

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE LETRAS
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM LINGUAGEM JURÍDICA

Viviane Moura Soares

A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS INDETERMINADOS NAS AÇÕES DO PROJETO
BEPS: Desafios para a Segurança Jurídica e a Previsibilidade Tributária Internacional

Belo Horizonte
2025

Viviane Moura Soares

A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS INDETERMINADOS NAS AÇÕES DO PROJETO

BEPS: Desafios para a Segurança Jurídica e a Previsibilidade Tributária Internacional.

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão do Curso de Especialização em Linguagem Jurídica da Faculdade de Letras da Universidade Federal de Minas Gerais.

Professor Orientador: Dr. Pedro Victor Andrade.

Belo Horizonte

2025



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

ATA

FALE - SECRETARIA GERAL

ATA DA DEFESA DE TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Nome do(a) aluno(a): VIVIANE MOURA SOARES

Matrícula: 2024701226

Às 10:00 horas do dia 13 de dezembro de 2025, reuniu-se, na Faculdade de Letras da UFMG, a Comissão Examinadora indicada pela Coordenação do Curso de Especialização em Linguagem Jurídica, para avaliar, em exame final, o trabalho intitulado "A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS INDETERMINADOS NAS AÇÕES DO PROJETO BEPS: Desafios para a Segurança Jurídica e a Previsibilidade Tributária Internacional", como requisito final para obtenção do Grau de Especialista em Linguagem Jurídica. Abrindo a sessão, a Comissão Examinadora, após dar conhecimento aos presentes do teor das Normas Regulamentares do Trabalho Final, passou a palavra à candidata para apresentação de seu trabalho. Seguiu-se a arguição pelos examinadores com a respectiva defesa da candidata. Em seguida, a Comissão se reuniu, sem a presença da candidata e do público, para julgamento e expedição do resultado final. Foram atribuídas as seguintes indicações:

Profa. Ana Larissa Adorno Marciotto indicou a aprovação da candidata

Prof. João Pedro Marques indicou a aprovação da candidata

Pelas indicações, a candidata foi aprovada.

Nota: 95,00

O resultado final foi comunicado publicamente à candidata pela banca. Nada mais havendo a tratar, a banca encerrou a sessão, da qual foi lavrada a presente ATA, que será assinada por todos os membros participantes da Comissão Examinadora.

O trabalho atende aos requisitos do Curso de Especialização em Linguagem Jurídica.



Documento assinado eletronicamente por **Ana Larissa A Marciotto Oliveira**, **Coordenador(a) de curso de pós-graduação**, em 22/12/2025, às 12:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **João Pedro Cirino Marques**, **Usuário Externo**, em 05/01/2026, às 11:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 5º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

A autenticidade deste documento pode ser conferida no site



https://sei.ufmg.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador 4844590 e o código CRC 6ADEB35F.

RESUMO

A implementação das Ações do Projeto BEPS¹ tem se apoiado em conceitos jurídicos indeterminados - como “*substantial activities*”, “*one of the principal purposes*” e “*artificial avoidance of permanent establishment*”². O presente artigo tem como objetivo analisar criticamente a utilização de tais conceitos nas Ações 5 (Combate a regimes fiscais prejudiciais), 6 (Prevenção do abuso de tratados) e 7 (Definição de estabelecimento permanente), avaliando até que ponto representam um avanço necessário para o direito tributário internacional e em que medida podem impactar a segurança jurídica e a previsibilidade tributária internacional.

Palavras-chave: Projeto BEPS; conceitos jurídicos indeterminados; direito tributário internacional; segurança jurídica.

¹ *Base Erosion and Profit Shifting*. Tradução para o português: Erosão da base tributável e transferência de lucros.

² Tradução para o português: “atividades substanciais”, “um dos principais propósitos” e “evitação artificial do conceito de estabelecimento permanente”, respectivamente.

ABSTRACT

The implementation of the BEPS Project Actions has relied on indeterminate legal concepts – such as “substantial activities”, “one of the principal purposes”, and “artificial avoidance of permanent establishment”. This article aims to critically analyze the use of such concepts in Actions 5 (Combating harmful tax regimes), 6 (Preventing treaty abuse), and 7 (Defining permanent establishment), assessing to what extent they represent a necessary advance for international tax law and to what extent they may impact legal certainty and international tax predictability.

Keywords: BEPS Project; indeterminate legal concepts; international tax law; legal certainty.

SUMÁRIO

Introdução.....	6
1. A Utilização de Conceitos Indeterminados nas Ações do Projeto BEPS.....	9
2. Desafios para a Segurança Jurídica e a Previsibilidade Tributária Internacional.....	20
3. Possíveis Alternativas para Minimizar os Efeitos da Indeterminação.....	21
Considerações finais.....	23
Referências.....	24

Introdução

A crescente digitalização da economia, impulsionada pelas transformações tecnológicas do final do século XX, desafiou os paradigmas tradicionais da tributação da renda.

Atualmente, diversas empresas já não mais necessitam de instalações físicas para operar. É possível, por exemplo, que o mercado consumidor se localize no país A, enquanto as atividades operacionais da empresa estejam sendo realizadas no país B ou dispersas em vários países.

A tributação da renda, entretanto, permanece estática, estando vinculada a “um local fixo de negócios através do qual os negócios de uma empresa são total ou parcialmente exercidos” (tradução nossa)³ (conceito de *permanent establishment* (PE)⁴, disposto no art. 5(1) da *Model Tax Convention on Income and on Capital*⁵).

Tal situação propiciou o surgimento de planejamentos tributários que se aproveitam da falta de integração entre as legislações dos países envolvidos para evitar a incidência da tributação (*double non taxation*⁶) ou fazer com que ela seja o menos onerosa possível.

Neste panorama, a falta de coordenação nas políticas e legislações tributárias dos Estados abre espaço para o *treaty shopping*⁷ e contribui para o desenvolvimento do fenômeno chamado *stateless income*⁸, o que tem sido comumente explorado por empresas multinacionais.

Embora não sejam ilegais, a OCDE⁹ entende que tais práticas provocam transferências artificiais de lucros e geram um fenômeno global chamado *tax base erosion*¹⁰, responsável por causar perdas aos cofres públicos na ordem de 100 a 240 bilhões de dólares anuais.

³ A fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

⁴ Tradução para o português: “estabelecimento permanente” (EP).

⁵ Tradução para o português: Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital - doravante “Convenção-Modelo OCDE”. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**: condensed version. Paris: OECD Publishing, 2017. Esta é a décima versão da publicação intitulada *Model Tax Convention on Income and on Capital*, publicada pela primeira vez em 1992 e periodicamente atualizada desde então.

⁶ Tradução para o português: dupla não-tributação.

⁷ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS; 13., 2016, São Paulo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Anais** [...]. São Paulo: Noeses, 2016. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em: 27 out. 2023.

⁸ Cf. ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **A Reforma da Tributação Internacional da Renda e seus reflexos sobre a política tributária brasileira**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/44823/1/Reformatributacaointernacional_Albuquerque_2021.pdf. Acesso em: 27 out. 2023.

⁹ Cf. OECD. **Base erosion and profit shifting**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 27 out. 2023.

¹⁰ Tradução para o português: erosão da base tributável.

Por esse motivo, a Organização tem classificado esses planejamentos tributários como agressivos, como uma forma de elusão fiscal, uma posição intermediária entre a elisão e a evasão fiscal.

Conforme CORREIA, XAVIER e CUNHA¹¹, há uma linha tênue entre as duas posições. Enquanto na primeira o contribuinte se utiliza de brechas legislativas para não pagar ou pagar menos tributos, na segunda ele se utiliza de meios ilegais para alcançar o mesmo objetivo.

Às situações envolvendo planejamentos tributários agressivos, parte da doutrina tem designado a nomenclatura “elusão fiscal”. O instituto se refere a negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que, embora sejam formalmente lícitos, são organizados com o propósito exclusivo de se obter a economia de tributos, mediante estruturas artificiais.¹²

Neste contexto, a OCDE, em trabalho conjunto com o Grupo dos Vinte (G20), lançou o Projeto BEPS, uma iniciativa que pretende introduzir novos padrões para assegurar uma melhor harmonização do direito de tributar com as atividades econômicas reais em nível internacional, visando combater o uso abusivo de normas tributárias e evitar a erosão da base tributável.

Com o objetivo de implantação de um novo modelo tributário internacional, é proposta a implementação de 15 Ações que sugerem mudanças em normas tributárias internacionais e domésticas. MELO e PIMENTEL¹³ destacam que estas se baseiam no tripé: coerência entre os sistemas, substância econômica sobre a forma jurídica e transparência.

Essas normas não possuem caráter vinculante direto para os países membros, funcionando como um conjunto de recomendações (*soft law*), que dependem da implementação pelos países em suas legislações nacionais e em seus tratados tributários bilaterais.¹⁴ Apesar disso, as normas do Projeto BEPS têm um impacto real significativo na tributação internacional, devido à pressão política gerada pela implementação coordenada por um grande número de

¹¹ CORREIA, Amanda Valéria Cruz; XAVIER, Raquel Mercedes Motta; CUNHA, Carlos Renato. A Tributação das Big Techs e Planejamentos Tributários Agressivos: O Caso Apple. **Revista Jurídica Direito & Paz**, São Paulo, Ano XVI, n. 46, p. 178-194, 1º Semestre, 2022. Disponível em: <https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/1647/654>. Acesso em: 27 out. 2023.

¹² TÓRRES, 2003 apud TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. São Paulo: IBDT, 2017, pp. 35-57.

¹³ MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 88, n. 2, p. 82-101, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/ACADEMICA/article/view/12099/15787>. Acesso em: 27 out. 2023.

¹⁴ European Parliamentary Research Service. **Understanding BEPS: from tax avoidance to digital tax challenges**. 2. ed. European Parliamentary Research Service, 2019. 11 p. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI\(2019\)642258_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf). Acesso em: 28 nov. 2025.

países. A adesão de vários Estados¹⁵ ao Instrumento Multilateral da OCDE (MLI) é um exemplo de como as recomendações acabam sendo observadas. Isso gera como efeito principal a criação de um novo padrão global que, na prática, obriga as empresas multinacionais a se adaptarem para evitar riscos fiscais e de reputação.

Ao buscar adaptar os sistemas tributários às complexas estruturas econômicas modernas, o Projeto BEPS utiliza conceitos jurídicos indeterminados. Todavia, ao mesmo tempo em que esses conceitos, por sua natureza aberta e subjetiva, são úteis para captar a dinamicidade das operações transnacionais e as constantes inovações nas práticas empresariais, suscitam preocupações quanto à possibilidade de ampliação do espaço de discricionariedade na atuação das administrações tributárias e de comprometimento da segurança jurídica, previsibilidade e coerência na aplicação das normas tributárias.

Esta questão tem sido objeto de extensa discussão no cenário internacional, sobretudo após o advento da pandemia do novo coronavírus, que favoreceu o crescimento das operações realizadas em meios digitais a nível global. Desta forma, a discussão acerca da utilização de conceitos indeterminados nas Ações do Projeto BEPS se mostra um tema atual e relevante na ótica da coerência entre os sistemas tributários e a sua aplicação por cada país.

Neste contexto, o presente artigo tem como objetivo geral proporcionar a compreensão dos desafios da utilização de conceitos indeterminados nas Ações do Projeto BEPS para a segurança jurídica e a previsibilidade tributária internacional, visando propor soluções para mitigar a insegurança interpretativa gerada em decorrência da sua utilização. O artigo limitar-se-á à análise das expressões “*substantial activities*”, “*one of the principal purposes*” e “*artificial avoidance of permanent establishment*”¹⁶ contidas nas Ações 5 (Combate a regimes fiscais prejudiciais), 6 (Prevenção do abuso de tratados) e 7 (Definição de estabelecimento permanente), respectivamente, bem como sua tradução para o português.

Busca-se compreender até que ponto tais conceitos representam uma evolução necessária do direito tributário internacional e em que medida configuram fontes de incerteza normativa, a comprometer a coerência das decisões fiscais, estimular disputas entre administrações e contribuintes e afetar a confiança no ambiente regulatório internacional.

¹⁵ Desde a primeira cerimônia de assinatura, em 7 de junho de 2017, mais de 100 jurisdições de todos os continentes e em todos os níveis de desenvolvimento assinaram o MLI da OCDE, cf.: OECD. **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS**. Disponível <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. Acesso em: 28 nov. 2025.

¹⁶ Tradução para o português: “atividades substanciais”, “um dos principais propósitos” e “evitação artificial”, respectivamente.

Como objetivos específicos, pretende: a) Identificar conceitos indeterminados nas Ações do Projeto BEPS; b) Identificar, de acordo com os principais dicionários, os significados possíveis e a abrangência dos conceitos indeterminados selecionados; c) Analisar, com base na literatura jurídica, os riscos associados à aplicação prática de tais conceitos para a segurança jurídica e a previsibilidade tributária internacional; d) Identificar, a partir das pesquisas realizadas, alternativas possíveis para mitigar a insegurança interpretativa gerada em decorrência da utilização de conceitos indeterminados nas Ações do Projeto BEPS.

O presente estudo, de caráter teórico, tem como base a investigação de artigos, trabalhos e obras sobre a utilização de conceitos indeterminados nas Ações do Projeto BEPS e seus impactos. Além disso, analisa os significados presentes nos principais dicionários para os conceitos indeterminados selecionados e a sua abrangência, bem como relatórios e dados disponibilizados pela OCDE e demais artigos, trabalhos e obras acadêmicos, que ajudem a compreender a magnitude do problema e a importância da convergência de esforços internacionais para mitigar a insegurança interpretativa gerada.

Tendo em vista o exposto, o presente artigo apresenta, inicialmente, a utilização de conceitos indeterminados nas Ações do Projeto BEPS. Na sequência, aborda os desafios para a segurança jurídica e a previsibilidade tributária internacional e, por fim, propõe possíveis alternativas para minimizar os efeitos da indeterminação.

1. A Utilização de Conceitos Indeterminados nas Ações do Projeto BEPS

Conceitos jurídicos indeterminados, também conhecidos como conceitos vagos ou abertos, são expressões normativas que não possuem um conteúdo completamente definido. Ou seja, não permitem, por si só, a aplicação automática da norma a um caso concreto, exigindo a consideração de elementos fáticos, valorativos e contextuais.

Para Humberto Ávila¹⁷:

“(…) os tradicionalmente denominados “conceitos jurídicos indeterminados” nada mais são, portanto, que conceitos vagos, na medida em que se caracterizam como significados a respeito dos quais há dúvida quanto à sua aplicação a casos-limite, isto é, a casos sobre os quais não há certeza de estarem ou não enquadrados na classe dos casos abrangidos pelo conceito [Koch/Russmann 1982:195; English 2018 [1977]:159]”.

De acordo com DEL CLARO¹⁸, a doutrina dos conceitos jurídicos indeterminados

¹⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente**. São Paulo: JusPodivm, 2025.

¹⁸ DEL CLARO, Maria Ângela Marques. O Direito Administrativo e a Doutrina dos Conceitos Jurídicos Indeterminados. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, p. 163-176. Disponível em: <https://share.google/9MRm8JcshztweqvgH>. Acesso em: 14 out. 2025.

originou-se na Áustria, em meados do século XIX, sendo os primeiros estudos realizados por Edmund Bernatzik e Friedrich Tezner.

ROZAS¹⁹ afirma que a teoria surgiu face à necessidade de responder ao questionamento sobre se tais conceitos eram ou não suscetíveis de controle pelos tribunais administrativos.

No que se refere ao tema, a autora esclarece que existe uma zona de certeza quanto ao significado, o que denomina de “núcleo conceitual”. Esclarece que essa zona especifica o campo dentro do conceito em que há uma noção clara e precisa do seu significado.

Ela aponta existir uma zona de certeza positiva e outra negativa. A primeira seria aquela em que não haveria dúvidas quanto à aplicação ou não do conceito, já a segunda seria aquela em que não haveria dúvidas acerca da impossibilidade de aplicação do conceito. Todavia, esclarece existir entre as zonas mencionadas anteriormente uma zona de incerteza ou halo conceitual, em que residiriam as dúvidas quanto à aplicação ou não do conceito. Assim, define os conceitos indeterminados como sendo “aqueles cujo conteúdo e extensão são em larga medida incertos, ou seja, não são dotados de um sentido preciso e objetivo”²⁰.

A autora aponta que foram a doutrina e a jurisprudência germânicas que relacionaram, pela primeira vez, a discricionariedade aos conceitos jurídicos indeterminados, mencionando que Bernatzik, em obra publicada em 1886, sustentava que os conceitos legais indeterminados possibilitavam discricionariedade à autoridade administrativa.

Todavia, tal entendimento foi se alterando ao longo dos anos, de maneira que atualmente a doutrina alemã tem se alinhado ao entendimento de que a aplicação dos conceitos jurídicos indeterminados não se confundem com a discricionariedade. Quanto a este questionamento, a autora ressalta:

“Maria Sylvia Zanella Di Pietro identifica duas posturas básicas no tocante aos conceitos jurídicos indeterminados: 1) a dos que entendem que eles não conferem discricionariedade à Administração porque, diante deles, ela tem que fazer um trabalho de interpretação que leve à única solução possível; e 2) a dos que acham que eles podem conferir discricionariedade à Administração desde que se trate de conceito de valor.²² Para Eros Grau, seguidor do entendimento da moderna doutrina alemã, a técnica dos conceitos jurídicos indeterminados nada tem a ver com a técnica da discricionariedade. A primeira enseja interpretação e é baseada em juízos de legalidade. A segunda, por sua vez, enseja liberdade de escolha e é baseada em juízos de oportunidade. A discricionariedade só pode resultar de expressa atribuição legal à autoridade administrativa, e não da circunstância de os termos da lei serem ambíguos, equívocos ou suscetíveis de receber qualificações diversas” (p. 196).

Para ROZAS, os conceitos jurídicos indeterminados podem gerar discricionariedade ou

¹⁹ ROZAS, Luiza Barros. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, São Paulo, n. 47, p. 191-201, janeiro - fevereiro/2019. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/47.13.pdf>. Acesso em: 14 out. 2025.

²⁰ ROZAS, op. cit., p. 192.

outorgar poder vinculado, a depender do caso concreto.

Este tema se relaciona com o Projeto BEPS na medida em que, ao elaborar as 15 Ações do projeto, com vistas a adaptar os sistemas tributários às complexas estruturas econômicas modernas, a OCDE, em conjunto com o Grupo dos Vinte (G20), acabaram recorrendo a conceitos jurídicos indeterminados.

Ocorre que ao mesmo tempo em que esses conceitos, por sua natureza aberta e subjetiva, são úteis para captar a dinamicidade das operações transnacionais e as constantes inovações nas práticas empresariais, suscitam preocupações quanto à possibilidade de ampliação do espaço de discricionariedade na atuação das administrações tributárias e de comprometimento da segurança jurídica, previsibilidade e coerência na aplicação das normas tributárias.

No contexto do Projeto BEPS, é possível identificar diversos conceitos indeterminados, como “*substantial activities*”, “*one of the principal purposes*” e “*artificial avoidance of permanent establishment*”²¹ contidas nas Ações 5 (Combate a regimes fiscais prejudiciais), 6 (Prevenção do abuso de tratados) e 7 (Definição de estabelecimento permanente), respectivamente, que serão tratados a seguir, bem como sua tradução para o português.

A expressão “*substantial activities*” busca vincular a tributação a situações em que o contribuinte desenvolve atividade econômica significativa em determinada jurisdição.

Denota-se que o termo “*substantial*” é vago e relativo, uma vez que o que é considerado substancial em uma jurisdição pode não ser em outra. Exige-se um juízo valorativo sobre a suficiência da atividade econômica frente ao contexto do país, por isso, é um conceito jurídico indeterminado.

Na página eletrônica da Organização²², é possível encontrar disposições como “*Thirdly, the review of substantial activities requirements in no or only nominal tax jurisdictions to ensure a level playing field*”²³.

Além disso, a OCDE²⁴, em relatório em português, diz o seguinte: “(...) assim como a obrigação de requerer uma **atividade substancial** para qualquer regime preferencial”.

De acordo com o Merriam-Webster Dictionary²⁵, “*substantial*”, enquanto adjetivo, pode

²¹ Tradução para o português: “atividades substanciais”, “um dos propósitos principais” e “evitação artificial”, respectivamente.

²² OECD. **Harmful tax practices**. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/harmful-tax-practices.html>. Acesso em: 14 out. 2025.

²³ Tradução para o português: “Em terceiro lugar, a revisão dos requisitos de atividades substanciais em jurisdições com impostos nulos ou apenas nominais, para garantir condições equitativas”.

²⁴ OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Oecd Publishing, 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/pt/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264207790-pt.pdf. Acesso em: 14 out. 2025.

²⁵ Vide: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/substantial> . Acesso em: 14 out. 2025.

significar:

“1. a. consisting of or relating to substance; b. not imaginary or illusory : real, true; c. important, essential. 2. ample to satisfy and nourish: full. 3. a. possessed of means: well-to-do; b. considerable in quantity: significantly great. 4. firmly constructed: sturdy. 5. being largely but not wholly that which is specified”²⁶.

De acordo com o Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa²⁷, a palavra “substancial”, enquanto adjetivo, pode significar:

“1. Relativo ou pertencente a substância. 2. Rico em esclarecimentos; que compreende ideias numerosas e relevantes; substancial. 3. Que é grande em quantidade, extensão ou importância; avultado, considerável, vultuoso. 4. De grande peso ou importância; capaz de exercer influência, promover decisões”.

Considerando o contexto de operações transnacionais, a melhor definição para o termo “*substantial*” encontrada no Merriam-Webster Dictionary seria “3. b. *considerable in quantity: significantly great*”. Já a melhor definição para o termo “substancial” encontrada no Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa seria “3. Que é grande em quantidade, extensão ou importância; avultado, considerável, vultuoso”.

É interessante observar que o próprio contraste das definições contidas nos dicionários Merriam-Webster Dictionary e Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa demonstra que se chega a entendimentos diferentes para as significações das palavras “*substantial*” e “substancial”, em função da cultura, espaço geográfico, realidade econômica, política, histórica, social, entre outros fatores, de cada país.

A ideia da Ação 5 do Projeto BEPS é “Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância”. Assim, várias propostas circulam no cenário global visando implementar novos modelos de tributação sobre determinadas atividades empresariais, que exploram determinado mercado consumidor, mas cujo arranjo societário se dá em outras jurisdições, que possuem benefícios fiscais.

Neste contexto, parece haver consenso que apenas atividades substanciais devam ser tributadas. Todavia, o entendimento do que seria substancial é algo que tem gerado divergência entre os países.

Conforme LANNES, GIOIA e AMORIM²⁸, a Comissão Europeia apresentou uma proposta de diretiva propondo:

²⁶ Tradução para o português: “1. a. consistindo em ou relacionado a substância; b. não imaginário ou ilusório: real, verdadeiro; c. importante, essencial. 2. amplo para satisfazer e nutrir: completo. 3. a. possuído de meios: próspero; b. considerável em quantidade: significativamente grande. 4. firmemente construído: robusto. 5. sendo em grande parte, mas não totalmente, o que é especificado”.

²⁷ Vide: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/substancial/>. Acesso em: 14 out. 2025.

²⁸ LANNES, Yuri Nathan da Costa; GIOIA, Fulvia Helena de; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. Desafios da Tributação da Economia Digital: BEPS e a realidade brasileira. **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 3, n.

“a criação da “presença digital significativa” com o objetivo de revisar o conceito de estabelecimento permanente, tanto para garantir o ponto de conexão necessário para a implementação do “imposto sobre serviços digitais”, como para efeito de aplicação de tal conceito ampliado no imposto sobre sociedades, de cada Estado membro (COMISIÓN EUROPEA, 2018B). De acordo com a Diretiva, a “presença digital significativa” (ou “pegada digital”) ocorreria por uma de três hipóteses: **1- se a empresa digital faturasse mais de 7 milhões de Euros no Estado Membro; 2 – se a empresa digital possuisse mais de 100 mil utilizadores no Estado Membro ou; 3 – se a empresa possuisse mais de 3 mil contratos de serviços digitais com utilizadores empresariais no Estado Membro.** Havendo uma das três hipóteses acima descritas se configuraria a “presença digital significativa” que, por sua vez, serviria de ponto de conexão para a tributação do Estado fonte”. (**Grifo nosso**)

Cabe mencionar que a Comissão Europeia propôs outra diretiva sugerindo a criação de um imposto sobre serviços digitais. Em relação ao tema, LANNES, GIOIA e AMORIM²⁹ expõem que:

“De acordo com a primeira proposta de Diretiva, o "imposto sobre serviços digitais" seria implementado em três fases. Na primeira fase se criaria um imposto transitório em cada Estado Membro da UE, correspondente a 3% sobre as receitas das 150 maiores empresas da economia digital. A segunda fase representaria o desenvolvimento de um modelo único de tributação "digital" para todos os Estados-Membros. E, por fim, na terceira fase se daria a padronização do modelo único interno da UE com o modelo global de tributação da economia digital que se pretende alcançar através do grupo de trabalho da OCDE” (Comisión Europea, 2018a).

CASTRO JÚNIOR e SILVA³⁰, por sua vez, esclarecem que:

“O DST, com base na última diretiva publicada, pode ser assim esquematizado: a) **O tributo seria aplicável às empresas com faturamento anual (mundial) superior a 750 milhões de euros, sendo que o faturamento anual com serviços digitais na União Europeia deve ser superior a 50 milhões de euros;** b) A alíquota imposto seria de 3%; c) O tributo incidiria sobre as seguintes bases: i. A alocação de anúncios em uma plataforma digital; ii. Operação da plataforma digital; iii. A venda de dados de usuários. d) Haveria isenção sobre os serviços financeiros fornecidos por entidades financeiras regulamentadas, estendendo-se à venda de dados por essas mesmas entidades regulamentadas; e) Implementação de uma “sunset clause” e de avaliação, de modo que o DST seria, gradualmente, eliminado, à medida em que fossem criados acordos globais nos parâmetros da OCDE. O DST seria aplicável a partir de janeiro de 2022. Ocorre que a proposta padece de um consenso na União Europeia, em razão da autonomia e soberania fiscal dos países-membros, quanto à sua própria política fiscal”. (**Grifo nosso**)

Paralelamente, outros países implementaram o DST unilateralmente, conforme abaixo:

70, p. 622-623, jun. 2022. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/5990/371373938>. Acesso em: 27 out. 2023.

²⁹ LANNES; GIOIA; AMORIM, op. cit., p. 622.

³⁰ CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; SILVA, Jhonytan Mark da. A reforma tributária e a tributação da economia digital. In: CUNHA, Ivan Luduvic; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala (orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: D'plácido, 2019, p. 159-160.

Tabela 1 - Exemplos de países que implementaram o *Digital Tax Service (DTS)*

País	Aliquota	Escopo	Limite de receita global	Limite de receita interna
Áustria (jan/2020)	5%	Publicidade <i>on-line</i>	€750 milhões	€25 milhões
França (retroat. jan/2019)	3%	Fornecimento de uma interface digital; Serviços de publicidade baseados em dados dos usuários	€750 milhões	€25 milhões
Hungria	7,5%	Receitas de publicidade	HUF 100 milhões	N/A
Itália (jan/2020)	3%	Publicidade em uma interface digital; Interface digital multilateral que permite aos usuários comprar/vender bens e serviços; Transmissão de dados do usuário gerados a partir de uma interface digital.	€750 milhões	€5.5 milhões
Polónia (jul/2020)	1,5%	Serviço de comunicação social audiovisual e comunicação comercial audiovisual	N/A	N/A
Portugal (fev/2021)	4%, 1%	Comunicação comercial audiovisual em plataformas de partilha de vídeos (4%), assinaturas de serviços de vídeo sob demanda	N/A	N/A
Espanha (jan/2021)	3%	Serviços de publicidade <i>on-line</i> ; Venda de publicidade <i>on-line</i> ; Venda de dados do usuário.	€750 milhões	€3 milhões
Turquia (mar/2020)	7,5%	Serviços online, incluindo anúncios, vendas de conteúdo e serviços pagos em sites de mídia social	€750 milhões	TRY 20 milhões
Reino Unido (retroat. abr/2019)	2%	Plataformas de mídia social; Motor de busca na Internet; Mercado <i>on-line</i> .	£500 milhões	£25 milhões

Fonte: Elaborado pela autora com dados extraídos de Tax Foundation³¹

De acordo com a Tax Foundation³², cerca de metade de todos os países europeus da OCDE anunciaram, propuseram ou implementaram um imposto sobre serviços digitais.

CASTRO JÚNIOR e SILVA³³ informam que a França implementou um tributo digital à alíquota de 3% sobre as receitas brutas derivadas da exploração de serviços intermediários e serviços de publicidade baseados nos dados dos usuários.

Os autores esclarecem que a tributação limitou-se às **empresas, francesas ou estrangeiras**, que executassem pelo menos um dos dois serviços mencionados e cujo grupo ao qual pertencem auferissem, durante o ano calendário, **receita bruta superior a: i) 750 milhões de euros para serviços digitais tributáveis fornecidos em todo o mundo; e (ii) 25 milhões de euros para serviços digitais tributáveis fornecidos na França.** Os limites eram

³¹ BUNN, Daniel; ASEN, Elke. **What European Countries are doing about Digital Services Taxes**. 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2022/>. Acesso em: 28 out. 2023.

³² BUNN, Daniel; ASEN, Elke, op. cit.

³³ CASTRO JÚNIOR; SILVA, op. cit., p. 160-161.

cumulativos e o *Internet Protocol*³⁴ (IP), do usuário do serviço era utilizado para determinar se o consumo havia sido na França.

Informam que o Reino Unido também implementou um tributo, com alíquota de 2% sobre as receitas de sites de pesquisa, plataformas de mídia social e *marketplaces* que gerassem valor a partir de usuários residentes no Reino Unido. **A sujeição ao DST ocorreria quando a receita mundial do grupo fosse superior a 500 milhões de libras e mais de 25 milhões fossem provenientes de usuários locais.**

No Brasil, também surgiram propostas para a criação de tributos específicos sobre a criação de valor na economia digital. É o caso do Projeto de Lei (PL) 2.358/2020³⁵, em tramitação na Câmara dos Deputados, que visa a criação de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), para tributação de:

“[...] exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil; disponibilização de uma plataforma digital que permite que usuários entrem em contato e interajam entre si, com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que um deles esteja localizado no Brasil; transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por esses usuários”.³⁶

O projeto prevê como sujeitos passivos da exação empresas que auferirem **receita bruta global superior a 03 bilhões de reais e receita bruta interna superior a 100 milhões, domiciliadas no Brasil ou no exterior, e progressividade da tributação, a variar de 1% a 5%, conforme o faturamento bruto.**

Assim, é possível notar que cada país tem a sua própria interpretação do que seria uma atividade substancial, apta a ensejar a tributação. Embora por um lado isso possa ser interessante, possibilitando maior adequação às realidades regionais e locais (em seus aspectos econômico, político, social, cultural etc), por outro pode gerar insegurança jurídica para os contribuintes, levando em consideração o contexto global.

Já a expressão “*one of the principal purposes*” é o critério central do “*Principal Purpose Test*”³⁷ (PPT), constante na Ação 6, que permite negar benefícios de tratados se um dos principais propósitos de uma transação ou estrutura for a obtenção de vantagem fiscal.

Denota-se que “*one of the principal*” e “*purpose*” são categorias subjetivas, que

³⁴ Tradução para o português: Protocolo de Rede.

³⁵ MAIA, João. **Projeto de Lei nº 2.358, de 2020.** Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Brasília: Câmara, 04 mai. 2020.

³⁶ HAJE, Lara. **Projeto institui contribuição sobre receita bruta de grandes empresas de tecnologia.** 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/659896-projeto-institui-contribuicao-sobre-receita-bruta-de-grandes-empresas-de-tecnologia/>. Acesso em: 28 out. 2023.

³⁷ Tradução para o português: Teste do Propósito Principal.

dependem da intenção do agente - algo não diretamente observável. Veja-se que não há critérios objetivos e uniformes para determinar o peso ou hierarquia dos propósitos envolvidos. Assim, por demandarem análise subjetiva e contextual da conduta do contribuinte e da estrutura envolvida, trata-se de conceitos jurídicos indeterminados.

Neste ponto, a OCDE³⁸, em relatório específico sobre a Ação n. 6, não traduzido para o português, dispõe:

“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit un der this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”³⁹.

Este mecanismo ficou conhecido como “*Principal Purpose Test*” (PPT).

De acordo com o Merriam-Webster Dictionary⁴⁰, “*principal*”, enquanto adjetivo, pode significar: “1. *most important, consequential, or influential: chief*. 2. *of, relating to, or constituting principal or a principal*”⁴¹.

De acordo com o Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa⁴², a palavra “principal”, enquanto adjetivo, pode significar:

“1. Que é o mais importante, o mais relevante em um grupo de pessoas ou coisas comparáveis; essencial, fundamental. 2. Que está em primeiro lugar, que reúne maiores e melhores qualidades; notável, saliente. 3. Que é o mais considerável, que advém da classe social mais alta e abastada; nobre, rico. 4. Astr Diz-se de corpo celeste em redor do qual outros gravitam; primário. 5. Mús Diz-se da parte cantante de uma sinfonia. 6 Gram Diz-se de oração seguida por oração subordinada”.

Considerando o contexto de operações transnacionais, a melhor definição para o termo “*principal*” encontrada no Merriam-Webster Dictionary seria “1. *most important, consequential, or influential: chief*”. Já a melhor definição para o termo “substancial” encontrada no Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa seria “1. Que é o mais importante, o mais relevante em um grupo de pessoas ou coisas comparáveis; essencial,

³⁸ OECD. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 final report**. Paris: OECD, 2015.

³⁹ Tradução para o português: “Não obstante as outras disposições desta Convenção, um benefício sob esta Convenção não será concedido em relação a um item de renda ou capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais propósitos de qualquer acordo ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que seja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes desta Convenção”.

⁴⁰ Vide: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/principal> . Acesso em: 14 out. 2025.

⁴¹ Tradução para o português: “1. mais importante, conseqüente ou influente: chefe. 2. de, relacionado a, ou constituindo principal ou um principal”.

⁴² Vide: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/principal/> . Acesso em: 14 out. 2025.

fundamental”.

De acordo com o Merriam-Webster Dictionary⁴³, “*purpose*”, enquanto substantivo, pode significar: “*1.a. something set up as an object or end to be attained: intention; b. resolution, determination. 2. a subject under discussion or an action in course of execution*”⁴⁴.

De acordo com o Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa⁴⁵, a palavra “propósito”, enquanto substantivo, pode significar: “1. Intenção de fazer ou deixar de fazer alguma coisa; desígnio, plano, projeto, vontade. 2. Decisão após consideração e várias possibilidades; deliberação, resolução. 3. Objeto que se tem em vista; meta, mira. 4. Bom senso; juízo, prudência, tino”.

Considerando o contexto de operações transnacionais, a melhor definição para o termo “*purpose*” encontrada no Merriam-Webster Dictionary seria “*1.a. something set up as an object or end to be attained: intention*”. Já a melhor definição para o termo “propósito” encontrada no Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa seria “1. Intenção de fazer ou deixar de fazer alguma coisa; desígnio, plano, projeto, vontade”.

A ideia da Ação 6 do Projeto BEPS é “Prevenir a utilização abusiva do convênio”. Assim, tem-se o objetivo comum de prevenir o abuso dos tratados, no entanto, há controvérsias entre os países sobre quais arranjos societários seriam considerados abusivos e sobre quais testes devem ser feitos para constatar a abusividade.

Neste contexto, a OCDE⁴⁶, em relatório específico sobre a Ação n. 6, não traduzido para o português, propõe a seguinte análise:

*“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was **one of the principal purposes** of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”⁴⁷.*

⁴³ Vide: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/purpose> . Acesso em: 14 out. 2025.

⁴⁴ Tradução para o português: “1.a. algo estabelecido como um objeto ou fim a ser alcançado: intenção; b. resolução, determinação. 2. um assunto em discussão ou uma ação em curso de execução”.

⁴⁵ Vide: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/proposito/> . Acesso em: 14 out. 2025.

⁴⁶ OECD. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 final report**. Paris: OECD, 2015.

⁴⁷ Tradução para o português: “Não obstante as outras disposições desta Convenção, um benefício sob esta Convenção não será concedido em relação a um item de renda ou capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais propósitos de qualquer acordo ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que seja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes desta Convenção”.

Ou seja, propõe que, em regra, o benefício tributário não será concedido se for razoável concluir que a obtenção desse benefício foi **um dos principais propósitos** de qualquer acordo ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício.

Ocorre que a interpretação dos fatos e circunstâncias relevantes envolvidas para constatar se a obtenção do benefício foi um dos principais propósitos é algo que também suscita divergências, principalmente considerando as diferenças existentes no que se refere à língua, cultura, realidade socioeconômica, práticas comerciais e às suas legislações domésticas de cada país.

Por fim, a expressão “***artificial avoidance of permanent establishment***” remete à ideia de evitar que empresas organizem suas operações de modo a evitar artificialmente a criação de um estabelecimento permanente, frustrando a tributação na jurisdição onde operam de fato.

Denota-se que “*artificial*” é um termo valorativo e relacional, pois exige comparar o que foi feito com o que seria esperado em uma estrutura “normal” ou “genuína”. Depende da identificação de uma dissonância entre a forma jurídica e a substância econômica, não existindo uma fronteira clara e objetiva entre planejamento tributário legítimo e estrutura artificial. Portanto, é um conceito jurídico indeterminado, pois sua aplicação depende da análise do grau de economicidade, coerência e finalidade da estrutura empresarial.

Na página eletrônica da Organização⁴⁸ é possível encontrar disposições como “*Preventing **artificial avoidance of permanent establishment status in tax treaties through commissionaire structures and more***”⁴⁹.

Além disso, a OCDE⁵⁰, em relatório em português, diz o seguinte: “Prevenir que o status de EP seja **artificialmente evitado**”.

De acordo com o Merriam-Webster Dictionary⁵¹, “*artificial*”, enquanto adjetivo, pode significar:

“1.a. made, produced, or done by humans especially to seem like something natural: man-made; b medical: serving to temporarily or permanently supplement or replace a usually vital bodily function or necessary substance (such as nutrients or water). 2. caused or produced by human actions or methods especially for economic, social, or political aims. 3. a. not being, showing, or resembling sincere or spontaneous behavior: fake; b. imitation, sham. 4 in biological classification: based on differential morphological characters not necessarily indicative of natural relationships. 5

⁴⁸ OECD. **Erosão da base tributável e transferência de lucros (BEPS)**. Disponível em: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html>. Acesso em: 14 out. 2025.

⁴⁹ Tradução para o português: “Prevenção da evasão artificial do estatuto de estabelecimento permanente em tratados fiscais através de estruturas comissionárias e muito mais”.

⁵⁰ OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Oecd Publishing, 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/pt/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264207790-pt.pdf. Acesso em: 14 out. 2025.

⁵¹ Vide: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/artificial> . Acesso em: 14 out. 2025.

*archaic: artful, cunning*⁵².

De acordo com o Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa⁵³, a palavra “artificial”, enquanto adjetivo, pode significar:

“1. Produzido por arte ou indústria do homem e não por causas naturais. 2. Produzido ou efetuado pela habilidade do homem para imitar a natureza. 3. Produzido especialmente por processos químicos, para assemelhar-se a determinada matéria-prima ou a um derivado dela; sintético: Seda artificial. 4. Que imita um objeto natural: Flor artificial; mosca artificial. 5. Efetuado por meios que não são os naturalmente usados. 6. Que não é natural; afetado, fingido, postiço, sofisticado.”

Considerando o contexto de operações transnacionais, a melhor definição para o termo “artificial” encontrada no Merriam-Webster Dictionary seria “3. *a. not being, showing, or resembling sincere or spontaneous behavior: fake*”. Já a melhor definição para o termo “substancial” encontrada no Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa seria “6. Que não é natural; afetado, fingido, postiço, sofisticado”.

A ideia da Ação 7 do Projeto BEPS é “Prevenir que o status de EP seja artificialmente evitado”. Todavia, quais arranjos societários podem ser considerados artificiais é algo que também gera controvérsias entre os países, pelos motivos expostos anteriormente.

No Brasil, por exemplo, a legislação tributária não dispõe de regra específica sobre o assunto, nem incorpora diretamente as diretrizes da Ação 7 do BEPS. Embora o art. 116, parágrafo único, do CTN preveja que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, ele nunca foi regulamentado. Assim, na prática, a administração tributária e a jurisprudência utilizam como base para tratar a matéria o princípio da substância econômica, tratados bilaterais, pareceres normativos, atos interpretativos da RFB, jurisprudência administrativa e judicial ainda pouco consolidada sobre a questão, doutrina da simulação e fraude à lei, interpretação teleológica e análise funcional. Veja-se que dentro do próprio país a questão não possui um critério único de solução, tornando-se a situação ainda mais problemática quando se pensa no alcance de uma solução global que atenda a todos os países.

⁵² Tradução para o português: “1.a. feito, produzido ou feito por humanos especialmente para parecer algo natural: feito pelo homem; b. médico: servindo para suplementar ou substituir temporária ou permanentemente uma função corporal geralmente vital ou substância necessária (como nutrientes ou água). 2. causado ou produzido por ações ou métodos humanos especialmente para fins econômicos, sociais ou políticos. 3. a. não ser, mostrar ou assemelhar-se a um comportamento sincero ou espontâneo: falso; b. imitação, farsa. 4. na classificação biológica: baseado em caracteres morfológicos diferenciais não necessariamente indicativos de relações naturais. 5. arcaico: astuto, astuto”.

⁵³ Vide: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/artificial/> . Acesso em: 14 out. 2025.

Tendo isso em vista, é inquestionável que tais questões suscitam preocupações quanto à possibilidade de ampliação do espaço de discricionariedade na atuação das administrações tributárias e de comprometimento da segurança jurídica, previsibilidade e coerência na aplicação das normas tributárias.

2. Desafios para a Segurança Jurídica e a Previsibilidade Tributária Internacional

O Projeto BEPS introduziu importantes diretrizes para combater a erosão da base tributária e a transferência artificial de lucros. No entanto, a aplicação prática de conceitos indeterminados existentes nesse contexto, como “*substantial activities*”, “*one of the principal purposes*” e “*artificial avoidance of permanent establishment*”, embora permita certa flexibilidade na aplicação das normas - o que pode ser desejável em um ambiente fiscal em constante transformação - suscita relevantes preocupações quanto à segurança jurídica e à previsibilidade do sistema tributário internacional.

O conceito de “*substantial activities*”, disposto na Ação 5, busca assegurar que a tributação tenha lastro em atividades econômicas reais. Todavia, a ausência de critérios objetivos universais sobre o que constitui uma atividade “substancial” gera incertezas, tendo em vista que o grau de substancialidade exigido pode variar entre jurisdições e entre autoridades administrativas, o que dificulta o planejamento tributário legítimo e gera insegurança sobre a validade de determinadas estruturas societárias.

O conceito de “*one of the principal purposes*”, por sua vez, central na Ação 6 (Prevenção da utilização abusiva de tratados), permite negar benefícios de tratados se um dos principais propósitos da estrutura ou transação for a obtenção de uma vantagem fiscal. Embora seja útil para coibir abusos, essa regra baseia-se em um critério subjetivo, que demanda a análise da intenção do contribuinte, o que não é algo fácil de se apurar e pode levar a decisões arbitrárias, considerando a possibilidade de diferentes autoridades fiscais aplicarem o teste com padrões distintos de prova ou interpretação.

Por fim, a noção de “*artificial avoidance of permanent establishment*”, prevista na Ação 7, visa combater práticas que buscam evitar artificialmente a constituição de presença tributável em determinada jurisdição. Contudo, a definição do que seria “artificial” carece de parâmetros claros, abrindo margem para interpretações variadas e potencialmente conflitantes.

Assim, a adoção de conceitos indeterminados fragiliza a segurança jurídica, pois impede o contribuinte de antever com razoável grau de certeza como sua conduta será interpretada pelas autoridades fiscais. Esse cenário afeta negativamente a economia, desencorajando investimentos internacionais e favorecendo litígios tributários.

Além disso, a previsibilidade, elemento central de sistemas tributários funcionais, é afetada pelas incertezas trazidas pela variabilidade das regras tributárias aplicadas entre as jurisdições e das interpretações casuísticas.

Logo, percebe-se que a linha entre planejamento tributário legítimo e evasão fiscal, no contexto transnacional, pode ser tênue, o que coloca os contribuintes em situação de vulnerabilidade probatória frente a possíveis interpretações arbitrárias e impacta a sua confiança no sistema.

3. Possíveis Alternativas para Minimizar os Efeitos da Indeterminação

Tendo em vista que a indeterminação conceitual pode gerar insegurança jurídica e comprometer a previsibilidade tributária internacional, é essencial considerar alternativas capazes de mitigar esses efeitos.

A primeira proposta seria o aperfeiçoamento das orientações oficiais emitidas pela OCDE, especialmente por meio de comentários adicionais aos Modelos de Convenção e notas explicativas complementares. Essas orientações poderiam trazer critérios mínimos para caracterizar “atividades substanciais” em diferentes setores econômicos e condutas artificialmente estruturadas, por exemplo, parâmetros objetivos para aplicação dos testes subjetivos (como o PPT), bem como exemplos e estudos de caso. A padronização dessas interpretações, mesmo que não vinculativa, tem grande importância, uma vez que os comentários da OCDE são frequentemente utilizados como guia de consulta por autoridades fiscais e tribunais.

A segunda proposta seria a criação ou fortalecimento de fóruns multilaterais de interpretação cooperativa, como o “*OECD Forum on Tax Administration*”, podendo funcionar como espaços permanentes de diálogo técnico entre autoridades tributárias, para compartilhamento de boas práticas, discussão de casos complexos em ambiente colaborativo e elaboração conjunta de *guidelines*. Esse instituto poderia contribuir para promover um alinhamento mais uniforme das práticas interpretativas entre os países, atenuando assimetrias interpretativas e reduzindo os riscos de dupla tributação ou de dupla não tributação.

Outra proposta é a expansão e aprimoramento de mecanismos preventivos e corretivos de resolução de controvérsias tributárias internacionais, como *Mutual Agreement Procedure*⁵⁴ (MAP), arbitragem tributária vinculativa (podendo estar prevista nos tratados bilaterais ou no MLI) e *Advance Pricing Agreements (APAs)* multilaterais ou bilaterais, com escopo ampliado

⁵⁴ Tradução para o português: Procedimentos de Acordo Mútuo.

para tratar também da aplicação de conceitos subjetivos. Esses instrumentos podem reduzir significativamente o impacto da incerteza interpretativa, ao permitir que empresas e administrações tributárias alcancem um entendimento prévio ou resolvam disputas com base em critérios pré-estabelecidos.

Por fim, é essencial que as autoridades fiscais adotem posturas interpretativas transparentes, publicando regularmente soluções de consulta e posições oficiais sobre temas recorrentes relacionados ao BEPS, orientações internas que reflitam a interpretação oficial da autoridade sobre conceitos indeterminados e manuais de procedimentos que documentem critérios técnicos utilizados em auditorias.

Além disso, é necessário incentivar o uso de instrumentos de consulta prévia (como *rulings* e pareceres vinculantes), permitindo que os contribuintes obtenham maior previsibilidade antes de adotar determinadas estruturas operacionais ou societárias.

A mitigação dos riscos interpretativos associados aos conceitos indeterminados do Projeto BEPS exige uma resposta multilateral, institucional e técnica. A combinação de orientações interpretativas, coordenadas multilaterais, mecanismos de resolução de controvérsias eficazes e transparência administrativa pode reduzir significativamente a insegurança jurídica e favorecer um ambiente tributário internacional mais equilibrado. Tais medidas são fundamentais para promover a harmonia entre o dever de combater os planejamentos tributários agressivos e o dever de observância ao princípio da segurança jurídica em âmbito global.

Todavia, é importante que a uniformidade internacional mínima coexista com o respeito à autonomia interpretativa interna de cada país, a fim de que se encaixe nas particularidades de cada realidade local e regional. Dessa forma, cada país deve aplicar a técnica da interpretação harmônica entre o direito interno e o direito convencional e utilizar métodos de interpretação teleológica e sistemática contextualizados ao país. Para isso, é interessante que cada país, além da técnica hermenêutica, se utilize de certos instrumentos institucionais como “pontes” entre o direito internacional e o doméstico, como: **a)** *rulings*, soluções de consulta e orientações oficiais que traduzam o BEPS para o contexto nacional; **b)** notas explicativas dos países ao aderir ao MLI, indicando limites interpretativos; e **c)** relatórios internos de prática fiscal alinhando OCDE e direito interno.

Considerações finais

A crescente complexidade das operações econômicas internacionais e a necessidade de combater práticas de elisão fiscal agressiva justificam, em grande medida, a adoção de conceitos indeterminados no âmbito do Projeto BEPS. No entanto, como demonstrado ao longo deste trabalho, a incorporação de tais conceitos introduz desafios relevantes à segurança jurídica e à previsibilidade tributária internacional.

Tais conceitos, ao dependerem de juízos valorativos e de elementos subjetivos ou contextuais, abrem margem para interpretações arbitrárias das administrações públicas e causam vulnerabilidade probatória aos contribuintes. Isso amplia o risco de litígios, dificulta o planejamento legítimo dos contribuintes e pode comprometer a confiança nas regras multilaterais. Diante desse panorama, o artigo propôs alternativas viáveis para mitigar os efeitos da indeterminação normativa.

Conclui-se, portanto, que o equilíbrio entre flexibilidade normativa e segurança jurídica é essencial para a efetividade das medidas antielisivas do Projeto BEPS. Para que os conceitos indeterminados cumpram sua função sem comprometer a previsibilidade e a confiança do contribuinte, é necessário que os Estados e as organizações internacionais avancem na construção de um marco interpretativo mais estável, uniforme e transparente. Todavia, é importante que a uniformidade internacional mínima coexista com o respeito à autonomia interpretativa interna de cada país, a fim de que se encaixe nas particularidades de cada realidade local e regional. Apenas assim será possível alcançar um sistema tributário internacional mais justo, eficiente e juridicamente equilibrado.

Referências

ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **A Reforma da Tributação Internacional da Renda e seus reflexos sobre a política tributária brasileira**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/bitstream/123456789/44823/1/Reformatributacaointernacional_Albuquerque_2021.pdf. Acesso em: 27 out. 2023.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente**. São Paulo: JusPodivm, 2025.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS; 13., 2016, São Paulo; CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Anais [...]**. São Paulo: Noeses, 2016. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em: 27 out. 2023.

BUNN, Daniel; ASEN, Elke. **What European Countries are doing about Digital Services Taxes**. 2022. Disponível em: <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-tax-europe-2022/>. Acesso em: 28 out. 2023.

CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; SILVA, Jhonytan Mark da. A reforma tributária e a tributação da economia digital. *In*: CUNHA, Ivan Ludovice; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala (orgs.). **Reforma Tributária Brasileira**. Belo Horizonte: D'plácido, 2019, p. 159-160.

CORREIA, Amanda Valéria Cruz; XAVIER, Raquel Mercedes Motta; CUNHA, Carlos Renato. A Tributação das Big Techs e Planejamentos Tributários Agressivos: O Caso Apple. **Revista Jurídica Direito & Paz**, São Paulo, Ano XVI, n. 46, p. 178-194, 1º Semestre, 2022. Disponível em: <https://revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/1647/654>. Acesso em: 27 out. 2023.

DEL CLARO, Maria Ângela Marques. O Direito Administrativo e a Doutrina dos Conceitos Jurídicos Indeterminados. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, p. 163-176, 1992. Disponível em: <https://share.google/9MRm8JcshztweqvgH>. Acesso em: 14 out. 2025.

European Parliamentary Research Service. **Understanding BEPS: from tax avoidance to digital tax challenges**. 2. ed. European Parliamentary Research Service, 2019. 11 p. Disponível em:

[https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI\(2019\)642258_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2019/642258/EPRS_BRI(2019)642258_EN.pdf). Acesso em: 28 nov. 2025.

HAJE, Lara. **Projeto institui contribuição sobre receita bruta de grandes empresas de tecnologia**. 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/659896-projeto-institui-contribuicao-sobre-receita-bruta-de-grandes-empresas-de-tecnologia/>. Acesso em: 28 out. 2023.

LANNES, Yuri Nathan da Costa; GIOIA, Fulvia Helena de; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. Desafios da Tributação da Economia Digital: BEPS e a realidade brasileira. **Revista Jurídica Unicuritiba**, Curitiba, v. 3, n. 70, p. 622-623, jun. 2022. Disponível em: <https://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/5990/371373938>. Acesso em: 27 out. 2023.

MAIA, João. **Projeto de Lei nº 2.358, de 2020**. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Brasília: Câmara, 04 mai. 2020.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. **Revista Acadêmica da Faculdade de Direito do Recife**, v. 88, n. 2, p. 82-101, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/index.php/ACADEMICA/article/view/12099/15787>. Acesso em: 27 out. 2023.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Oecd Publishing, 2014. Disponível em: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/pt/publications/reports/2013/07/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting_g1g30e67/9789264207790-pt.pdf. Acesso em: 14 out. 2025.

OECD. **Base erosion and profit shifting**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 27 out. 2023.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version**. Paris: OECD Publishing, 2017. Esta é a décima versão da publicação intitulada *Model Tax Convention on*

Income and on Capital, publicada pela primeira vez em 1992 e periodicamente atualizada desde então.

OECD. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 final report**. Paris: OECD, 2015.

PARAHYBA, Andrea Joffily. Os Conceitos Jurídicos Indeterminados e a Discricionariedade Administrativa no Estado Democrático de Direito. **Anais do XIX Encontro Nacional do Conpedi**, Fortaleza-CE, p. 2009-2023, jun. 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3087.pdf>. Acesso em: 14 out. 2025.

ROZAS, Luiza Barros. Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa. **Cadernos Jurídicos da Escola Paulista da Magistratura**, São Paulo, n. 47, p. 191-201, janeiro - fevereiro/2019. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/download/EPM/Publicacoes/CadernosJuridicos/47.13.pdf>. Acesso em: 14 out. 2025.

TÔRRES, 2003 apud TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. São Paulo: IBDT, 2017, pp. 35-57.