Ilhas Maurício e Seychelles realizaram esses procedimentos. (Kelsey *et al.*, 2021, p. 128).

Além disso, existe a questão de as Administrações tributárias não poderem usar diretamente as informações obtidas pelo *CbC* para fins de tributação, pois, o *CbC* é considerado como instrumento importante de auxílio na fiscalização das Administrações fiscais, principalmente para prevenir a existência das chamadas empresas de gaveta, que servem justamente para alocação de receitas e não exercem nenhuma atividade econômica (Bentolila; Moreira, 2019, p. 446).

Além disso, existe a dificuldade da coleta de informações caso as multinacionais não tenham contas separadas por entidade no país onde exercem sua atividade econômica (Kelsey *et al.*, 2021, p. 128). Essa falta de distinção dificulta a precisão exata das informações econômicas organizadas por país, principalmente em jurisdições onde as companhias têm baixa atuação.

Essa questão da constatação de informações tem relação com as diferentes práticas contábeis utilizadas entre os países, pois, dando o exemplo das informações enviadas das multinacionais brasileiras ao exterior, essas podem ter interpretação diferente em outras Administrações daquela conferida pelo fisco brasileiro (Bentolila; Moreira, 2019, p. 450).

A partir desse problema, a legislação brasileira prescreveu a aplicação do *Arm's Length* nos preços de transferência e permitiu a utilização dos dados recolhidos via *CbC*, *local file* e *Master file* para a realização da declaração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido pelos contribuintes (Brasil, 2023b). O fato da legislação ser de 2023 e não ter entrado em vigor, ainda não há estatísticas e nem dados para permitir entender o impacto direto na arrecadação.

Dessa forma, nota-se que existe um grande desafio que envolve a proteção da soberania fiscal. Essa evidência fica ainda mais contundente na análise da organização e estrutura das regras *GLOBE*, principalmente na sua comparação com o regime *GILTI*. Conforme analisado anteriormente, a OECD confirmou a existência das regras *GLOBE* de forma conjunta com o *GILTI*. Esse tema gera bastante debate acerca de como os dois regimes podem coexistir e as consequências na arrecadação nos Estados Unidos quando ocorre a aplicação conjunta dos dois regimes.

Segundo o estudo realizado por Heydon Wardell-Burrus (2023, p. 14) existe grande discussão acerca de qual tratamento que poderá ser dado ao regime *GILTI*. Uma primeira corrente coloca que o regime pode ser tratado como se fosse um imposto complementar de inclusão de renda (IIR) qualificado, o que aferiria vantagem em relação ao tratamento às multinacionais locais, porém, as multinacionais são prejudicadas no caso do regime *GILTI* ser tratado como conjunto de regras *CFC* (*Controlled Foreign Company*).

Caso o *GILTI* seja tratado efetivamente como uma espécie de IIR, vai exigir enorme desafio para a efetivação das regras *GLOBE*, pois, será muito difícil fazer com que com os países com baixa alíquota aumentem para o mínimo estipulado pela OECD, pois, em geral esses países dependem bastante dos investimentos realizados pelas empresas estadunidenses, assim poderia haver pressão para a redução das alíquotas, o que iria gerar mais investimentos dessas multinacionais nesses países e aumentaria a arrecadação do fisco dos EUA, pois, menor tributação no exterior gera um crédito menor para ser descontado pelo fisco dos Estados Unidos (Wardell-Burrus, 2023, p. 15-16).

No entanto, caso o regime *GILTI* seja tratado como regra *CFC*, será considerado como um regime que está dentro do estabelecido pelo *GLOBE* para as jurisdições *CFC* e pode submeter-se ao regime estabelecido pela OECD, como defende Warrell-Burrus (2023, p. 17). Além disso, como as regras *CFC* são consideradas legislações domésticas que tratam das receitas e ativos transferidos das controladas para as controladas, existe uma liberdade das jurisdições em estabelecer suas legislações (Ribeiro, 2019, p. 62).

CONCLUSÃO

As iniciativas da OECD para a resolução dos planejamentos tributários agressivos fornecem importante margem para a estratégia global das Administrações tributárias para o combate ao *Profit Shifting* e ao *Base Erection*.

Em primeiro momento, é observada a mudança do parâmetro tributário das Administrações para a tributação das atividades econômicas digitais. O Plano de Ação n. 1 do BEPS e o Pilar um do BEPS 2.0 constaram a dificuldade de utilização do critério do estabelecimento permanente para abarcar as receitas das atividades econômicas das *Big techs*, sendo que a proposta para o estabelecimento da presença econômica das empresas digitais em suas jurisdições um critério muito mais efetivo para fins de tributação.

Outra questão é a constatação da proposta do regime tributário global, conforme o destacado pelo Pilar 2 do Projeto BEPS 2.0. As regras *GLOBE* são vistas como alternativa muito significativa para resolver a falta de tributação das atividades econômicas digitais e ao mesmo tempo finalizar as disputas arrecadatórias existentes entre as Administrações tributárias internacionais.

O grande problema do BEPS, em geral, perpassa pela questão política, ou seja, as regras propostas foram muito bem recebidas pelos países desenvolvidos, que são as residências das *Big techs* e que ganharam a iniciativa primeira da tributação com a proposição do *IIR*, mas foram criticadas pelos países do Sul Global e os países em desenvolvimento por não oferecem alternativas seguras para a tributação das atividades digitais em suas jurisdições e também por estarem submetidas aos interesses de tributação dos países desenvolvidos.

Dessa forma, as regras do BEPS podem prejudicar o funcionamento dos sistemas tributários dos países do Sul Global. Além do fato da indecisão acerca da natureza jurídica concedida ao *GILTI* e a possibilidade ou não de coexistência com as regras *GLOBE* causam ainda mais incertezas acerca do real impacto do BEPS para a economia mundial.

REFERÊNCIAS

ANG, Carmen. How do big tech giants make their billions?. **Visual Capitalist**, [s. l.], 25 abr. 2022. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2022/>. Acesso em: 9 out. 2023.

AVENDANO, Rolando; ROSENKRANZ, Peter. Digital platforms and international taxation in Asia. In: PARK; Cyn-Young; VILLAFUERTE, James; YAP. Josef T. **Managing the development of digital marketplaces in Asia**. Manila: Asia Development Bank, 2021. Disponível em: https://aric.adb.org/pubs/digitalmarket/managing-development-digital-marketplaces-asia_CH9.pdf. Acesso em: 10 out. 2023.

AVI-YONAH, Reuven S. **The origins of destination-based income taxation: us and international tax perspectives**. Michigan: The University of Michigan Law School, 2022. DOI: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4232226>.

BENTOLILA, Vinicius; MOREIRA, Francisco Lisboa. O plano de ação 13 do Beps: reflexões sobre seu conteúdo e aplicação à realidade brasileira. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 437-457.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade tributária: pós-modernidade e legitimação do Estado Social Brasileiro**/Guilherme Pereira Dolabella. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2014.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB N° 2161, de 28 de setembro de 2023**. Dispõe sobre os preços de transferência a serem praticados nas transações efetuadas por pessoa jurídica domiciliadas no Brasil com partes relacionadas no exterior e dá outras providências. Brasília, DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2023a. Disponível em: <https://encurtador.com.br/hFKT1>. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023**. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2023b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/14596.htm. Acesso em: 18 out. 2023.

BUNN, Daniel; ASEN, Elke. What European Countries Are Doing about Digital Services Taxes. **Tax Foundation**, Washington, 9 Aug. 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2022/#:~:text=The tax rates range from,apply to video streaming services>. Acesso em: 11 out. 2023.

COLLINS, Ian. STORAN, Lorrán. Effective tax rate for the Knowledge Development Box (KDB) increases from 6.25% to 10%. **EY Ireland**, [S.l.], 11 Sept. 2023. Disponível em: https://www.ey.com/en_ie/tax-alerts/effective-tax-rate-for-the-knowledge-development-box-increases-to-10#:~:text=A%20commencement%20order%20to%20implement,from%206.25%25%20to%2010%25. Acesso em: 16 out. 2023.

FOSSATI, Gustavo; PAULA, Giotti de, Daniel. **Tributação da economia digital na esfera internacional**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. v. 4.

FUEST, Clemens; HUGGER, Felix; NEUMEIER, Florian. Corporate profit shifting and the role of tax havens: evidence from German country-by-country reporting data. **Journal of Economic Behavior & Organization**, Munich, v. 194, n. 8838, p. 454-477, 2022. Disponível em: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/232435/1/cesifol_wp8838.pdf. Acesso em: 15 out. 2023.

FURTADO, Raquel. **A tributação direta na era da economia digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019.

GOMES, Edgar Santos; MEDEIROS, Rafael Dinoa Mann; PEREIRA, Felipe Senges. O plano de ação 4 do projeto BEPS da OECD: limites à erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 79-95.

HARPAZ, Assaf. Taxation of the digital economy: Adapting a twentieth-century tax system to a twenty-first-century economy. **Yale Journal of International Law**, New Haven, v. 46, p. 57, 2021. Disponível em: https://openyls.law.yale.edu/bitstream/handle/20.500.13051/6747/02_Assaf_Harpaz_Taxation_of_the_Digital_Economy_.pdf. Acesso em: 17 out. 2023.

KELSEY, Jane; BUSH, John; MONTES, Manuel; NDUBAI, Joy. **How ‘digital trade’ rules would impede taxation of the digitalised economy in the global south.** Malaysia: Third World Network, 2020. Disponível em: https://media.business-humanrights.org/media/documents/Digital_Tax.pdf. Acesso em: 25 out. 2023.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz; CHRISTIANS, Allison. Rethinking tax for the digital economy after COVID-19. **Harvard Business Law Review**, Cambridge, v. 11, p. 1-25, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Tarcisio-Diniz-Magalhaes-2/publication/342593346_Rethinking_Tax_for_the_Digital_Economy_After_COVID-19/links/627a144c2f9ccf58eb3c241e/Rethinking-Tax-for-the-Digital-Economy-After-COVID-19.pdf. Acesso em: 22 maio 2023

MOREIRA, Clara Gomes. Combate às práticas fiscais danosas e a soberania fiscal dos Estados. *In*: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 57-77.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, 2019. DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 2015 final report.** Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 29 set. 2023

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **BEPS Action 13 on country-by-country reporting: guidance on the appropriate use of information contained in Country-by-Country reports.** Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-appropriate-use-of-information-in-CbC-reports.pdf>. Acesso em: 18 out. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.** Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2023

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Electronic commerce: taxation framework conditions.** Ottawa: Committee on Fiscal Affairs, 1998. Disponível em: <https://web-archiv.oecd.org/2012-06-15/167345-1923256.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Outcome statement on the two-pillar solution to address the tax challenges arising from the digitalisation of the economy.** Paris: OECD Publishing, 2023a. Disponível em: <https://web-archiv.oecd.org/2023-07-12/660369-outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.pdf>. Acesso em: 20 out. 2023

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Public consultation document Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) – Pillar Two**. Paris: OECD Publishing, 2019a. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2019-11-13/533178-public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf.pdf>. Acesso em: 23 out. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Public consultation document pillar one – amount b**. Paris: OECD Publishing, 2023b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf>. Acesso em: 23 out. 2023.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Public consultation document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar**. Paris: OECD Publishing, 2019b. Disponível em: <https://web-archive.oecd.org/2019-10-10/532365-public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>. Acesso em: 23 out. 2023

SILVA NETO, Paulo Penteadado de Faria e. Dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros – a ação 4 do projeto BEPS sob a ótica dos países em desenvolvimento. *In*: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 117-151.

OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. **Taxation in the digital economy**: recent policy developments and the question of value creation. ZEW Discussion Papers, Mannheim, n. 19-010, 2019. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/194870/1/1662961618.pdf>. Acesso em: 17 out. 2023.

RIBEIRO, Tarsila Marques Rodrigues. **CFC legislation, from an international perspective to the Brazilian reality**. 2019. Thesis (Doctoral) – Radboud University Nijmegen, Oisterwijk, 2019. Disponível em: <https://repository.ubn.ru.nl/bitstream/handle/2066/205718/205718.pdf?sequence=1>. Acesso em: 26 out. 2023.

SÁBO, Jozef. Taxation of digital services from international tax law perspective. **Financial Law Review**, Gdansk, v. 20, n. 4, p. 64-81, 2020. Disponível em: https://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.ojs-issn-2299-6834-year-2020-issue-20_4_-article-5429. Acesso em: 9 de out. 2023.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2018.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. O projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. *In*: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (coord.). **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 31-55.

MORTON, Fiona Scott; EZRACHI, Ariel; JULLIEN, Bruno; KATZ, Roberta; KIMMELMAN, Gene; MELAMED, A. Douglas; MORGENSTERN, Jamie. **Committee for the study of digital platforms: market structure and antitrust subcommittee report**. Chicago: University of Chicago Booth School of Business, 2019. v. 36. Disponível em: <https://research.chicagobooth.edu/-/media/research/stigler/pdfs/market-structure---report-as-of-15-may-2019.pdf>. Acesso em: 4 out. 2023.

SILIAFIS, Konstantinos. Taxation of e-commerce-a task for jugglers. **Masaryk University Journal of Law and Technology**, Frankfurt, v. 1, n. 1, p. 141-154, 2007. Disponível em: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=896463>. Acesso em: 29 set. 2023.

SINDIFISCO NACIONAL. **Cadernos tributários**: pacote BEPS – uma introdução. Brasília, DF: Sindifisco, [2021]. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2021/05/2.-Pacote-BEPS-2.pdf>. Acesso em: 1 ago. 2022.

VAN ZYL, S. P. The OECD international VAT/GST guidelines on cross-border trade in digital goods-new developments since the Ottawa Conference (1998) on restoring tax neutrality: notes and comments. **South African Yearbook of International Law**, Die Hoewes, v. 38, n. 1, p. 187-125, 2013. Disponível em: <https://journals.co.za/doi/epdf/10.10520/EJC183043>. Acesso em: 28 set. 2023

WARDELL-BURRUS, Heydon. GILTI and the GloBE. **Oxford Centre for Business Taxation**, Oxford, 2 fev. 2023. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4345960>.

Como citar: CUNHA, Carlos Renato; MEDEIROS JUNIOR, Antonio Carlos Freitas de. Projeto BEPS, BEPS 2.0 e o combate ao Profit Shifting e ao Base Erection à nível internacional. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 28, n. 2, p. 23-40, jul. 2024. DOI: 10.5433/2178-8189.2024v28n2p23-40. ISSN: 2178-8189.

Recebido em: 02/07/2024.

Aprovado em: 04/12/2024.