A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FORMA DE COMBATER A GUERRA FISCAL ENTRE OS PAÍSES

TAX HARMONIZATION AS A WAY TO COMBAT THE TAX WAR BETWEEN COUNTRIES

Joedson de Souza Delgado[1]

Fernanda de Holanda Paiva Nunes[2]

RESUMO: Este artigo objetiva discutir a harmonização tributária como forma de combater a guerra fiscal entre os países. Para tanto, aborda a competição fiscal em âmbito internacional, explica a harmonização tributária internacional sob a ótica da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e expõe o pacote de medidas do projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Uma revisão sistemática da literatura com abordagem conceitual permite mapear estudos anteriores por meio da metodologia descritiva analítica e do procedimento bibliográfico. Conclui-se que a introdução de normas de declaração obrigatória, bem como o desenvolvimento da cultura cooperativa é necessária para inserir o país na vanguarda da tributação internacional, harmonizando o sistema tributário de um determinado país com as melhores práticas mundiais em matéria fiscal, baseados na transparência, substância e coerência.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação internacional. Guerra fiscal. Harmonização tributária.

ABSTRACT: This article aims to discuss tax harmonization as a way to combat the fiscal war between countries. To this end, it addresses tax competition at the international level, explains the international tax harmonization from the perspective of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and exposes the package of measures of the BEPS project (Base Erosion and Profit Shifting). A systematic review of the literature with a conceptual approach allows mapping previous studies through analytical descriptive methodology and bibliographic procedure. *It is concluded that* the introduction of mandatory reporting standards as well as the development of cooperative culture is necessary to place the country at the forefront of international taxation, harmonising a country's tax system with the best global tax practices based on transparency, substance and coherence.

KEYWORDS: International taxation. Tax war. Tax harmonisation.

DATA DE RECEBIMENTO: 16/08/2023

[1] Doutorando em Direito na Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Especialista em Direito Sanitário pela Fundação Oswaldo Cruz (Fiocruz) e Direito Administrativo pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal (UDF) e Administração pela Universidade de Brasília (UnB). É servidor na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). OrcID: http://orcid.org/0000-0002-0968-2058. Contato: joedson.delgado@hotmail.com.

[2] Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Advogada. OrcID: https://orcid.org/0000-0001-7218-349X. Contato: fernandanunes3@hotmail.com

DATA DE APROVAÇÃO: 05/04/2024

INTRODUÇÃO

O uso abusivo de formas jurídicas no planejamento tributário internacional das empresas multinacionais passou, progressivamente a provocar perdas acentuadas de receitas tributárias. Houve o agravamento do déficit fiscal e prejuízo do desenvolvimento de políticas públicas dos países, incapazes de enfrentar sozinhos a complexidade da enorme estrutura jurídica das grandes corporações privadas, cuja volatilidade e mobilidade do capital superavam em muito as estratégias nacionais de combate à evasão fiscal e ainda desfrutavam da dependência crescente dos países com relação ao investimento estrangeiro direto.

Enfrentar esses problemas apenas com base na legislação interna dos países é tarefa virtualmente impossível, dadas as forças desproporcionais decorrentes da globalização, sendo, portanto, necessária a coalisão das nações em organismos internacionais multilaterais para a busca de soluções eficazes. Além disso, um outro problema decorrente da globalização econômica refere-se aos países utilizar o tributo como instrumento de políticas extrafiscais em suas relações internacionais.

Criou-se, assim, um clima de concorrência fiscal entre as nações altamente prejudicial ao seu desenvolvimento interno e agravando ainda mais a exploração de brechas normativas pelas empresas multinacionais. A radicalização da política de concessão de benefícios fiscais, com o objeto de atrair o investimento estrangeiro, exigiu que as nações desenvolvidas buscassem soluções para conter a evasão fiscal por parte dos contribuintes e evitar a concorrência fiscal predatória praticada por países com tributação favorecida.

A necessidade de atrair investimentos estrangeiros para o financiamento de políticas sociais e econômicas, tem levado os países a uma clara guerra fiscal internacional, que passaram a abdicar de normas rígidas de controle fiscal, quando significassem constrangimento aos interesses do investidor. Estudando os efeitos negativos da globalização econômica e da competição fiscal prejudicial, a *Organisation for Economic Co-Operation and Development* (OCDE) ressalta que esse uso prejudicial do tributo induz a distorções nos padrões de comércio e investimentos

internacionais e provoca a redução global do bem-estar (*ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT*, 1998).

O problema investigado neste artigo é sobre a harmonização tributária como forma de combater a guerra fiscal. Portanto, o objetivo do trabalho é apresentar as hipóteses legais que legitimam o ambiente de guerra fiscal entre os países favoreceu as práticas de evasão por parte das grandes empresas multinacionais. Os procedimentos agressivos de planejamento tributário, que, além de tirarem proveito das distorções fiscais causadas pelo efeito do dumping fiscal internacional, se utilizam de modelos baseados em *offshores, trusts*, paraísos fiscais etc., para deslocar o seu lucro para países de tributação mais favorecida e, com isso, reduzir ou eliminar o custo tributário da sua atividade.

Para tanto, o manuscrito utiliza-se de revisão sistemática da literatura com abordagem conceitual permite mapear estudos anteriores por meio da metodologia descritiva analítica e do procedimento bibliográfico. Parte da doutrina entende que a concorrência fiscal tem resultado em políticas radicais de concessão de benesses tributárias, como isenções, créditos fiscais e reduções de alíquotas e as bases tributárias. De modo geral, a arrecadação estatal, sem que ocorra a esperada vantagem para o Estado concedente deve ser proporcional às concessões feitas.

Assim, o texto pontua que as jurisdições fiscais perceberam que a tributação precisava ocupar boa parte da agenda internacional, especialmente devido à preocupação com a deterioração da base fiscal dos países que integram o mercado globalizado. A vulnerabilidade dos sistemas tributários nacionais tem criado oportunidades para a evasão fiscal e a consequente erosão das bases tributárias, com severos prejuízos ao desenvolvimento de políticas públicas e sociais. Ao final, o artigo explora como a comunidade internacional, por meio das instituições multilaterais e organismos transnacionais, começou a desenvolver mecanismos para o aperfeiçoamento da tributação internacional e a eliminação da evasão fiscal. Exige-se padrões de conduta e uniformização de procedimentos fiscais tanto das jurisdições fiscais quanto dos atores do comércio global, para que o lucro seja tributado onde quer que haja atividade econômica e criação de valor.

1 A COMPETIÇÃO FISCAL EM ÂMBITO INTERNACIONAL

De acordo com dados do Banco Central do Brasil, os investimentos estrangeiros no Brasil saltaram de um estoque inicial em 1995 de, aproximadamente, US$ 41 bilhões, para mais de US$ 160 bilhões no ano 2000, com um crescimento aproximado de 290% (BRASIL, 2021a). No mesmo período, no entanto, a arrecadação tributária experimentou um crescimento aproximado de 96%, passando de US$ 88 bilhões para US$ 173 bilhões, segundo dados da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2021b).

Esses dados demonstram a desproporcionalidade entre o volume de investimentos estrangeiros diretos realizados no Brasil, resultado direto da concorrência fiscal internacional, e o crescimento da arrecadação tributária federal, confirmando aquilo que a OCDE chamou de *race to the bottom*[3] (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015e), particularmente grave para os países em fase de desenvolvimento econômico. Leonetti e Feriato (2017, p. 64), comentando sobre os efeitos nocivos provocados pela concorrência fiscal internacional, salientam que a corrida ao fundo do poço ocorre [...] quando um Estado se obriga a reduzir sua tributação diante das pressões internacionais para manter os recursos oriundos dos investimentos estrangeiros em seu território e não serem substituídos por outros Estados com tributação reduzida.

O uso exagerado e inconsequente da função extrafiscal do tributo como instrumento de atração de investimentos estrangeiros diretos gerou o que se conhece como *dumping* fiscal internacional, caracterizado por um processo de deterioração das bases fiscais dos países, impulsionados pela necessidade de oferecer melhor atratividade para capitais e pessoas, levando os países envolvidos a altos sacrifícios sociais e econômicos. Neste aspecto, Moura (2014, p. 114) entende que

> [...] as empresas multinacionais, fazendo uso de sofisticados esquemas de planejamento fiscal internacional, conseguem se aproveitar das oportunidades oferecidas pelos países engajados na concorrência fiscal e, com isso, reduzir ou quase eliminar a carga fiscal incidente sobre suas operações.

Essas práticas fiscais são denunciadas pela OCDE no relatório *Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-

[3] Tradução livre: corrida para o fundo do poço.

OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998) como práticas prejudiciais e, geralmente, são provocadas por paraísos fiscais (*tax havens*) ou regimes fiscais preferenciais prejudiciais (*harmful preferential tax regimes*), que reduzem sua tributação, em níveis inferiores da tributação de outros países, gerando, assim, uma disputa pelo capital.

Como adverte esse relatório (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998), a concorrência fiscal internacional nociva, por sua vez, tem o potencial de causar danos aos países, tais como a distorção dos fluxos financeiros e, indiretamente, dos investimentos reais, a fragilização da integridade e da justiça das estruturas fiscais, o desestímulo da conformidade por parte dos contribuintes, a reformulação do nível e da combinação desejados de impostos e gastos públicos, mudanças indesejadas de parte da carga tributária para bases tributárias menos móveis, como trabalho, propriedade e consumo e o aumento dos custos administrativos e encargos de conformidade sobre autoridades fiscais e contribuintes.

2 HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL – A FUNÇÃO DA OCDE

A OCDE, sucedeu a Organização para a Cooperação Econômica Europeia - OEEC, que foi formada para gerenciar a ajuda americana e canadense sob o Plano Marshall para reconstruir a Europa após a 2ª Guerra Mundial. A Convenção que transformou a OEEC na OCDE foi assinada no *Chateau de la Muette*, em Paris, em 14.12.1960 e entrou em vigor em 30.09.1961.

Desde que iniciou suas atividades, o foco de atuação da OCDE tem sido proporcionar o bem-estar em todo o mundo, aconselhando governos sobre políticas que se compatibilizem com o crescimento resiliente, inclusivo e sustentável.

Em estreita colaboração com o G7 e o G20, a OCDE tem contribuído para disseminar melhores práticas de governança, promover reformas e soluções multilaterais para os desafios globais que abrangem o horizonte das políticas públicas, desde o princípio do poluidor-pagador, desenvolvido por meio da Recomendação C(72)128, de 26 de maio de 1972 (OLIVEIRA; TUPIASSU; GROS-DESORMEAUX, 2019), até o PISA, que monitora os resultados dos sistemas educacionais dos países, a fim de melhorar a performance dos alunos (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-

OPERATION AND DEVELOPMENT, 2000), sem falar na transparência tributária e na harmonização fiscal internacional. Ao longo de sua história, a OCDE tem se esforçado para se tornar mais global, mais inclusiva e mais relevante, sendo composta, atualmente, por 37 países, tendo o Brasil oficializado a sua candidatura de associação em 2017.

Em 1963, dando continuidade aos estudos iniciados pela OEEC, a OCDE lançou a primeira versão da sua Convenção Modelo sobre Dupla Tributação. Nunes e Kölling (2023) destacam que a cooperação internacional em matéria fiscal, baseada em soluções multilaterais, surgiu como necessidade de combater a evasão e o deslocamento artificial de lucros, a fim de promover uma harmonização fiscal e, como tal, passou a integrar a agenda da OCDE.

Durante os seus 60 anos de existência, a OCDE sempre exerceu um papel fundamental no desenvolvimento da economia global, através da tentativa de harmonização de políticas econômicas dos diversos países que compõem a comunidade internacional (TAVARES *et al*., 2016). No âmbito tributário, a Convenção Modelo da OCDE representou um dos mais importantes avanços no combate à dupla tributação desde os princípios desenvolvidos pela Liga das Nações nos anos de 1920, ao mesmo tempo em que permitiu um razoável progresso nos esforços de uniformização fiscal internacional, por meio da assimilação de padrões desenvolvidos pela OCDE nos anos seguintes.

Como explicam Thorstensen e Gullo (2020), a OCDE criou uma ampla estrutura dedicada a temas tributários, como o Centro de Política e Administração Tributária (*Centre for Tax Policy and Administration* - CTPA), o Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs* - CFA), o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency*), dentre outros programas especiais.

O esforço que culminou com a proposta da Convenção Modelo teve como premissa a compreensão de que, segundo indica o relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* da OCDE (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b), as transações comerciais internacionais podem levar a sobreposições de competências tributárias e, com isso, resultar em dupla tributação. A partir de então, as convenções internacionais, em simetria com as regras nacionais, passaram a lidar com a dupla tributação de forma mais eficaz, abordando essas

sobreposições de modo a minimizar distorções comerciais e impedimentos ao crescimento econômico sustentável.

Em 2011, consolidando esses estudos, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE produziu o relatório *Tackling aggressive tax Planning through improved Transparency and disclosure* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2000), no qual buscava fomentar a transparência e a divulgação obrigatória dos esquemas fiscais objeto dos planejamentos tributários internacionais, por meio da implementação de *mandatory disclosure rules*. As premissas que norteavam as recomendações desse relatório levavam em conta a necessidade de fornecer às jurisdições fiscais o acesso antecipado e detalhado a esses esquemas fiscais, possibilitando-lhes reagir de forma rápida e eficaz nos casos em que ficasse caracterizada a evasão fiscal ou o deslocamento artificial de lucros.

As recomendações contidas no relatório de 2011 consideram as experiências de alguns países com regras de declaração obrigatória, como os Estados Unidos da América (EUA), Canadá, Reino Unido e Portugal, cujas estatísticas revelavam a eficácia das medidas adotadas. O uso abusivo de formas jurídicas no planejamento tributário internacional das empresas resulta na perda de receitas tributárias dos países, com o consequente agravamento do déficit fiscal e prejuízo do desenvolvimento de suas políticas públicas, notadamente em países em desenvolvimento, situação que se agravou com a crise global de 2008.

No relatório *Inclusive Frameworks on BEPS* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2017d), a OCDE estima que cerca de US$240 bilhões em tributos são perdidos anualmente devido à evasão fiscal. Nos países que integram o bloco da União Europeia (UE), estima-se que, ao longo dos anos, cerca de €1 trilhão já escaparam dos cofres públicos (EUROPEAN COMMISSION, 2021).

Oferecendo uma dimensão real dos efeitos que a evasão fiscal exerce sobre a França, Bocquet e Bocquet (2016) destacam que a sua erradicação eliminaria toda a dívida pública naquele país. Ante a esse cenário, o grupo dos países que integram o G-20, incluiu na declaração final do evento as preocupações com o impacto negativo que a evasão fiscal exercia no desenvolvimento econômico dos países e, a partir disso, encomendou ao Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE a elaboração de estudos de combate à erosão das bases fiscais e ao deslocamento artificial de lucros – BEPS

3 O PACOTE DE MEDIDAS DO PROJETO BEPS

Pouco tempo depois, em 2013, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE desenvolveu dois estudos que seriam a base para o grande projeto que lançaria cerca de dois anos após, a saber: o *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b) e, em seguida, o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, objetivando: a) identificar ações necessárias para abordar BEPS, b) definir prazos para implementar essas ações e c) identificar os recursos necessários e a metodologia para implementar essas ações (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b).

Os estudos de 2013 propuseram uma série de ações a fim de abordar as fragilidades das regras atuais de forma eficaz e eficiente, apresentando algumas especificidades que deveriam ser levadas em conta em cada uma delas, todas conectadas por um mesmo sentimento, de que mudanças fundamentais são necessárias para prevenir a dupla não-tributação, bem como casos de nenhuma ou baixa tributação associados a práticas que segregam artificialmente o lucro tributável das atividades que o geram (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013a).

Após dois anos de *drafts* e intensos debates, foram aprovadas pela OCDE e pelo G20 os relatórios finais do Projeto BEPS, por meio do relatório *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015n), composto por um conjunto de ações que endereçam recomendações, princípios, boas práticas e padrões mínimos para as diversas jurisdições fiscais, a fim de dotá-las dos instrumentos necessários para adequar-se aos novos padrões de tributação internacional propostos pela OCDE, sobretudo por meio de alterações na legislação interna e na rede de tratados internacionais contra a bitributação. Sintetizando os objetivos pretendidos pelo Projeto BEPS da OCDE, Lobato e Teixeira (2019) salientam que o principal deles é aprimorar a cooperação entre os Estados que compõem a comunidade internacional.

3.1 Plano BEPS no combate a evasão fiscal e o deslocamento artificial de lucros

Nos termos do relatório *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports*, o pacote de medidas do Projeto BEPS compreende 15 ações que abordam diferentes matizes do BEPS, todas construídas sobre os três pilares que alimentam o projeto, a saber, transparência, coerência e substância. Esse conjunto de ações incorporou todo o trabalho realizado em anos anteriores pela OCDE, em especial o repertório de princípios, critérios e elementos básicos sugeridos por aqueles estudos.

Até a conclusão desta pesquisa, o Plano BEPS contava com a ratificação de 140 países, que trabalham juntos na estrutura inclusiva do projeto (*OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*), enfrentando os desafios da implementação das ações propostas. Conforme dispunha o relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, o plano de ações deveria ter como objetivo principal oferecer aos países instrumentos de políticas fiscais capazes de lidar com os desafios tributários internos e transfronteiriços, a fim de melhor harmonizar seus interesses fiscais com a efetiva atividade econômica, sob a premissa de tributar essa atividade onde quer que ela gere valor (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013b).

Assim, cada uma das ações do Plano BEPS, sistematiza um conjunto de recomendações destinadas a aprimorar a legislação interna dos países e da sua rede de tratados internacionais contra a dupla tributação, no intuito de repelir as práticas fiscais prejudiciais e a exploração das lacunas normativas provocadas, em grande medida, pelos complexos modelos de otimização fiscal adotados pelas multinacionais, pelos paraísos fiscais e pela assimetria das normas tributárias e dos tratados entre os diferentes países.

Do conjunto de quinze ações[4], 4 delas tratam de estabelecer padrões mínimos do Projeto BEPS (*minimum standards*) a serem observados, que compreendem as ações 5, 6, 13 e 14.

[4] Ação 1 – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: dedicada aos negócios digitais;
Ação 2 – Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements: dedicada às entidades e instrumentos híbridos;

No conjunto de suas ações, a partir dos objetivos de combate às várias formas de evasão fiscal e do deslocamento artificial de lucros, o Plano BEPS pretende contribuir para uma maior harmonização fiscal internacional, oferecendo aos atores econômicos do cenário global um ambiente de negócios seguro, baseado os pilares da transparência, da coerência e da substância.

3.2 As ações propostas pela OCDE no contexto do Plano BEPS

Na opinião de Risolia (2016), o aumento dos negócios digitais, principalmente pelo grande número de usuários e pela variedade de atividades econômicas que compreendem, vem reduzindo a arrecadação fiscal de diversos países, especialmente diante da extraordinária valorização dos intangíveis e redução dos custos dos negócios digitais, a legislação em vigor se mostra incapaz de garantir a igualdade e a capacidade contributiva.

Foi nesse contexto que, no bojo do Plano BEPS, a OCDE propôs a Ação nº 1 (*Addressinng the Tax Challenges of the Digital Economy*), com o objetivo de proteger as jurisdições nacionais das práticas de evasão fiscal aplicadas sobre as atividades econômicas relacionadas com novas tecnologias, especialmente nos negócios digitais, tendo como objeto tanto os tributos diretos quanto os indiretos.

No relatório final sobre a Ação nº 1 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015a), a OCDE classificou como muito difícil isolar, para fins tributários, a economia digital do restante da economia, já que a

---

Ação 3 – Designing Effective Controlled Foreign Company Rules: dedicada às empresas controladas e coligadas no exterior;
Ação 4 – Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments: dedicada à dedutibilidade de Juros e despesas financeiras;
Ação 5 – Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance: destinada ao combate das práticas fiscais prejudiciais;
Ação 6 – Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances: dedicada à prevenção contra o abuso dos tratados;
Ação 7 – Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: dedicada ao status de estabelecimento permanente;
Ações 8, 9 e 10 – Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation: dedicadas aos preços de transferência;
Ação 11 – Measuring and Monitoring BEPS: dedicada à coleta e análise de dados do Projeto BEPS;
Ação 12 – Mandatory Disclosure Rules: dedicada à declaração obrigatória de planejamentos tributários;
Ação 13 – Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting: dedicada ao relatório país à país;
Ação 14 – Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective: dedicada aos procedimentos de acordos mútuos; e,
Ação 15 – Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties: dedicada ao Instrumento Multilateral.

economia digital vem se tornando a própria economia. Diante disso, espera-se que as considerações e análises apresentadas nessa Ação, em conjunto com as demais ações do BEPS e em harmonia com seus pilares de coerência, substância e transparência, oferecerão o devido tratamento aos riscos de evasão fiscal no âmbito da economia digital, permitindo a tributação da atividade econômica onde quer que ela ocorra e gere valor.

As recomendações apresentadas no Relatório Final da Ação nº 1 são genéricas e compreendem a conjugação de esforços para: a) estabelecer tributo interno sobre operações digitais; b) rever a convenção modelo da OCDE e os tratados contra a bitributação existentes; c) rever o conceito de estabelecimento permanente para fins tributários nos acordos artificiais de venda de bens ou serviços dentro de um grupo multinacional; d) estabelecer um tributo sobre transferência de dados e tributar na fonte as transferências relativas a *royalties* de intangíveis; e) detalhar melhor as regras de preços de transferência para negócios envolvendo intangíveis; f) Aprimorar as regras de CFC para os rendimentos decorrentes da economia digital; g) aplicar as orientações contidas no manual de tributação internacional de impostos sobre o consumo (*International VAT/GST Guidelines*).

O Brasil enfrenta os mesmos desafios dos demais países para implementar normas relacionadas com as recomendações da Ação nº 1 do Plano BEPS. No entanto, como destacam Trento e Júnior (2019), algumas medidas pré-existentes e típicas do Sistema Tributário Constitucional brasileiro vêm contribuindo para fortalecer o controle dos negócios digitais, aproximando-se dos efeitos esperados pelas recomendações da OCDE, a saber: a) do IOF, instituído pela Lei nº 5.143/1996, que se equipara em parte ao *bit tax* previsto na Ação nº 1; b) a regulamentação e o controle pelo Banco Central dos pagamentos online, através da Lei nº 12.863/2013; c) a instituição da CIDE-*Royalties*, pela Lei nº 10.168/2000, e da retenção de IR na fonte, pela Lei nº 9.249/95, para remessas de *royalties* ao exterior, alcançando, em parte, os intangíveis de que trata a Ação nº 1; e, d) o controle dos preços de transferência nas transações realizadas entre partes relacionadas, nos termos da Lei nº 9.430/1996; a instituição de regras de *Controlled Foreign Companies* (CFC), por meio da Lei nº 12.973/2014, aproximando-se, ainda que parcialmente, das recomendações apresentadas pela OCDE.

Em 2012, por meio do relatório *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy anda Compliance Issues*, a OCDE apontou a necessidade de adoção de medidas destinadas a combater os abusos relacionados com os instrumentos financeiros híbridos, justificando-as na a) perda de arrecadação fiscal por parte dos países envolvidos, b) distorção na livre concorrência e c) preservação dos princípios da neutralidade e da justiça fiscal (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2012).

A Ação nº 2 do Plano BEPS (*Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*) visa, então, prover os países de instrumentos eficazes para neutralizar os efeitos decorrentes das divergências de tratamento fiscal de instrumentos e/ou entidades híbridos, utilizados em esquemas abusivos de otimização fiscal internacional, com o objetivo de explorar as brechas fiscais em dois ou mais países, elidindo a tributação em todos eles.

O Relatório Final da Ação nº 2 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015b) conceitua o negócio híbrido como sendo aquele sujeito a tratamento tributário distinto em duas ou mais jurisdições, gerando assimetrias fiscais passíveis de exploração por planejamentos tributários que abusam dos tratados e normas. Traz também as regras recomendadas pela OCDE para o combate dessas práticas, sugerindo a adoção de medidas legislativas e de política fiscal pelos países, a fim de evitar a perda de arrecadação tributária.

Essas assimetrias decorrem do uso de instrumentos híbridos para gerar uma das seguintes situações, consoante o Relatório Final da Ação nº 2: a) *deduction/no inclusion*, nos casos em que a despesa dedutível numa jurisdição não corresponde à tributação da renda em outra jurisdição, b) *double deduction*, quando a despesa possibilita duas deduções, e c) *indirect deduction/no inclusion*, nos casos em que a renda derivada de uma despesa dedutível não compõe a renda tributável do beneficiário do pagamento (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015b).

Nos termos do relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2020), desde o lançamento da Ação nº 2, diversos países implementaram regras anti-híbridos, como a Austrália e Costa Rica e outros adaptaram as regras já existentes sobre a matéria, a fim de harmonizá-las com

as recomendações da OCDE. Regras anti-híbridas também foram implementadas nos EUA como parte do 2017 *U.S. Tax Cuts and Jobs Act*, e na UE, por meio da *UE Diretive* 2017/952 (ATAD II).

Embora sejam incomuns no país os estabelecimentos híbridos, os negócios híbridos estão bem presentes no cotidiano brasileiro, como é o caso dos Juros sobre Capital Próprio, por exemplo, e, como destacam Tavares *et al*. (2016), a legislação pátria cuidou de dar o devido tratamento tributário a esses instrumentos financeiros híbridos. A Lei 12.973/2014 é um exemplo de norma dedicada a essa tarefa, que privilegia a forma jurídica em detrimento da econômica para a definição das regras fiscais aplicáveis a tais instrumentos. Outro exemplo ocorre com a retenção na fonte dos valores remetidos ao exterior por meio de instrumentos financeiros (não apenas os híbridos), nos termos da Lei nº 9.249/95.

A Ação nº 3 objetiva oferecer recomendações para as jurisdições fiscais ao redor do mundo quanto ao desenho de boas práticas de regras para empresas estrangeiras controladas (*Controlled Foreign Company* - CFC), a fim de repelir a prática de planejamentos tributários agressivos, em que há o deslocamento artificial de lucros para estruturas *offshore*, desviando a receita da jurisdição do acionista para outra com tributação favorecida ou inexistente. Segundo Lobato e Teixeira (2019), o objetivo da OCDE com a Ação nº 3 é apenas combater as transações tidas como puramente artificiais ou sem substância econômica, com efeitos meramente tributários.

O Relatório Final da Ação nº 3 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c) traz recomendações projetadas na forma de blocos de construção, para garantir aos países regras eficazes no combate às transferências artificiais de renda para subsidiárias estrangeiras. No total, são seis blocos propostos para dar efetividade às normas de CFC, a saber: definição de uma CFC; isenções e limites de CFC; definição de renda da CFC; apuração das rendas da CFC; imputação das rendas da CFC; e prevenção e eliminação da dupla tributação.

O capítulo 2 do Relatório Final trata da definição de CFC, segundo o qual, além das entidades corporativas, recomenda-se que tenham o mesmo tratamento as entidades transparentes e os estabelecimentos permanentes, caso essas entidades obtiverem receitas que aumentem as preocupações de erosão da base tributável e o deslocamento de lucros e essas preocupações não sejam tratadas de outra maneira

(ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c).

Quanto à definição de renda da CFC (*Definition of CFC income*), tratada no capítulo 4, o Relatório Final (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c) não traz nenhuma recomendação específica, apenas sugerindo aos Estados que incluam uma tal definição nas suas regras de CFC, que garanta que toda receita que levantar preocupações BEPS seja atribuída aos acionistas controladores. Nesse sentido, os Estados são livres para escolher suas regras para a definição de renda CFC.

Por sua vez, a apuração das rendas de CFC (*Rules for computing income*), objeto do capítulo 5, o Relatório Final (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c) traz duas recomendações: a) utilização das regras da jurisdição fiscal da entidade controladora para calcular o lucro tributável, e b) compensação de prejuízos de uma entidade CFC apenas com os lucros auferidos pela mesma ou por outra CFC localizada no mesmo país.

O capítulo 6 do Relatório Final (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c) é consagrado à imputação das rendas da CFC (*Rules for attributing income*), cuja recomendação é que, uma vez calculado o valor da receita de CFC, deve-se determinar como atribuir essa receita aos acionistas apropriados. Para isso, a Ação nº 3 do Plano BEPS estabelece 5 etapas: a) determinar quais contribuintes devem ter renda atribuída a eles; b) determinar quanta receita deve ser atribuída; c) determinar quando a receita precisa ser incluída nos retornos dos contribuintes; d) determinar como a receita deve ser tratada; e e) determinar qual alíquota de imposto de renda deve ser aplicada.

As isenções e limites de CFC (CFC *exemptions and threshold requirements*) são tratadas no capítulo 3 do Relatório Final (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c), que recomenda três formas de limitação da tributação na modelagem de normas de CFC, a saber, a) auferimento de lucro mínimo pela entidade CFC, b) incidência da regra apenas em hipóteses de planejamentos tributários agressivos, e c) tributação no país da controladora apenas no caso dos lucros obtidos pela entidade controlada serem objeto de tributação menor à da sua controladora (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c).

Por fim, o Relatório Final (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015c) trata, no capítulo 7, da prevenção e eliminação da dupla tributação (*Rules to prevent or eliminate double taxation*), onde transparece a preocupação de evitar a dupla tributação ao definir regras de CFC.

Regras contra o abuso de CFC´s, baseadas nas recomendações da OCDE, já estão vigentes na UE e nos EUA, por meio da *EU Directive* 2016/1164 (ATAD I) e do 2017 U.S. *Tax Cuts and Jobs Act*, respectivamente. O Brasil, embora possua regras de CFC, estas não têm o mesmo propósito das recomendações da OCDE, na medida em que tributam as empresas controladas e coligadas com sede no exterior com base universal, alcançando, indiscriminadamente, a totalidade das receitas dessas empresas, independente da sua distribuição à empresa controladora com sede no Brasil.

A Ação nº 4 do Plano BEPS trata da limitação da erosão da base fiscal envolvendo a dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros), especialmente quando utilizada para obter deduções excessivas ou para financiar a produção de renda isenta ou diferida.

Os empréstimos costumam ser uma das fontes essenciais para o financiamento e a expansão da atividade produtiva das empresas, segundo afirmam Barbosa e Pinho (2016), podendo ser internos (dentro do grupo econômico) ou externos (capital de terceiros). Embora a literatura sobre estrutura de capital considere os empréstimos sob a lógica do nível ótimo de endividamento, com relação à proporção entre capital próprio e de terceiros, a possibilidade de registar o pagamento de juros como custo oferece vantagens para as empresas, como a fruição de benefícios fiscais, como acrescentam os autores, sendo, por isso, objeto frequente de procedimentos de otimização fiscal.

Merece especial atenção os empréstimos realizados intragrupo (internos). Gomes, Kingston e Pinheiro (2016) destacam que dentro do mesmo país essas operações não produzem significativos efeitos tributários. No entanto, nas operações envolvendo diferentes jurisdições fiscais, surgem importantes preocupações relacionadas com a erosão da base tributária decorrente da excessiva dedutibilidade de juros.

O Relatório Final da Ação nº 4 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015d) trabalha sob a perspectiva da construção

de uma abordagem de melhores práticas, que forneça uma solução eficaz para os riscos que os países enfrentam e que seja robusta contra modelos agressivos de otimização fiscal. Essa abordagem baseia-se em uma regra simples de aplicar, consistente numa taxa fixa que limita as deduções líquidas de juros de uma entidade a uma porcentagem fixa de seu EBITDA (*earnings before interest, taxes, depreciation and amortization*), garantindo que as deduções de juros da empresa sejam diretamente ligadas à sua atividade econômica.

O Brasil não internalizou a Ação nº 4 do Plano BEPS, mas, desde 2009, possui norma congênere, inicialmente pela Medida Provisória (MP) nº 472/2009, que foi convertida na Lei nº 12.249/2010 no ano seguinte. A lei brasileira institui regras de subcapitalização, definindo limites de dedutibilidade das despesas com juros, quando decorrentes de endividamento com partes relacionadas estrangeiras, de forma proporcional ao capital social. Outras normas nacionais também restringem a dedutibilidade de juros em transações com partes relacionadas que importem em endividamento ou determinação de preços de transferência, a exemplo da Lei nº 9.532/1997, Lei nº 9.430/1996 e Decreto nº 3.000/1999. São todas normas de exceção à regra geral de dedutibilidade de despesas, estabelecendo regras de preços de transferência sobre juros pagos em função de contratos de mútuo celebrados entre partes relacionadas.

Compondo o grupo dos *minimum standards*, juntamente com as Ações nº 6, 13 e 14, a Ação nº 5 do Plano BEPS tem sido fundamental para reforçar a coerência e a substância no que diz respeito aos regimes fiscais preferenciais e a transparência nas decisões fiscais. O incremento da transparência e da troca de informações entre as jurisdições fiscais, segundo as recomendações da Ação nº 5, oferece padrões mínimos destinados a salvaguardar condições equitativas entre os países e combater de modo mais eficiente as práticas fiscais prejudiciais.

Seu objeto de atenção inclui: a) os regimes de tributação favorecida, que podem causar injusto impacto nas bases tributárias de outros países, b) o monitoramento da transparência, por meio do intercâmbio de informações relevantes dos contribuintes, e c) a revisão dos requisitos de substância dos negócios, especialmente quando levados a efeito em regimes preferenciais.

Em verdade, a iniciativa não é privilégio da Ação nº 5, sendo inaugurada pelo Relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (ORGANISATION FOR

ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 1998), responsável pelo início dos estudos em matéria de práticas fiscais prejudiciais e pela criação do *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP), para levar adiante esses estudos.

Desde 2016, o FHTP revisou 287 regimes fiscais preferenciais, sendo que, desse total, quase todos foram alterados ou abolidos para cumprir com o padrão recomendado pela OCDE, segundo informa o Relatório *Inclusive Framework on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2020). Além disso, segundo o Relatório, o intercâmbio de informações fiscais se tornou uma prática comum entre os diversos países, sendo estimada em quase 30.000 trocas de informações sobre decisões fiscais realizadas entre 2016 e 2019.

Para Schneeweiss (2016, p. 334), "a Ação 5 do Projeto da OCDE visa especificamente o combate à opacidade que viabiliza as práticas tributárias prejudiciais, levando em conta a transparência (princípio norteador de todo o Projeto) e a substância". Os objetivos da Ação nº 5 vão além de uma aliança formal, como esclarece Schoueri (2016, p. 42), sendo a expressão mais contundente da cooperação global pretendida, já que, complementa, "somente através de um consenso internacional sobre o conjunto de normas comuns, será possível impedir a atual competição que tem levado a uma "race to the bottom". A expressão *race to the bottom* é destacada pelo Relatório Final da Ação nº 5 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015e) e denota a preocupação da OCDE com a concorrência fiscal predatória entre os países.

A corrida ao fundo do poço (*race to the bottom*) mencionada pelo Relatório Final da Ação nº 5 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015e) representa a radicalização das práticas de concorrência fiscal internacional, gerando o fenômeno do *dumping* fiscal internacional, que provoca a deterioração das bases fiscais dos Estados, notadamente aqueles em fase de desenvolvimento.

O Relatório ainda destaca que a natureza das práticas tributárias prejudiciais, num mundo impulsionado pela inovação tecnológica, facilita a mobilidade de certas atividades de um país para outro. Assim, o objetivo da Ação nº 5 é garantir a integridade dos sistemas tributários, protegendo-os de tais práticas nocivas, que corroem as bases fiscais de outros países, dissimulando potencialmente a localização

do capital e dos serviços (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015e).

Para Schnnweiss (2016), as principais fontes de troca de informações fiscais existentes no Brasil são os tratados contra a dupla tributação, os tratados de intercâmbio de informações em matéria tributária e os tratados de cooperação aduaneira. Mais recentemente, foi internalizado por meio do Decreto nº 8842/2016 a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, que insere o país num importante sistema internacional de intercâmbio de informações fiscais.

O conjunto dos *minimum standards* do Plano BEPS contém a Ação nº 6 que objetiva prevenir o abuso dos tratados internacionais contra a dupla tributação. O Relatório Final da Ação nº 6 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015e) faz alusão a dois casos típicos de abuso de tratados: a) casos em que uma pessoa tenta contornar as limitações inerentes ao próprio tratado, e b) casos em que uma pessoa tenta contornar as disposições do direito tributário interno usando os benefícios do tratado.

Uma das formas mais comuns de uso abusivo dos tratados contra a dupla tributação é o *treaty shopping*, envolvendo o uso de tratados e empresas interpostas em paraísos fiscais para obter benefícios indevidos. Como explicam Vieira e Carvalho (2016), resta configurado o *treaty shopping* quando a empresa desloca o seu domicílio com o único propósito de tirar proveito de benefícios fiscais existentes em tratados para evitar ou reduzir a tributação, valendo-se, para tanto, de “empresas canais”.

As “empresas canais” (*conduit companies*) são entidades constituídas para usufruir dos benefícios fiscais previstos em tratados contra a dupla tributação, indispensáveis para o desenvolvimento do comércio entre as nações, passaram a ser alvo de esquemas de planejamento tributário agressivos, que exploram as suas lacunas objetivando reduzir ou mesmo eliminar a tributação (VIEIRA; CARVALHO, 2016). Outra forma de abuso de tratados é a utilização das empresas trampolins (*stepping stone companies*), com o diferencial de serem constituídas na forma de *holdings* e abusarem de despesas dedutíveis.

A Ação nº 6 do Plano BEPS, consolidando estudos promovidos pela OCDE realizados em anos anteriores, busca, então, oferecer subsídios às jurisdições fiscais para a implementação ou aperfeiçoamento de regras internas que contemplem os

padrões mínimos necessários para evitar o abuso de tratados internacionais contra a dupla tributação.

O Relatório Final da Ação nº 6 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015f), ao buscar um padrão mínimo, recomenda três métodos para abordar o *treaty shopping* e combater o abuso de tratados. Em primeiro lugar, uma declaração clara de que os Estados Contratantes, ao firmarem um tratado, desejam evitar a evasão fiscal e, em particular, pretendem evitar a criação de oportunidades de *treaty shopping*, será incluída nos tratados tributários. Em segundo lugar, uma regra específica anti-abuso baseada nas disposições da regra de limitação de benefícios (*Limitation on Benefits rule* - LOB), incluídas em tratados celebrados pelos EUA e outros países, será incluída no Modelo da OCDE. Em terceiro lugar, uma regra anti-abuso mais geral, baseada no propósito principal das transações ou acordos (*Principal Porpose Test* - PPT), será incluída no modelo da OCDE.

A forma de implementação desses padrões mínimos não é objeto da Ação nº 6, e depende das políticas fiscais de cada país, podendo ocorrer por alteração individual dos tratados ou por meio da Convenção Multilateral de que trata a Ação nº 15 do Plano BEPS. Torres (2019) comenta que o Brasil deverá adotar esses padrões mínimos de transparência com a adoção do PPT em sua rede de tratados, com o intuito de combater o *treaty shopping*, o que poderá ser facilitado através da *Multilateral Convention*, objeto da Ação nº 15. Segundo o mesmo autor, o Brasil já vem adotando práticas anti-abusos em seus acordos contra a dupla tributação desde 2000, com a inserção de cláusulas com limitação de benefícios.

A Ação nº 7 do Plano BEPS pretende revisitar o conceito de estabelecimento permanente previsto na Convenção Modelo, a fim de prevenir estratégias para evitar a sua descaracterização ou caracterização forçada, deslocando artificialmente os lucros para jurisdição com tributação mais favorecida. Como ensina Fonseca (2016), a estrutura atual do estabelecimento permanente e consequente sistemática de repartição de competências tributárias tem permitido a permitido o uso abusivo de modelos de otimização fiscal para promover o BEPS. De acordo com os mesmos autores, essa estrutura atual encontra-se delineada na conjugação dos artigos 5º, 7º e 9º da Convenção Modelo da OCDE (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-

OPERATION AND DEVELOPMENT, 2017a), que tratam do seu conceito, local de sujeição passiva e base tributável, respectivamente.

O Relatório Final da Ação nº 7, no intuito de endereçar recomendações de alteração das disposições da Convenção Modelo acerca do Estabelecimento Permanente, traz algumas propostas, dentre elas, as relacionadas com as estruturas de comissão e agência, com o rol de exclusão de atividades e com a segregação de atividades e contratos (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015g).

A solução proposta pela Ação nº 7 e materializada na Convenção Modelo da OCDE foi reconhecer a existência de um Estabelecimento Permanente na hipótese em que o agente realiza habitualmente atividades essenciais à contratação e desempenha papel relevante para a conclusão dos contratos, embora não os celebre diretamente. A OCDE, com isso deslocou a lógica prevista no § 5º do art. 5º do formalismo puro para a substância do negócio.

A problemática envolvendo o rol de atividades que não caracterizam um Estabelecimento Permanente, previsto no §4º do art. 5º da Convenção Modelo da OCDE, é igualmente relevante e compreende tanto o combate às práticas abusivas de planejamento tributário quanto o endereçamento de soluções para as mudanças na economia global, sobretudo em razão do desenvolvimento da economia digital, como acima mencionado.

O referido dispositivo inclui uma lista de exceções de acordo com a qual não se configura um estabelecimento permanente quando um local de negócios é usado exclusivamente para atividades listadas nesse parágrafo, tidas como preparatórias ou auxiliares da atividade principal da empresa ou grupo.

A solução encontrada pela Ação nº 7 do Plano BEPS e já implementada na Convenção Modelo foi criar uma condição para verificar se as atividades a que se referem as alíneas desse dispositivo são, de fato, de caráter preparatório ou auxiliar. Assim, a alteração proposta pelo Relatório Final tem a finalidade de remover a natureza preparatória ou auxiliar dessas atividades, com a inclusão da parte final do §4º do art. 5º da Convenção Modelo de disposição no sentido que só não caracterizam um Estabelecimento Permanente se, e somente se, essas atividades forem exercidas com esses caracteres (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2017b).

Por fim, as recomendações do Relatório Final da Ação nº 7 para enfrentar os riscos de BEPS relacionados com a segregação de atividades e contratos entre partes relacionadas, incluem, com relação às atividades, a inserção de um parágrafo na Convenção Modelo da OCDE no sentido de que não se aplicam as exceções previstas no seu §4º, art. 5º, quando determinado negócio for fragmentado em diversas atividades menores, tidas como auxiliares ou preparatórias, mas que, pela relação próxima entre as partes relacionadas e quando observadas em conjunto (substância do negócio), constituem um único negócio.

As Ações nº 8, 9 e 10 do Plano BEPS tratam da revisão das Diretrizes de Preços de Transferência (*Transfer Pricing Guidelines*), com o intuito de alinhar, segundo Pereira (2016, p. 146) a "tributação oriunda da aplicação das regras de preços de transferência com a criação de valor". Nesse sentido, o Relatório Final das Ações nº 8, 9 e 10 foca em três áreas específicas, a saber, a) transações com intangíveis (Ação nº 8), b) Riscos de alocação de contratos e capital (Ação nº 9) e c) outras transações de alto risco (Ação nº 10).

Após empreender um estudo analítico sobre as três áreas de encampadas pelo Relatório Final, Lavez (2016, p. 139) conclui que existe um razoável afastamento das recomendações trazidas pelas Ações nº 8, 9 e 10 do princípio *arm´s length*, "especialmente em matéria de sinergia, recaracterização de operações e intangíveis, na medida em que não refletem ajustes que impliquem condições que seriam contratadas entre partes independentes".

O princípio *arm´s length* é descrito pelo Relatório Final como sendo aquele em que as transações entre partes relacionadas, vale dizer, entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, adotem critérios de precificação semelhantes àqueles adotados por transações realizadas entre empresas independentes, comparáveis em condições e circunstâncias semelhantes (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015h).

A Ação nº 8 dá especial atenção à transferência dos bens intangíveis ou dos direitos sobre eles, devido à dificuldade da sua identificação e avaliação, já que nem todos contam com proteção legal e registro ou são reconhecidos contabilmente. A estratégia adotada pela OCDE com relação aos bens intangíveis é de não reconhecer

automaticamente a competência tributária da jurisdição do proprietário jurídico sem, antes, submeter o intangível aos testes de análise funcional e de controle.

Já a Ação nº 9 pretende encaminhar recomendações para combater a manipulação da geração de resultados através da alocação de riscos e capitais entre partes relacionadas, por meio de ferramentas que avaliem a legitimidade e previsibilidade dos retornos decorrentes dos riscos assumidos e identifiquem a alocação artificial de riscos por meio de contratos.

Por fim, a Ação nº 10 do Plano BEPS, como consta do Relatório *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2013a), possui os seguintes objetivos: (i) esclarecer as circunstâncias em que as transações podem ser recaracterizadas; (ii) clarificar a aplicação de métodos de preços de transferência, em particular repartições de lucros, no contexto das cadeias de valor globais; e (iii) fornecer proteção contra tipos comuns de pagamentos que erodem a base, como taxas de administração e despesas da sede.

Em 2020, a OCDE lançou o relatório *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions*: *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*: ações 4, 8-10, por meio do qual, segundo o relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July* 2019 – July 2020 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2020), refletiu a interpretação consensual da aplicação do princípio *arm´s length* às transações financeiras, tendo sido incluídas, a partir de então, nas Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE, orientações sobre os aspectos de preços de transferência de transações financeiras entre partes relacionadas.

O Brasil possui uma estrutura normativa de preços de transferências específica para as peculiaridades do sistema tributário nacional, prevista, em especial, nas Leis nº 9.430/1996 e 12.715/2012, que bem atendem aos interesses nacionais e, em muitos aspectos, se aproximam das Diretrizes da OCDE. Não obstante isso, uma iniciativa conjunta entre o Brasil e a OCDE busca promover um maior alinhamento do Brasil com as recomendações do Plano BEPS e outros padrões da OCDE, como, por exemplo, as Diretrizes relativas aos Preços de Transferência. O relatório produzido em 2019 no âmbito desse projeto conjunto, através da análise da estrutura legal de preços de transferência no Brasil, concluiu pela completa adequação do país às

diretrizes da OCDE, e avalia as vantagens e desvantagens de uma internalização imediata ou gradual (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2019).

A Ação nº 11 – *Measuring and Monitoring BEPS*, é uma ação eminentemente de controle do Plano BEPS, medindo-o e monitorando-o, objetivando, de forma geral, contribuir para um dos pilares do Projeto BEPS, que é a transparência. Ela estabelece metodologias de coleta e análise de dados sobre os efeitos econômicos e fiscais dos comportamentos de elisão fiscal, bem como sobre o impacto das medidas propostas pelo BEPS.

Para Delgado e Borges (2022), a Ação nº 11 exerce função essencial para a solidez estrutural do Plano BEPS, na medida em que desenvolve métricas dedicadas à demonstração da real extensão das práticas de deslocamento de lucros. O Relatório Final da Ação nº 11 oferece uma variedade de critérios destinados a avaliar os diferentes tipos de dados destinados à avaliação e monitoramento das ações do Plano BEPS, permitindo a revisão das recomendações e padrões estabelecidos nas diversas ações do projeto (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015i).

Quanto à fonte dos dados, o Relatório Final apresenta uma relação de 11 fontes de dados que têm sido empregadas para a análise do BEPS, a saber: Contas Nacionais; Balança Comercial; Investimento Estrangeiro Direto; Comércio Bilateral; Imposto de Renda; Dados Aduaneiros; Informações Financeiras das Empresas; Declarações Fiscais de Empresas em bases de dados governamentais; Declarações de Imposto de Renda das Empresas; Informações de Auditoria Tributária e Informações detalhadas sobre impostos específicos da empresa.

O Relatório Final da Ação nº 11 traz, ainda, diversos exemplos de indicadores para a avaliação do BEPS, como, por exemplo, o que mede a distribuição global do lucro das empresas multinacionais, o que mede a concentração de altos níveis de investimento estrangeiro em relação ao PIB e o que mede o diferencial de taxa de lucro dentro das empresas multinacionais.

A Ação nº 12 – *Mandatory Disclosure Rules*, se relaciona diretamente com o pilar da transparência do Projeto BEPS, voltada para o combate à evasão fiscal e ao uso abusivo dos modelos de otimização fiscal, tratando da obrigação do contribuinte de revelar seus planejamentos tributários previamente à autoridade fiscal. Constitui-

se de um conjunto de recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, obrigando os contribuintes a revelar aos Fiscos os detalhes dos seus planejamentos tributários agressivos.

Nesse sentido, a Ação nº 12 representa o próprio cerne do Projeto BEPS, que é o combate aos planejamentos fiscais agressivos, que, valendo-se de práticas fiscais prejudiciais e tirando proveito dos gaps normativos em legislações nacionais e tratados, reduzem ou eliminam a tributação da renda auferida por empresas multinacionais, por meio de esquemas de deslocamento artificial de lucros e erosão das bases tributárias.

A Ação nº 12 do BEPS figura entre as *mainly domestic measures*, entendido como*:* [...] o acesso tempestivo às informações relacionadas às práticas abusivas confere às Autoridades Fiscais a oportunidade de responder de forma célere aos riscos tributários por meio de lançamentos, auditorias ou mudanças na legislação e, assim, conferir maior eficácia ao sistema tributário (BARBOSA, 2019, p. 464).

A implementação de normas de declaração obrigatória, segundo o Relatório Final, poderá variar entre os países, mas deverá observar alguns princípios mínimos, eleitos como chaves para a eficácia da modelagem escolhida. São eles: a) As regras de divulgação obrigatória devem ser claras e fáceis de entender; b) As regras de divulgação obrigatória devem equilibrar os custos de conformidade adicionais para contribuintes com os benefícios obtidos pela administração tributária; c) As regras de divulgação obrigatória devem ser eficazes para alcançar os objetivos da política pretendida e identificar com precisão os esquemas relevantes; e, d) As informações coletadas sob a divulgação obrigatória devem ser usadas de forma eficaz (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015j).

A Ação nº 13 compõe o grupo dos *minimum standards* do Projeto BEPS, relacionando-se diretamente com o pilar da transparência que permeia todo o projeto. Tratado da documentação de preço de transferência e do *Country-by-Country Report,* estabelecendo recomendações para as jurisdições fiscais nacionais imporem a obrigação de relatar o montante global das receitas, lucros, impostos pagos e atividades econômicas exercidas pelas grandes corporações multinacionais, em cada país em que operam, permitindo à fiscalização tributária dispor de forma

compartilhada dessas informações para um gerenciamento de riscos e de preços de transferência mais eficiente.

O Relatório Final da Ação nº 13 apresenta os três objetivos principais esperados com a correta definição na legislação interna da documentação requerida sobre os preços de transferência das multinacionais, a saber, a) garantir que os contribuintes considerem adequadamente os requisitos de preços de transferência ao estabelecer preços e outras condições para transações entre empresas associadas e ao relatar os rendimentos derivados destas transações em suas declarações fiscais; b) fornecer às administrações tributárias as informações para proceder a uma avaliação de risco de preços de transferência informada; e c) fornecer às administrações tributárias informações úteis para a realização de uma auditoria completa e apropriada das práticas de preços de transferência de entidades sujeitas a impostos em sua jurisdição, embora possa ser necessário complementar a documentação com informações adicionais à medida que a auditoria progride (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015k).

As recomendações da Ação nº 13, de acordo com o Relatório OECD/G20 *Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2020), contribuíram para o aumento significativo na transparência e na coerência da tributação internacional, aprimorando o nível e a qualidade de informações disponíveis para as jurisdições fiscais sobre as operações dos grupos econômicos formados por empresas multinacionais no seu âmbito de competência tributária e garantindo aos Estados nacionais cada vez mais condições de acessar e utilizar informações uniformes e consistentes relativas a essas corporações internacionais.

Desde 2016, cerca de 90 países, incluindo o Brasil, já aderiram à Convenção Multilateral entre Autoridades Competentes (*Multilateral Competent Authority Agreement*), que constitui o instrumento jurídico pelo qual os Estados podem fazer o intercâmbio automático das informações fiscais por meio do *Country-by-Country Report* (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2021).

O Brasil internalizou o *Country-by-Country Report* por meio da Instrução Normativa RFB nº 1681, de 28 de dezembro de 2016, que estabelece a obrigação de

prestação das informações país-a-país. Como lembra Torres (2019), no dia 21 de outubro do mesmo ano, o país aderiu ao Multilateral *Competent Authority Agreement*.

Como comentam Estrada e Schioser (2019), o objetivo da Ação nº 14 do Plano BEPS é estabelecer um padrão mínimo para os procedimentos amigáveis de resolução de conflitos tributários baseados em tratados contra a dupla tributação, tornando-os mais céleres, a fim de dar efetividade ao *Mutual Agreement Procedure* (MAP), previsto no art. 25 da Convenção Modelo da OCDE.

A Ação nº 14 compõe, portanto, o grupo de ações destinadas a criar o *minimum standard* do Projeto BEPS, destinada a oferecer os meios adequados de solução de conflitos. Segundo o Relatório Final, o padrão mínimo desejado deve contemplar três objetivos gerais: a) garantir que as obrigações do tratado relacionadas ao procedimento de acordo mútuo sejam totalmente implementadas de boa fé e que os casos de MAP sejam resolvidos em tempo hábil; b) garantir a implementação de processos administrativos que promovam a prevenção e resolução oportuna de disputas relacionadas a tratados; e, c) certificar-se de que os contribuintes podem acessar o MAP quando elegível (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015l).

Esses objetivos gerais, como lembram Estrada e Schioser (2019, p. 520), são compostos por medidas específicas que deverão ser adotadas pelos países para garantir a celeridade e eficiência esperadas pela implementação da Ação nº 14 do Plano BEPS em suas disputas relacionadas com tratados de bitributação.

A Ação nº 15 – *Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, entrou em vigor em 01.07.2018 e se constitui de uma ação eminentemente instrumental do Projeto BEPS. Trata do instrumento multilateral - MLI destinado a implementar medidas relacionadas à revisão dos tratados bilaterais para evitar a dupla tributação, permitindo aos países incorporar de forma rápida, simultânea e automática as recomendações do Plano BEPS em sua rede de tratados internacionais. Torres (2019) entende que o instrumento multilateral possibilita manter os atuais tratados contra a dupla tributação em vigor, enquanto são reforçados com as recomendações constantes em diversas ações do Plano BEPS, garantindo maior eficácia no combate às práticas de evasão fiscal internacional, com a maior cooperação em matéria tributária.

De acordo com o Relatório Final da Ação nº 15 (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2015m), o desenvolvimento de um instrumento multilateral tem como objetivo oferecer às jurisdições fiscais à rápida revisão dos seus tratados, incorporando ao direito interno as melhores práticas para combater à evasão fiscal e o deslocamento artificial de lucros.

Diversas ações do Plano BEPS implicam na alteração de tratados internacionais contra a dupla tributação de diversos países. Segundo a OCDE, o MLI se mostra mais eficiente para a promoção de tais alterações do que sujeitar as jurisdições fiscais a negociar bilateralmente mais de 3.000 tratados (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, 2020).

As ações do Plano BEPS que demandam o MLI para a implementação das suas recomendações em tratados bilaterais são, como explicam Estrada *et al*. (2016), a Ação nº 2 (instrumentos e entidades híbridos), a Ação nº 6 (prevenção do abuso de tratados), a Ação nº 7 (status de estabelecimento permanente) e a Ação nº 14 (procedimentos de acordos coletivos).

O Brasil não aderiu à Convenção Multilateral, como informam Rocha e Santos (2019) e justificou sua ausência na cerimônia de assinatura promovida pela OCDE com o argumento da complexidade do instrumento, que, internamente, poderia fomentar passivos judiciais, retardando a vigência da Convenção Multilateral no país. Segundo os autores, a pequena quantidade de tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil possibilita que as adequações necessárias às recomendações do Plano BEPS ocorram pelas negociações bilaterais dos tratados vigentes, com posterior submissão ao Congresso Nacional para ratificação.

CONCLUSÃO

A integração ao ordenamento jurídico pátrio deve observar estritamente os princípios e os elementos básicos constantes das recomendações da OCDE na Ação nº 12 do Plano BEPS, inclusive no que se refere ao estímulo e fortalecimento de programas voltados para uma autêntica cooperação fiscal, que inclua, além de contribuintes, os próprios agentes fiscais, a fim de fortalecer a cultura de boas práticas, integridade e conformidade em matéria fiscal.

A introdução de normas de declaração obrigatória, bem como o desenvolvimento da cultura cooperativa, é necessária e importante para inserir o país na vanguarda da tributação internacional, harmonizando o sistema tributário de um determinado país com as melhores práticas mundiais em matéria fiscal, baseados na transparência, substância e coerência.

Dessa forma, permeado por um verdadeiro espírito de cooperação fiscal, o Brasil poderá experimentar, ao mesmo tempo, um avanço em termos de maturidade fiscal e de conformidade com a lei, com benefícios claros para o Estado, por meio da redução das perdas com a arrecadação tributária e dos custos inerentes à fiscalização, para os contribuintes, com um melhor gerenciamento do risco fiscal e a redução dos custos de conformidade, e, sobretudo, para a sociedade, na medida em que, dispondo de mais recursos, o Estado poderá executar suas diversas políticas públicas, promovendo o crescimento econômico e sustentável, com justiça social.

Atualmente, o Brasil concentra seus esforços na melhoria e atualização dos seus atos normativos, com especial foco no objetivo de colocar em vigor as Ações nº 5, 13, 14 e 15, mas tem trabalhado também na atualização da sua rede de tratados contra a dupla tributação, a fim de adequá-los às recomendações do Plano BEPS. Esse esforço esbarra, no entanto, nas características singulares do ordenamento jurídico-tributário brasileiro, de matriz constitucional e com elevada complexidade, impondo enormes desafios para uma efetiva harmonização com aqueles padrões globais de tributação.

A própria OCDE reconhece que cada país possui liberdade para implementar certar ações do Plano BEPS, de acordo com suas peculiaridades normativas e, por isso, cabe às diferentes jurisdições fiscais avaliar a melhor conveniência e oportunidade para promover as necessárias mudanças na sua legislação interna e na sua rede de tratados contra a dupla tributação. Um regime de cooperação comum deve promover a harmonização fiscal e a realização do mercado interno, o que exige uma cooperação estreita entre as autoridades competentes dos Estados-Membros.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Bruno S. de Carvalho. A Transparência Tributária e Plano Base Erosion and Profit Shifting – BEPS da OCDE/G20: A Ação 12 (Mandatory Disclosure Rule) vs

a Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT) Prevista pela MP nº 685/2015. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). *In:* **Plano BEPS.** Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 459-507.

BARBOSA, Luciana; PINHO, Paulo Soares de. Estrutura de financiamento das empresas. *In:* **Revista de estudos económicos**, Banco de Portugal, v. II, nº1, 2016.

BOCQUET, Eric; BOCQUET, Alain. **Sans domicile fisc**. Paris: Cherche-Midi, 2016.

BRASIL. **Investimento estrangeiro direto**: distribuição por país de origem dos recursos. Brasília: Banco Central do Brasil, 2021a.

BRASIL. **Relatórios do resultado da arrecadação** – dezembro de 1995 e dezembro de 2000. Brasília: Receita Federal/Ministério da Fazenda, 2021b.

DELGADO, Joedson de Souza; BRISOLA; Anna Karla da Silva. *The difficulties of taxing the digital economy facing the concept of permanent establishment*. *In:* Ana Paula Basso e André Luna (org). **Direito tributário e suas repercussões socioeconômicas.** Andradina: Meraki, 2022. Disponível em: https://rb.gy/9iw9f Acesso em 14 ago. 2023.

DELGADO, Joedson de Souza; BORGES, Antônio de Moura. A tributação internacional em tempos de economia digital. *In:* Ana Paula Basso e André Luna (org). **Direito tributário e suas repercussões socioeconômicas.** Andradina: Meraki, 2022. Disponível em: https://rb.gy/9iw9f Acesso em 14 ago. 2023.

ESTRADA, Roberto Duque; SAUNDERS, Ana Paula Braga; CORDEIRO, Daniel Vieira de Biasi. O desenvolvimento de um instrumento multilateral: a ação 15 do projeto BEPS. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (orgs.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 2, p. 299-321.

ESTRADA, Roberto Duque; SCHIOSER, Luna Salame Pantoja. Ação 14 do projeto BEPS e sua implementação no Brasil. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 509-526.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao plano de ação nº 12 do BEPS. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (orgs.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. III, p. 39-56.

GOMES, Marcus Lívio; KINGSTON, Renata Ribeiro; PINHEIRO, Renata Cunha Santos. O regime de transparência fiscal instituído pela lei nº 12.973/2014 e o *action plan* n. 3 do projeto BEPS da OCDE. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (orgs.). **A tributação internacional na era pós-BEPS**: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 1, p. 197-224.

LAVEZ, Raphael Assef. BEPS: para quem? avaliando o projeto da OCDE a partir do princípio *arm´s length*. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luiz Eduardo (orgs.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 2, p. 115-144.

LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais. Concorrência fiscal internacional prejudicial. *In*: LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli

Fais; MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira (orgs.). **O sistema tributário nacional e os direitos humanos da tributação**. Florianópolis: Insular, 2017, p. 57-72.

LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Ti Conde. BEPS no Brasil: encontros e desafios. *In*: TEIXEIRA, A. Alkmim (coords.). **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 43-58.

MOURA, Alexandre C. F. Concorrência fiscal prejudicial: uma nova proposta de World Tax Organization. *In:* **Revista fórum de direito tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 12, n. 68, p. 113-158, mar./abr. 2014.

NUNES, Fernanda de Holanda Paiva; KÖLLING; Gabrielle Jacobi. Harmonização internacional tributária. *In:* Ana Paula Basso, André Luna, Joedson de Souza Delgado e Antônio de Moura Borges (org). **Direito tributário e suas repercussões socioeconômicas,** v. 2. Andradina: Meraki, 2023. Disponível em: https://t.ly/KAxEp Acesso em 14 ago. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Signatories of the multilateral competent authority agreement on the exchange of country-by-country reports (CBC MCAA) and signing dates.** OCDE press release. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD/G20 inclusive frameworks on BEPS.** Progress report. OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model tax convention on income and on capital**: condensed version 2017, OECD Publishing, 2017a. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Inclusive framework on BEPS - progress report**. OECD Publishing, Paris, 2017b. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-pro gress-report-july-2019-july-2020.pdf. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1 – 2015.** Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE publishing, 2015a. Disponível em: https://doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements, action 2 – 2015.** Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris, 2015b. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Designing effective controlled foreign company rules, action 3 – 2015.** Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris,

2015c. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Limiting base erosion involving interest deductions and other financial payments, action 4 – 2015.** Final report. OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD pblishing, Paris, 2015d. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Countering harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance, action 5 – 2015.** Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015e. Disponível em: http://dx.doi.org/10. 1787/9789264241190-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circunstances, action 6 – 2015.** Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015f. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status, action 7 – 2015.** Final report, OECD/G20 Base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015g. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en. Acesso em 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Aligning transfer pricing outcomes with value creation, actions 8-10 – 2015**. Final reports, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015h. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Measuring and monitoring BEPS, action 11 – 2015**. Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015i. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Mandatory disclosure rules, action 12 – 2015**. Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015j. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT**. Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13 – 2015.** Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015k. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Making dispute resolution mechanisms more effective, action 14 – 2015**. Final Report, OECD/G20 Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015l. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Developing a multilateral instrument to modify bilateral tax treaties, action 15 – 2015.** Final report, OECD/G20 base erosion and profit shifting project, OECD publishing, Paris, 2015m. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **OECD/G20 base erosion and profit shifting project 2015**. Final reports, OECD publishing, Paris, 2015n. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Action plan on base erosion and profit shifting**. OECD publishing. 2013a. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing base erosion and profit shifting**. Paris: OECD publishing, 2013b. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Transfer pricing in Brazil:** towards convergence with the OECD standard, OECD Publishing, Paris. Disponível em: www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-towards-convergence-with-the-oecd-standard.htm. Acesso em: 29 ago. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Measuring student knowledge and skills - the PISA 2000:** assessment of reading, mathematical and scientific literacy. Paris: OECD publishing, 2000. Disponível em: https://t.ly/AHR2q Acesso em 14 ago. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Hybrid mismatch arrangements**: tax policy and compliance issues. OECD publishing, Paris, 2012. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf. Acesso em: 02 março 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful tax competition**: an emerging global issue. OCDE publishing, Paris, 1998. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf. Acesso em: 2 mar. 2023.

OLIVEIRA, Adriano Carvalho; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa; GROS-DESORMEAUX, Jean-Raphael. Princípio do poluidor-pagador: a análise da sua evolução sob a perspectiva da Organização para o Desenvolvimento e Cooperação Econômica (OCDE). *In:* **Revista duc in altum cadernos de direito**, v. 11, nº 24, mai-ago., 2019, p. 225-259.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Controle de Preços de Transferência em Operações com Intangíveis no Contexto do BEPS e a Perda da Hegemonia do Princípio Arm´s Length. *In*: GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 2, p. 145-173.

RISOLIA, Rodrigo C. dos Santos. Economia digital e estabelecimento permanente virtual – considerações sobre a ação 1. *In*: GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 2, p. 145-173.

ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela. A convenção multilateral da OCDE e a ação 15 do projeto BEPS. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 527-551.

SCHNEEWEISS, Kristal Heine. BEPS: Desafios nacionais na adoção dos padrões internacionais de transparência fiscal e troca de informações. *In*: GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 1, p. 333-346.

SCHOUERI, Luiz E. (org.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 1.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos; et al. A ação nº 2 do projeto BEPS da OCDE e seus possíveis efeitos no Brasil. *In*: GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). **A tributação internacional na era pós-BEPS:** soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 1, p. 55-95.

THORSTENSEN, Vera; GULLO, Marcelly Fuzaro. Regulamentação e estabelecimento de boas práticas em assuntos tributários (Fiscal Affairs) pela OCDE. *In:* **Working Paper 536**, CCGI nº 31, setembro de 2020, São Paulo: FGV EESP, 2020.

TORRES, Heleno Taveira. O modelo BEPS e sua aplicação no Brasil. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 23-42.

TRENTO, Pedro Henrique Lisboa; JÚNIOR, Rogério Abdala Bittencourt. Ação 1 do plano BEPS – a tributação direta e indireta na economia digital no contexto brasileiro. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 149-195.

EUROPEAN COMMISSION. **The fight against tax fraud and tax evasion:** a huge problem. European Commission, 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/huge-problem_en. Acesso em: 02 mar. 2023.