



NOTA TÉCNICA ATAF

Propostas do Quadro Inclusivo para enfrentar os desafios fiscais da digitalização da economia

1. Introdução

- 1.1 Este é o terceiro, na série de notas técnicas do ATAF sobre os desafios fiscais que surgem em África da digitalização da economia. A segunda Nota Técnica CBT / TN / 02/2019 intitulada “*Propostas do Quadro Inclusivo para abordar os desafios fiscais que surgem em África da digitalização da economia*”¹ proporcionou uma visão geral das propostas apresentadas no Documento de Consulta Pública intitulado “*Abordar os Desafios Fiscais da Digitalização da Economia*” que podem fazer parte de uma solução global de longo prazo baseada em consenso para os desafios fiscais mais amplos decorrentes da digitalização da economia e das questões remanescentes do BEPS.
- 1.2 Após a consulta pública sobre as propostas, o ATAF e vários países africanos participaram na reunião do Quadro Inclusivo no final de Maio de 2019 para discutir as propostas apresentadas no Documento de Consulta Pública e como as lacunas entre as diferentes propostas podem ser superadas. Nessa reunião, o Quadro Inclusivo acordou um *Programa de Trabalho para Desenvolver uma Solução Baseada em Consenso para os Desafios Fiscais que Surgem da Digitalização da Economia*.
- 1.3 No início de Julho de 2019, o Comité Técnico de Tributação Transfronteiriça do ATAF (Comité Técnico CBT) e outros membros do ATAF reuniram-se com a OCDE para discutir em profundidade o Programa de Trabalho (PoW) e como uma proposta consensual que satisfaz as necessidades dos países africanos poderia ser alcançado. Esta Nota Técnica fornece um resumo dessas discussões e das visões actuais do ATAF sobre as questões estabelecidas no PoW para abordar esses desafios por meio de: i) novas regras de nexos, ii) novas regras de alocação de lucros e iii) uma nova regra global de erosão anti-base.

2. Novas regras de nexos

- 2.1 Conforme estabelecido nas Notas Técnicas anteriores, as actuais regras² de nexos só permitem

que as jurisdições tribuam uma entidade estrangeira sobre os lucros gerados no país se as actividades da entidade estrangeira criam uma presença tributável naquele país. Tal presença tributável geralmente requer que a entidade estrangeira tenha uma presença física no país. A digitalização da economia está cada vez mais levando as empresas multinacionais (EMNs) a serem capazes de “entrar” em uma jurisdição e realizar negócios sem qualquer presença física naquela jurisdição e, assim, não criar presença tributável naquele país.

- 2.2 O Comité Técnico do CBT (CBT) considera que, portanto, considera que são necessárias novas regras de nexos que assegurem que tais actividades de negócios, incluindo o valor criado pela participação do usuário, sejam tributáveis na jurisdição do mercado. Essas regras terão de ser incluídos na legislação tributária interna de um país e exigir mudanças nos tratados fiscais. A CBT considera que as alterações aos tratados fiscais devem ser através de uma nova disposição autónoma e não através de revisões das disposições e não por meio de revisões das disposições existentes de estabelecimento permanente nos Artigos 5 e 7 do Modelo de Convenções Tributárias, devido à complexidade técnica de tais revisões e à necessidade de revisões consequentes de outros Artigos dos Tratados Tributários.

- 2.3 O TCC discutiu a proposta do Programa de Trabalho de que seria necessário avaliar e desenvolver indicadores, do envolvimento remoto, porém sustentado e significativo de uma EMN na economia de uma jurisdição de mercado, o que exigiria um limiar de receita local sustentado e uma gama de indicadores adicionais, incluindo usuários. O CBT considera que é vital que o limiar da receita não prejudique as pequenas economias africanas ao ser estabelecido a um nível que não criará direitos de tributação na sua jurisdição, negando-lhes a oportunidade de tributar os lucros derivados do seu mercado através de modelos empresariais remotos. Além disso, o CBT considera que o limite não deve ser um número absoluto, mas sim um factor relativo para cada jurisdição do mercado. Também será necessária uma consideração abrangente e cui-

1 <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>

2 Estas regras são explicadas na Nota Técnica do ATAF CBT / TN / 01/19

dados de uma série de factores adicionais (os factores positivos sob o PoW) que podem ser combinados com o limite de receita local.

3. Novas regras de alocação de lucro

3.1 O CBT discutiu as três propostas estabelecidas no PoW e apoia fortemente o objectivo comum de todas as propostas de alocar mais lucros para as jurisdições do mercado. Isso era conceitual e economicamente apropriado, pois as regras necessárias para assegurar os lucros alocados às jurisdições de mercado reflectem o valor criado nessas jurisdições por meio de intangíveis de marketing. Por exemplo, marcas que se reflectem na atitude positiva na mente dos clientes e, portanto, foram criadas na jurisdição do mercado. Outros intangíveis de marketing, como a construção de relacionamentos com os clientes, também são derivados de actividades direccionadas a clientes e usuários na jurisdição do mercado, e isso apoia o tratamento de tais intangíveis como sendo criados na jurisdição do mercado.

3.2 As novas regras de alocação de lucros também precisam reflectir o valor criado para as EMNs nas jurisdições de mercado obtidas por meio do envolvimento sustentado e da participação activa dos usuários, que é um componente crítico da criação de valor para determinados negócios altamente digitalizados.

3.3 O CBT considera que as actuais regras de preços de transferência, que são baseadas no princípio dos preços de mercado, são muito complexas para administrar, ao tentar determinar os lucros que são criados pelos intangíveis que são um significativo criador de valor para muitas empresas multinacionais, particularmente para algumas empresas altamente digitalizadas. O CBT é fortemente a favor da adopção de medidas de simplificação, quando apropriado. Tais medidas ajudarão as administrações fiscais a lidar com mudanças artificiais de lucro, aumentar a segurança fiscal e reduzir disputas de preços de transferência dispendiosas e demoradas. No entanto, é importante que uma abordagem baseada em princípios e sustentável seja usada para determinar tais medidas de simplificação, e

tais medidas devem ser o mais próximo possível de uma procuração no princípio dos preços de mercado.

3.4 O CBT apoia fortemente a proposta no PoW de desenvolver regras que aloquem às jurisdições de mercado, uma parte dos lucros não rotineiros de uma EMN para reflectir o valor criado no mercado que não é reconhecido nas regras de alocação de lucros existentes.

3.5 A utilização das regras de preços de transferência existentes e o princípio dos preços de mercado para determinar que esse lucro não rotineiro não é apropriado devido às complexidades dos intangíveis de precificação. Regras de simplificação devem, portanto, ser desenvolvidas para determinar o lucro não rotineiro. Tais regras de simplificação devem ser usadas para: i) determinar o lucro de rotina que é subtraído do lucro total da EMN para determinar o lucro não rotineiro e ii) para determinar o montante do lucro não rotineiro a ser alocado entre as jurisdições de mercado. A adopção de regras de simplificação aumentará a certeza fiscal e reduzirá as disputas de preços de transferência. No entanto, as regras de simplificação devem ser baseadas em princípios e a determinação do lucro de rotina deve ser o mais próximo possível de uma procuração dos lucros de plena concorrência.

3.6 O CBT apoia fortemente a proposta na abordagem baseada na distribuição de que a nova regra de alocação de lucro forneça uma quantidade básica de lucros atribuíveis a actividades de marketing, distribuição e relacionadas ao usuário. Tal regra seria um elemento vital das novas regras de alocação de lucros e deveria ser um acréscimo ao lucro não rotineiro alocado à jurisdição do mercado, conforme estabelecido na secção 3.5 acima. Esse valor de referência deve ser um lucro mínimo fixo e não deve ser um porto seguro que inclua uma distância razoável [arm's length let-out]³ já que tais portos seguros são difíceis para as administrações tributárias,

3 Um porto seguro é uma regra que se aplica a uma categoria definida de transacções com contribuintes ou partes relacionadas e aplica frequentemente uma abordagem simplificada de preços de transferência que, se usada pelo contribuinte, isentará essa transacção de todas ou de parte das regras gerais de preços de transferência. Onde um porto seguro tem uma distância razoável, o contribuinte tem o direito de aplicar um preço diferente, onde o contribuinte é capaz de demonstrar que o preço é consistente com o princípio dos preços de mercado.

com capacidade limitada de administrar e podem levar a lucros artificiais mudando para jurisdições de baixa tributação. O CBT enfatizou sua forte oposição a qualquer regra que introduzisse um porto seguro obrigatório com uma distância razoável.

3.7 O CBT também apoia a proposta na abordagem baseada na distribuição de que onde há mais funções na jurisdição do mercado do que as

compensadas na actividade de linha de base, o lucro da linha de base poderia aumentar com base nas funções adicionais. Essa alocação adicional de lucro deve basear-se nos princípios actuais de preços de transferência, para assegurar uma abordagem o mais viável possível, para as novas regras.

3.8 A justificativa política para a alocação de parte dos lucros não rotineiros às jurisdições de mercado geralmente não se aplica no caso de commodities exportadas, já que os intangíveis de marketing muitas vezes não são um impulsor de valor-chave para as commodities. O CBT considera, portanto, é vital que as commodities estão excluídos das novas regras de alocação de lucro.

3.9 O CBT reconhece a necessidade de desenvolver mecanismos robustos e eficazes de resolução de disputas tributárias, mas não apoia isso por meio de arbitragem obrigatória.

4. Proposta global de erosão anti-base (GloBE)

4.1 O PoW observa que a proposta procura abordar os desafios remanescentes do BEPS através do desenvolvimento de duas regras inter-relacionadas:

i. **uma regra de inclusão de renda** que tributaria a renda de uma agência estrangeira ou de uma entidade controlada, se essa receita estivesse sujeita a imposto a uma taxa efectiva que estivesse abaixo de uma taxa mínima; e

ii. **um imposto sobre pagamentos que erodem a base** que negaria uma dedução ou imporiria uma tributação baseada na fonte (incluindo o imposto retido na fonte), juntamente com quaisquer alterações necessárias aos tratados de du-

pla tributação para determinados pagamentos, a menos que o pagamento estivesse sujeita a imposto igual ou superior à taxa mínima.

4.2 Essas regras seriam implementadas por meio de mudanças na legislação nacional e em tratados fiscais e incorporariam uma regra de coordenação ou ordenação para evitar o risco de dupla tributação económica.

4.3 As regras combinadas destinam-se a afectar o comportamento dos contribuintes e a política tributária do governo em questões como a concessão de incentivos fiscais. Espera-se que isso limite o impacto da ordem de regras nas arrecadações de impostos em jurisdições.

4.4 O PoW explorará uma regra de inclusão que imporiria uma alíquota mínima de imposto observando que essa abordagem seria consistente com uma política de estabelecer um piso sobre as alíquotas assegurando que uma EMN estaria sujeita a impostos sobre sua renda global à taxa mínima, independentemente de onde ela estivesse sediada.

4.5 O segundo elemento-chave da proposta é um imposto sobre pagamentos que erode a base e o programa de trabalho declara que isso complementaria a regra de inclusão de renda, permitindo que uma jurisdição de origem se protegesse contra o risco de pagamentos que erodiriam a base. Este elemento da proposta irá explorar:

- uma regra de pagamentos subtributados, que negaria uma dedução ou imporiria uma tributação baseada na fonte (incluindo imposto retido na fonte) para um pagamento a uma parte relacionada se esse pagamento não estivesse sujeito a imposto a uma taxa mínima; e
- sujeita a regra tributária em tratados tributários que só concederiam certos benefícios do tratado se o item de renda estivesse sujeito a imposto a uma taxa mínima.

4.6 O CBT observou que a proposta irá explorar a natureza, extensão e operação do ajuste a ser feito sob a regra. O CBT é de opinião que este trabalho precisará considerar cuidadosamen-