



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Fabiano Ramalho

**As Ações do Plano *Base Erosion And Profit Shifting* (BEPS), da OCDE, e a
Implementação da Ação nº 12 no Brasil Para o Combate à Evasão Fiscal Internacional**

Florianópolis
2021

Fabiano Ramalho

**As Ações do Plano *Base Erosion And Profit Shifting* (BEPS), da OCDE, e a
Implementação da Ação nº 12 no Brasil Para o Combate à Evasão Fiscal Internacional**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação
em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina
para a obtenção do título de mestre em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Florianópolis

2021

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Ramalho, Fabiano

As Ações do Plano Base Erosion And Profit Shifting (BEPS), da OCDE, e a Implementação da Ação nº 12 no Brasil Para o Combate à Evasão Fiscal Internacional. / Fabiano Ramalho ; orientador, Carlos Araújo Leonetti, 2021.
108 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós Graduação em Direito, Florianópolis, 2021.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Tributação Internacional. 3. Plano BEPS OCDE. 4. Elisão Fiscal. 5. Regras de Declaração Obrigatória. I. Leonetti, Carlos Araújo. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Fabiano Ramalho

As ações do plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), da OCDE, e a implementação da ação nº 12 no Brasil para o combate à evasão fiscal internacional

O presente trabalho em nível de mestrado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Carolina Sena Vieira, Dra.

Instituição UFSC

Prof. Humberto Pereira Vecchio, Dr.

Instituição UFSC

Prof. Valcir Gassen, Dr.

Instituição UFSC

Prof. Carlos Araújo Leonetti, Dr.

Orientador

Instituição UFSC

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Direito.

Prof.^a Dr.^a Norma Sueli Padilha

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti

Orientador

Florianópolis, 2021.

À minha esposa, Sidineia, e aos nossos dois filhos, Giuliana e Gabriel, por tudo o que representam na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Meus agradecimentos a todos os professores e colegas de mestrado da Universidade Federal de Santa Catarina que, ao longo das aulas, me permitiram compartilhar conhecimento e avançar mais um degrau no caminho do conhecimento e da formação acadêmica.

Agradeço, em especial, à minha esposa e meus filhos, por compreenderem os momentos de ausência e por servirem de inspiração nessa jornada.

Meu muito obrigada, também, ao meu professor orientador, Dr. Carlos Araújo Leonetti, pela paciência e por acreditar na relevância desse projeto de pesquisa.

Agradeço também à Universidade Federal de Santa Catarina, minha casa, pela qualidade do ensino, pela dedicação dos seus servidores e, acima de tudo, pela excelência dos seus professores, sem o que não teria sido possível construir os pressupostos epistemológicos que resultaram na presente dissertação.

O espaço acadêmico é, sem dúvida, o palco da pesquisa e do debate científico, tão necessários para a construção do edifício do conhecimento com sólidos fundamentos, motivo pelo qual sou eternamente grato pela oportunidade de compartilhar a convivência de pessoas tão generosas e compreensivas, que contribuíram para o meu crescimento nessa caminhada.

RESUMO

A pesquisa aborda a introdução de normas de *mandatory disclosure* no Brasil, nos termos das recomendações propostas pela OCDE na Ação 12 do Plano *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, sob a perspectiva de combate à elisão fiscal internacional e melhor harmonização do sistema tributário nacional com o novo padrão tributário internacional introduzido pelo citado plano. A abertura dos países para o comércio internacional trouxe novos desafios para as autoridades fiscais: como evitar perdas de arrecadação por meio de procedimentos de otimização fiscal agressivos, que abusam das brechas existentes nas leis nacionais e nos tratados internacionais? A globalização econômica e os avanços tecnológicos permitiram o surgimento de empresas multinacionais organizadas sob uma governança corporativa global. A ampla mobilidade do capital e a liberdade do planejamento das operações das empresas multinacionais, muitas vezes com o único propósito de reduzir ou eliminar a tributação, provocou a erosão das bases fiscais de muitos países. Diagnosticado o problema pela comunidade internacional, um esforço multilateral sem precedentes vem sendo empreendido, sob a liderança da OCDE, para combater as práticas fiscais prejudiciais e preservar a integridade dos sistemas tributários dos países comprometidos com o projeto. Esse esforço foi consolidado em 15 ações destinadas ao combate do BEPS. Dentre elas, merece destaque a Ação 12, que endereça recomendações às jurisdições fiscais para a instituição de normas de declaração obrigatória de planejamentos tributários agressivos. O combate aos esquemas de planejamentos fiscais agressivos constitui um dos principais objetivos do Plano BEPS. O Brasil tentou introduzir no seu sistema tributário normas de *mandatory disclosure* por meio da MP nº 685/2015, no que não teve êxito. A pesquisa apresenta as recomendações pela OCDE para a introdução de tais normas e, analisando a aderência da MP nº 685/2015 às mesmas, com suporte em amplo repertório doutrinário, na legislação e em estudos e relatórios técnicos, apresenta os critérios que devem ser observados para uma futura tentativa de introdução das *mandatory disclosure rules* no Brasil.

Palavras-chave: Elisão Fiscal. OCDE. Plano BEPS. Ação 12. Normas de Declaração Obrigatória.

ABSTRACT

The research addresses the introduction of mandatory disclosure rules in Brazil, in accordance with the recommendations proposed by the OECD in Action 12 of the Base Plan Erosion and Profit Shifting - BEPS, from the perspective of combating international tax avoidance and better harmonizing the national tax system with the new international tax standards introduced by the BEPS Plan. The opening of countries to international trade has brought new challenges for tax authorities: how to avoid revenue losses through aggressive tax optimization procedures that abuse existing loopholes in national laws and international treaties? Economic globalization and technological advances have allowed the emergence of multinational enterprises organized under a global corporate governance. The wide mobility of equity and the freedom to plan the operations of multinational enterprises, often with the only purpose of reducing or eliminating taxation, has eroded the tax bases of many countries. Once the problem has been diagnosed by the international community, an unprecedented multilateral effort has been undertaken, under the leadership of the OECD, to combat harmful tax practices and preserve the integrity of the tax systems of countries committed to the project. This effort was consolidated into 15 actions aimed at combating BEPS. Among them, Action 12 deserves to be highlighted, which addresses recommendations to tax jurisdictions for the design of mandatory disclosure rules for aggressive tax planning. Combating aggressive tax planning schemes is one of the main objectives of the BEPS Plan. Brazil tried to introduce mandatory disclosure rules in its tax system through MP 685/2015, which was unsuccessful. The research presents the recommendations by the OECD for the introduction of such standards and, analyzing the adherence of MP 685/2015 to them, supported by a broad doctrinal repertoire, in legislation and in studies and technical reports, it presents the criteria that must be observed for a future attempt to introduce mandatory disclosure rules in Brazil.

Keywords: Tax avoidance. OECD. BEPS Plan. Action 12. Mandatory Disclosure Rules.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CbCR	Country-by-Country Report
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Companies
CTPA	Centre for Tax Policy and Administration
DOTAS	Disclosure of Tax Avoidance Schemes
EBITDA	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
FMI	Fundo Monetário Internacional
G20	Grupo das 20 maiores economias mundiais
IRC	Internal Revenue Code
LOB	Limitation on Benefits Rule
MAP	Mutual Agreement Procedure
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
MLI	Multilateral Instrument
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OEEC	Organização para a Cooperação Econômica Europeia
OIT	Organização Internacional do Trabalho
OMC	Organização Mundial do Comércio
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PPT	Principal Purpose Test
RFB	Receita Federal do Brasil
RTAT	Reporting of Tax Avoidance Transactions

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	A LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL.	15
2.1	A Competição Fiscal Internacional.....	15
2.2	A OCDE e a harmonização tributária internacional.	21
3	O PLANO BEPS – <i>BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING</i>, DA OCDE	27
3.1	O surgimento do Plano BEPS.....	27
3.2	As ações propostas pela OCDE no contexto do Plano BEPS.....	28
3.2.1	Ação nº 1 – Negócios Digitais.....	28
3.2.2	Ação nº 2 – Entidades e instrumentos híbridos	32
3.2.3	Ação nº 3 – <i>Controlled Foreign Companies</i> – CFCs	35
3.2.4	Ação nº 4 – Dedução de Juros e Outros Financiamentos	37
3.2.5	Ação nº 5 – Práticas Fiscais Nocivas.....	40
3.2.6	Ação nº 6 – Prevenção contra o abuso dos tratados	43
3.2.7	Ação nº 7 – Estabelecimento Permanente	46
3.2.8	Ações nº 8, 9 e 10 – Diretrizes de Preços de Transferência	49
3.2.9	Ação nº 11 – Coleta e análise de dados	54
3.2.10	Ação nº 12 – Regras de Declaração Obrigatória	55
3.2.11	Ação nº 13 – Country-by-Country Reporting.....	55
3.2.12	Ação nº 14 – Procedimentos de acordos Mútuos	58
3.2.13	Ação nº 15 – Instrumento Multilateral	60
4	A IMPLEMENTAÇÃO DA AÇÃO Nº 12 DO PLANO BEPS NO BRASIL.	63
4.1	A Proposta da OCDE para Normas de Declaração Obrigatória	63
4.2	Experiências pretéritas de <i>Mandatory Disclosure Rules</i> em alguns países	66

4.3	A Medida Provisória nº 685/2015 e a Tentativa Brasileira de Positivar a Ação nº 12 do Plano BEPS da OCDE	76
4.4	<i>Cooperative-Compliance: Um Caminho Seguro para Normas de Mandatory Disclosure</i>.....	88
5	CONCLUSÃO.....	95
	REFERÊNCIAS.....	98

1 INTRODUÇÃO

A intensificação do comércio entre as nações inaugurou um período de crescimento econômico e tecnológico sem precedentes na história humana, mas também trouxe efeitos colaterais indesejados. Dentre os desafios apresentados pela globalização da economia, as mudanças nas relações tributárias internacionais talvez representem um dos maiores problemas enfrentados pelos países nas últimas décadas.

Na busca pelo tão desejado investimento estrangeiro direto, as nações passaram a ser protagonistas de uma verdadeira guerra fiscal internacional, a fim de se tornarem atrativas para o capital privado nas decisões de alocação de novos investimentos. Essa necessidade induziu a utilização progressiva do tributo para fins extrafiscais, com o desenvolvimento de diversas políticas de incentivos fiscais, que alcançavam desde a concessão de redução de alíquotas ou base impositiva de impostos até a criação dos chamados “paraísos fiscais”.

A competição internacional foi, em muitos aspectos, prejudicial para os países voltados para o comércio global, em especial para aqueles em fase de desenvolvimento, que viram suas receitas tributárias apresentarem desempenho aquém do esperado e desproporcional ao volume de investimento estrangeiro direto recebido.

A expressão *corrida ao fundo do poço*, cunhada pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, retrata bem o cenário caótico de uma comunidade internacional desarticulada sob o ponto de vista da tributação, bem como simbolizava a necessidade de mudança para um ambiente de maior cooperação fiscal entre os países.

Além disso, o crescimento das atividades econômicas transfronteiriças exigiu novos modelos de organização e funcionamento das empresas multinacionais, que passaram a se estruturar sob uma lógica de comercialização e distribuição global, e não mais local. Essa adaptação ao mundo globalizado também exigiu a mudança de paradigmas no planejamento tributação dessas corporações, a fim de otimizar os resultados do grupo econômico e, conseqüentemente, gerar mais valor aos seus acionistas.

No entanto, boa parte dessa reestruturação passou a ser baseada nas assimetrias fiscais existentes entre as legislações dos diversos países com os quais esses grupos exerciam seus negócios, muitas delas decorrentes diretamente do clima de competição fiscal referido. Também se tornou oportuno considerar as brechas existentes na imensa rede de tratados internacionais contra a dupla tributação, firmados em diferentes épocas e sob diferentes matizes políticas e econômicas.

O agravamento das preocupações das jurisdições fiscais quanto à manutenção de suas bases fiscais provocou uma ampla e coordenada reação em prol da harmonização tributária internacional, especialmente para combater a erosão das bases tributárias e o deslocamento artificial de lucros, provocados, sobretudo, pelo uso abusivo de procedimentos de otimização fiscal por parte das empresas multinacionais e pela concorrência fiscal entre os países.

Organizações internacionais, com destaque para a OCDE, empreenderam estudos e debates, com o fim específico de conter essas práticas fiscais prejudiciais, oferecendo soluções que se conciliassem com os interesses econômicos dos países no mercado global.

A mais eloquente e ampla iniciativa provocada por esse esforço multilateral foi o Projeto proposto pela OCDE em 2015, denominado Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Ratificado por 140 países, o Plano BEPS é composto por 15 ações que atacam o problema da erosão das bases fiscais e do deslocamento artificial de lucro sob diferentes abordagens e metodologias, endereçando recomendações e boas práticas aos países para a modelagem de normas internas e revisão de tratados internacionais relacionados com a tributação.

Esse esforço internacional demanda um enorme trabalho de harmonização e adequação normativa e de tratados internacionais, especialmente levando em conta a realidade e singularidade do sistema tributário de cada país, exigindo constante monitoramento e cooperação. O Brasil se insere nesse contexto e vem, aos poucos, tentando conciliar a legislação pátria com as recomendações e orientações das ações do Plano BEPS e modificar a sua rede de tratados internacionais relacionados contra a dupla tributação, no intuito de se adequar aos novos padrões internacionais de tributação.

No entanto, a primeira tentativa de internalizar uma das ações do Projeto BEPS, ainda em 2015, não teve êxito. Trata-se da Ação nº 12, que aborda questões relacionadas com a introdução de normas de declaração obrigatória (*mandatory disclosure rules*) no ordenamento jurídico, introduzida no Brasil por meio da Medida Provisória nº 685/2015, mas excluída logo em seguida, quando da conversão da MP em lei, pelo Congresso Nacional.

As normas de declaração obrigatória constituem o principal cerne do projeto encampado pela OCDE, que se dedica a conter planejamentos tributários agressivos, que abusam das brechas normativas para reduzir ou eliminar a tributação de determinadas operações das empresas multinacionais.

Se é correto afirmar que, assim como ocorre com outros países, as características peculiares do sistema tributário brasileiro, de matriz constitucional, dificultam a importação de

normas dessa natureza, não menos certo o é que a internalização de normas de declaração obrigatória de planejamentos fiscais agressivos, quando bem estruturadas e coerentes, contribuem para aumentar a transparência fiscal e, com isso, combater a evasão tributária, desejo que é compartilhado pelas nações comprometidas com o Projeto BEPS.

Além disso, parece conveniente para o Brasil, porquanto participe ativamente da economia globalizada, harmonizar-se com os padrões internacionais de tributação, especialmente porque concorre à condição de membro da OCDE, cuja candidatura foi oficializada em 2017. Assim, demonstrada a relevância do tema, o estudo da introdução de normas de declaração obrigatória no sistema tributário brasileiro parece ser uma necessidade empírica imediata.

Disso surge o seguinte problema de pesquisa: se é conveniente para o Brasil introduzir normas de *mandatory disclosure*, por que não foi bem-sucedida a tentativa realizada por meio da MP 685/2015? Com base em amplo repertório doutrinário sobre o tema, pretende-se apresentar os motivos do insucesso na tentativa de introdução no Direito brasileiro das *mandatory disclosure rules* objeto da Ação nº 12 do Plano BEPS, por meio da Medida Provisória nº 685/2015.

Problematizada a questão, a hipótese que se pretende demonstrar, ao final da pesquisa, é de que o sistema tributário brasileiro pode recepcionar normas de declaração obrigatória de planejamentos fiscais agressivos, tanto nas operações internas quanto externas, desde que a integração ao ordenamento jurídico pátrio observe estritamente os princípios e elementos básicos constantes das recomendações da OCDE na Ação nº 12 do Plano BEPS, inclusive no que se refere ao desenvolvimento de outras formas de obter a revelação das informações fiscais, como os programas de cooperação fiscal, por exemplo, a fim de fortalecer as boas práticas em matéria de conformidade fiscal.

Para tanto, o objetivo geral da pesquisa será identificar os pontos de aproximação e de distanciamento das disposições constantes nos artigos 7º ao 12 da Medida Provisória nº 685/2015 com as recomendações constantes do Relatório Final da ação nº 12 do Plano BEPS, da OCDE, para o enfrentamento da evasão fiscal internacional.

Para alcançar o objetivo, foram traçados os seguintes objetivos específicos: *a)* Apresentar os princípios e recomendações da OCDE para implementação das *Mandatory Disclosure Rules* objeto da Ação nº 12 do Plano BEPS; *b)* Identificar a aderência da Medida Provisória nº 685/2015 com esses princípios e recomendações; e, *c)* apresentar os critérios para a introdução de normas dessa natureza no ordenamento jurídico brasileiro.

Com fulcro na investigação desses objetivos, a presente pesquisa será estruturada em três capítulos. No primeiro, realizar-se-á a contextualização histórica da luta contra a evasão fiscal internacional, abordando as suas principais causas e as iniciativas de combate a partir de soluções multilaterais, culminando com o surgimento da OCDE e o seu esforço em prol de uma harmonização fiscal internacional.

Em seguida, no segundo capítulo, serão apresentadas, uma a uma, as ações do Plano BEPS proposto pela OCDE, em conjunto com o grupo de países que integram o G20, a fim de compreender as diversas formas de combater a erosão da base fiscal e o deslocamento do lucro através do projeto. Por fim, no terceiro capítulo pretende-se investigar a experiência de alguns países com regras de declaração obrigatória para, em seguida, analisar o modelo brasileiro objeto da Medida Provisória nº 685/2015, confrontando-os com as recomendações da OCDE constantes do Relatório Final da Ação nº 12 do Plano BEPS.

Através do método de abordagem dedutivo, partindo-se da pesquisa doutrinária, documental e de textos legais, pretende-se apresentar os critérios para a implementação no Brasil das *mandatory disclosure rules*, desde que observadas as premissas recomendadas pela OCDE.

O método de procedimento será o da revisão bibliográfica, tendo, como técnica de pesquisa, a pesquisa bibliográfica, com coleta de dados fundamentada em fontes secundárias, tais como doutrina, legislação, relatórios e estudos técnicos e artigos científicos nacionais e internacionais.

2 A LUTA CONTRA A EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL.

2.1 A COMPETIÇÃO FISCAL INTERNACIONAL.

O crescimento do comércio internacional nos últimos 100 anos tem promovido profundas alterações nos cenários político, social e, principalmente, econômico, impactando enormemente o modo de produção e distribuição de mercadorias e serviços. O fenômeno da globalização econômica provocou a rápida relativização das fronteiras nacionais e, com isso, revolucionou o método de produção capitalista, propiciando o surgimento de grandes corporações econômicas ao redor do mundo.

Nesse cenário, o século XX vai testemunhar um amplo processo de integração econômica, com a eliminação gradual das barreiras alfandegárias no comércio entre os países, o que exigiu a sistematização de normas internacionais destinadas a regular essas relações comerciais e a preservar os interesses dos países, além, é claro, de oferecer segurança jurídica para o investimento privado.

A globalização econômica tem favorecido os países abertos ao comércio internacional, impulsionando suas economias e fomentando o seu desenvolvimento econômico e social, especialmente com relação aos países mais ricos e desenvolvidos. O milagre econômico também lançou as nações menos desenvolvidas na corrida pelo comércio global, disputando os investimentos estrangeiros, com vistas a aumentar a arrecadação tributária e, com isso, financiar suas políticas públicas com educação, saúde, infraestrutura, etc.

Para as corporações privadas, representou a oportunidade de expansão dos negócios de forma quase ilimitada, tornando-se empresas multinacionais. Segundo a OCDE, a globalização exigiu mudanças nos modelos de gestão corporativa, antes específicos para cada país, para adequá-los aos modelos globais baseados em organizações de gestão matricial e cadeias de suprimentos integradas, que concentram várias funções em nível regional ou global. As operações das empresas multinacionais representam, atualmente, uma grande fatia do Produto Interno Bruto - PIB mundial, sendo que uma proporção crescente desse faturamento ocorre em transações internas do grupo econômico. (OCDE, 2013b, p. 7).

Com o objetivo de regular as relações decorrentes desse fenômeno global, surgiram, a partir do período pós-guerra, organizações internacionais multilaterais, cuja representatividade global cresceu rápida e exponencialmente, a partir de uma perspectiva de interesses e valores comuns da comunidade internacional. No plano do comércio e das relações internacionais, destacam-se a Organização das Nações Unidas - ONU, a Organização para a Cooperação e o

Desenvolvimento Econômico - OCDE, do Fundo Monetário Internacional - FMI, a Organização Mundial do Comércio - OMC, a Organização Mundial da Saúde - OMS e a Organização Internacional do Trabalho – OIT.

Como ensina Gomes (2016, p. 4), o ambiente de comércio globalizado, a fim de que tal incidência fiscal não representasse um entrave ao comércio internacional, demandava a eliminação cada vez maior de casos de dupla tributação, evitando a dupla incidência fiscal entre o país da sede/residência e o país da fonte da renda gerada, pela sobreposição de jurisdições fiscais (*overlapping tax jurisdictions*).

A concorrência pelo capital foi se tornando, então, prioridade nas políticas econômicas dos países que se abriram ao comércio global, exigindo das nações o desenvolvimento de ambientes de negócios cada vez mais atrativos, o que, na esfera fiscal, se traduziu no oferecimento de benefícios fiscais ao investidor e na ampliação da rede de tratados internacionais contra a bitributação. Em todo o mundo, estima-se que existam atualmente cerca de 3.000 tratados internacionais contra a dupla tributação, possuindo o Brasil, até setembro de 2021, acordos dessa natureza com trinta e sete países (BRASIL, 2021c).

Nabais (2004, p. 73-74) comenta sobre a contribuição fundamental dos tratados internacionais contra a dupla tributação para o desenvolvimento do comércio internacional e da globalização econômica:

Uma das importantes consequências da internacionalização crescente das situações tributárias traduz-se na necessidade de os estados terem uma política fiscal externa orientada para o combate à dupla tributação internacional que as actuais economias abertas favorecem extraordinariamente. Política essa que visa adequar o sistema fiscal, de um lado, à internacionalização das empresas nacionais evitando tratar os lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos lucros gerados no país e, de outro, incentivar o investimento estrangeiro procurando não prejudicar a repartição dos lucros gerados pelos estabelecimentos estáveis nacionais de sociedades com sede no estrangeiro.

Ocorre, no entanto, que as empresas multinacionais, mais eficientes em matéria de governança fiscal, facilmente passaram a aproveitar as brechas entre essa enorme quantidade de tratados internacionais, assim como as assimetrias existentes entre as legislações fiscais dos diferentes países, por meio de planejamento tributários agressivos muitas vezes implementados sem razoável substância negocial, criando um ambiente de extrema liberdade em matéria fiscal para reduzir ou eliminar a tributação incidente sobre suas transações transfronteiriças.

Como ressalta Parada (2019, p. 80), a otimização do custo fiscal passou a ser uma questão de sobrevivência das empresas na economia globalizada, onde “o planejamento fiscal

apresenta-se como uma ferramenta de sustentação, considerando-se que a atividade negocial precisa dele para suportar a dura competição e as demandas do mundo globalizado”.

Não há consenso absoluto sobre o conceito de planejamento tributário agressivo ou abusivo, conceito que não encontra uma definição precisa nem mesmo nos estudos da OCDE. Parada (2019, p. 108) chega a sugerir que seria melhor tratá-los como “planejamentos indesejados”, a fim de evitar interpretações divergentes na sua aplicação.

No entanto, a imprecisão dessas expressões parece adequar-se a um necessário pragmatismo jurídico, dotando a norma de conceitos dinâmicos, que possam se amoldar mais facilmente à realidade fática. Segundo o autor acima citado, “prover essas definições de forma ‘fechada’ poderia fazer o sistema ineficaz” (2019, p. 102-103).

Isso porque os planejamentos tributários diferem entre si, ainda que ligeiramente, tornando difícil, senão impossível, uma definição estanque daqueles que poderiam ser considerados agressivos ou abusivos. A respeito da flexibilidade conceitual, Parada (2019, p. 92), comentando sobre o gatilho previsto no Decreto-Lei português que trata de normas de declaração obrigatória de planejamentos fiscais (PORTUGAL, 2008), destaca que:

Essa é outra condição que reputamos imprescindível para que a sistemática possa funcionar, a abertura para a constante adaptação das regras, em vista da esperada mudança de comportamento dos contribuintes e promotores e das novas práticas de planejamentos que certamente surgirão ou serão adaptadas. A flexibilidade, portanto, mostra-se fator determinante.

Além disso, não se pode olvidar que é direito do contribuinte planejar seus negócios levando em conta, também, o aspecto fiscal, assegurado, no Brasil, pela Constituição Federal através do princípio da livre iniciativa (RIBEIRO, 2016, p. 69), sendo da própria natureza do planejamento tributário a interpretação das normas fiscais (TORRES, 2001, p. 37).

Oportuna, nesse sentido, a distinção entre evasão e elisão fiscal¹ trazido por Coelho (1998, p. 174):

Tanto na evasão comissiva ilícita como na elisão fiscal existe uma ação do contribuinte, intencional, com o objetivo de não pagar ou pagar tributo a menor. As diferenças: (a) a natureza dos meios empregados. Na evasão ilícita os meios são sempre ilícitos (haverá fraude ou simulação de fato, documento ou ato jurídico. Quando mais de um agente participar dar-se-á o conluio). Na elisão os meios são sempre lícitos porque não vedados pelo legislador; (b) também, o momento da utilização desses meios. Na evasão ilícita a distorção da realidade ocorre no momento em que ocorre o fato jurígeno-tributário (fato gerador) ou após sua ocorrência. Na elisão, a utilização dos meios ocorre antes da realização do fato jurígeno-tributário, ou como aventa Sampaio Dória,

¹ Torres (2010) prefere o termo ‘elusão’, em detrimento de ‘elisão’, por uma questão semântica relacionada com a etimologia das palavras, já que, segundo entende, ‘elusão’, do latim *eludere*, significa evitar ou esquivar-se com destreza, enquanto que ‘elisão’, do latim *elisione*, significa ato ou efeito de elidir, eliminação ou supressão.

antes que se exteriorize a hipótese de incidência tributária, pois, opcionalmente, o negócio revestirá a forma jurídica alternativa não descrita na lei como pressuposto de incidência ou pelo menos revestirá a forma menos onerosa.

O presente estudo, ao se referir a planejamento fiscal agressivo ou abusivo adotado por empresas multinacionais, trata essencialmente de elisão fiscal (conduta lícita do contribuinte), muito embora as normas de declaração obrigatória aqui discutidas incluam também práticas de evasão fiscal (conduta ilícita do contribuinte).

Importante, nesse aspecto, a distinção entre elisão abusiva e evasão ilícita retratada por Ribeiro (2016, p. 69-79), para quem, ao contrário desta última, que se caracteriza por atos ilícitos como dolo ou fraude, a elisão abusiva ocorre quando o negócio jurídico adota a forma legal, mas exprime um caráter abusivo decorrente do “descompasso entre a sua motivação econômica, a forma e os efeitos por ele produzidos, com o intuito único, ou preponderante, de obter uma economia de impostos, em violação à isonomia e à capacidade contributiva”.

Ocorre que o uso abusivo do planejamento tributário internacional pelas empresas multinacionais passou a provocar, progressivamente, perdas acentuadas de receitas tributárias, com o conseqüente agravamento do déficit fiscal e prejuízo do desenvolvimento de políticas públicas dos países, incapazes de enfrentar sozinhos a complexidade da gigantesca 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.

Para Bianco (2007, p. 17), 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 começava a impactar diretamente na arrecadação tributária nacional. Com o incremento da disputa pelos tão desejados investimentos estrangeiros diretos, os países passaram, pouco a pouco, a 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.

Segundo Torres (2001, p. 766), 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, prejudicando tanto o orçamento público quanto a concorrência entre as empresas.

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 OCDE ressalta que essa utilização prejudicial do tributo induz potenciais distorções nos padrões de comércio e investimento internacionais e provoca a redução global do bem-estar (OCDE, 1998, p. 14).

Essa concorrência fiscal tem resultado em políticas radicais de concessão de benesses tributárias, como isenções, créditos fiscais e reduções de alíquotas, reduzindo em muito as bases tributárias e, com isso, a arrecadação estatal, sem que ocorra a esperada vantagem para o Estado concedente, de forma proporcional às concessões feitas.

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*² (OCDE, 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 fenômeno conhecido como *dumping*

² Tradução livre: Corrida para o fundo do poço.

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. Comentando sobre os efeitos nocivos da concorrência fiscal entre os países, 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* (OCDE, 1998, p. 16) como práticas prejudiciais e, via de regra, são provocadas por paraísos fiscais (*tax havens*) ou regimes fiscais preferenciais prejudiciais (*harmful preferential tax regimes*), que reduzem significativamente sua tributação, em níveis inferiores da tributação de outros países, gerando, assim, uma disputa pelo capital.

Como adverte esse relatório, a concorrência fiscal internacional nociva, por sua vez, têm 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 (OCDE, 1998, p. 16).

O ambiente de guerra fiscal entre os países favoreceu as práticas de evasão fiscal por parte das grandes empresas multinacionais, especialmente através de procedimentos agressivos de planejamento tributário, que, além de tirarem proveito das distorções fiscais causadas pelo efeito do *dumping* fiscal internacional, se utilizam facilmente 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.

Nesse cenário, as jurisdições fiscais perceberam que a tributação precisava ocupar boa parte da agenda internacional, especialmente devido à preocupação crescente com a deterioração da base fiscal dos países integrantes do 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.

Reagindo a essa realidade nociva, 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, exigindo 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.

Uma dessas instituições é a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico – OCDE, criada na década de 60 do século XX, cujo trabalho em prol da uniformização fiscal internacional tem sido extraordinário, com especial destaque para a atuação do seu Comitê de Assuntos Fiscais, por meio do qual tem desenvolvido, dentre outros, estudos relacionados com o planejamentos tributário agressivo, a evasão fiscal, os paraísos fiscais, tratados contra a dupla não tributação, *cooperative compliance* e troca automática de informações fiscais.

2.2 A OCDE E A HARMONIZAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL.

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE, sucedeu a Organização para a Cooperação Econômica Europeia - OEEC, que foi formada para administrar a ajuda americana e canadense sob o Plano Marshall para a reconstrução da Europa após a Segunda Guerra Mundial. A Convenção que transformou a OEEC na OCDE foi assinada no *Chateau de la Muette*, em Paris, em 14 de dezembro de 1960 e entrou em vigor em 30 de setembro de 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, o que se reflete no *slogan* da instituição *better policies for better lives*³.

Em estreita colaboração com o G7 e o G20, a OCDE tem contribuído, com seus padrões, para a disseminação de melhores práticas de governança, ajudado a 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 *et al*, 2019, p. 235), até o PISA, que monitora os resultados dos sistemas educacionais dos países, a fim de torna-los mais inclusivos e

³ Tradução livre: Melhores políticas para uma vida melhor.

melhorar a performance dos alunos (OCDE, 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.

Tavares *et al* (2016, p. 56-57) relata que uma das contribuições primordiais da OCDE para o mundo tem sido sua dedicação em prol da harmonização fiscal internacional, tanto por meio do combate à dupla tributação quanto do combate à evasão fiscal. Já em 1963, dando continuidade aos estudos iniciados pela OEEC, a OCDE lançou a primeira versão da sua Convenção Modelo sobre Dupla Tributação.

Rocha (2016: p.111), citando Takano, destaca que a cooperação internacional em matéria fiscal, baseada em soluções multilaterais, surgiu como necessidade de combater a evasão fiscal e o deslocamento artificial de lucros, a fim de promover uma harmonização fiscal e, como tal, passou a fazer parte da 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, p. 56). Na esfera tributária, a Convenção Modelo da OCDE representou um dos mais importantes avanços no combate à dupla tributação desde os princípios desenvolvidos pela Liga das Nações na década 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, p. 48), 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 (OCDE, 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.

No entanto, as mesmas forças que clamavam por soluções contra a dupla tributação, eminentemente representadas pelas empresas multinacionais com negócios transfronteiriços, passaram a explorar as brechas existentes nos tratados internacionais, a fim de reduzir drasticamente ou mesmo eliminar a tributação em suas operações. Tais práticas se revestiam de modelos de otimização fiscal promovidos por planejamentos tributários agressivos, que, em muitos casos, tinham como finalidade precípua a mera redução ou eliminação de impostos.

O problema relacionado com o uso abusivo de planejamentos tributários começou a ser enfrentado de forma mais direta a partir da 3ª Reunião do Fórum sobre a Administração Fiscal da OCDE, realizado na cidade de Seul, na Coreia, em 2006. A *Final Seoul Declaration* divulgada ao final do Fórum (OCDE, 2006, p. 3), fez referência expressa ao crescimento rápido e nocivo das práticas agressivas de planejamento tributário por parte das empresas multinacionais, provocando a deterioração das bases fiscais dos países, recomendando um esforço global para lidar com a matéria: “*Our discussions revealed continued concerns about corporate governance and the role of tax advisors and financial and other institutions in relation to non-compliance and the promotion of unacceptable tax minimization arrangements*”⁴.

A partir desse apelo, e com a clara compreensão de que grande parte dos esforços para uma maior harmonização fiscal internacional deveriam se concentrar no combate ao uso abusivo de planejamentos tributários por de empresas multinacionais, alguns estudos foram conduzidos no âmbito da OCDE, com destaque para o *2008 Study into the Role of Tax Intermediaries*⁵, o *2009 Report Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*⁶ e o *2010 Report Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*⁷.

Em 2011, consolidando esses estudos, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE produziu o relatório *Tackling aggressive tax Planning through improved Transparency and disclosure* (OCDE, 2011), 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

⁴ Tradução livre: Nossas discussões revelaram preocupações contínuas sobre a governança corporativa e o papel dos consultores fiscais e instituições financeiras e outras em relação à desconformidade e à promoção de acordos de minimização de impostos inaceitáveis.

⁵ Tradução livre: Estudo de 2008 sobre o papel dos intermediários fiscais.

⁶ Tradução livre: Relatório de 2009 sobre o envolvimento de indivíduos de alto patrimônio líquido em conformidade tributária.

⁷ Tradução livre: Relatório de 2010 que aborda os riscos fiscais que envolvem perdas bancárias.

eficaz nos casos em que ficasse caracterizada a evasão fiscal ou o deslocamento artificial de lucros.

As recomendações apresentadas no relatório de 2011 levavam em conta as experiências de alguns países com regras de declaração obrigatória, como os Estados Unidos, o Canadá, o Reino Unido e Portugal, cujas estatísticas revelavam a eficácia das medidas adotadas, sendo, ao final, concluído que:

The Report concludes that disclosure initiatives, and in particular early mandatory disclosure rules, can substantially reduce the time-lag between the creation and promotion of aggressive tax planning schemes and their identification by the authorities, thus enabling governments to more quickly develop a targeted response.⁸ (OCDE, 2001, p.6)

O uso abusivo de formas jurídicas no planejamento tributário internacional das empresas resulta na perda acentuada de receitas tributárias dos países, com o consequente agravamento do déficit fiscal e prejuízo do desenvolvimento de suas políticas públicas, especialmente nos países em fase de desenvolvimento, situação que foi agravada a partir da crise financeira global do ano de 2008.

No relatório *Inclusive Frameworks on BEPS* (OCDE, 2017d), a OCDE estima que entre US\$100 e US\$240 bilhões de receitas tributárias são perdidas anualmente em decorrência da evasão fiscal. Apenas nos países que integram o bloco da União Europeia, de acordo com dados da Comissão Europeia, estima-se que, ao longo dos anos, cerca de €1 trilhão já escaparam dos cofres públicos (UE, 2021).

Oferecendo uma dimensão real dos efeitos que a evasão fiscal exerce sobre a França, Bocquet (2016, p. 39) destaca que a sua erradicação na França eliminaria toda a dívida pública do país:

La dette en France s'élève à 71 milliards d'euros. Le montant de l'évasion fiscale est estimé à 60 à 80 milliards d'euros par an. Elle s'élève à environ 1.000 milliards d'euros pour l'ensemble de l'Union Européenne. Si l'argent planqué dans les paradis fiscaux ou qui échappe au fisc, grâce aux méthodes d'optimisation fiscale illégale revenait à l'État, il n'y aurait plus de dette.⁹

Diante desse cenário, como lembram Tavares *et al* (2016, p. 57), o grupo dos países que integram o G-20, reunido no México em junho de 2012, incluiu na declaração final do

⁸ Tradução livre: O Relatório conclui que as iniciativas de divulgação, e em particular as regras de divulgação obrigatória antecipada, podem reduzir substancialmente o lapso de tempo entre a criação e promoção de esquemas de planejamento tributário agressivo e sua identificação pelas autoridades, permitindo assim que os governos desenvolvam mais rapidamente uma resposta direcionada.

⁹ Tradução livre: A dívida pública da França alcança 71 bilhões de euros. O montante da evasão fiscal na França é estimado em 60 a 80 bilhões de euros por ano, que se eleva cerca de 1 trilhão de euros para toda a União Europeia. Se o dinheiro guardado em paraísos fiscais ou que escapa do fisco, graças a métodos ilegais de otimização tributária, fosse para o Estado, não haveria mais dívida pública.

evento (*final declaration*) as preocupações com o impacto negativo que a elisão e a evasão fiscal exerciam 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.

Pouco tempo depois, em 2013, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE desenvolveu dois estudos que seriam a base para o imenso projeto que lançaria cerca de dois anos após, a saber, o *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013b) e, em seguida, no mês de julho, o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013a), com o objetivo de *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 (OCDE, 2013a, p. 11).

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 consideração em cada uma delas, todas conectadas por um mesmo sentimento, de que mudanças fundamentais são necessárias para prevenir eficazmente 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 (OCDE, 2013a, p. 13).

Como lembram Vieira e Carvalho (2016, p. 3), as ações deveriam ter como pilares o fortalecimento da substância nas normas internacionais, agregar coerência às regras nacionais que lidam com atividades transfronteiriças, bem como aprimorar a transparência e a segurança jurídica.

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* (OCDE, 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, p. 45) salientam que o principal deles é aprimorar a cooperação entre os Estados que compõem a comunidade internacional, e destacam que:

Desse modo, objetiva-se a harmonização da tributação internacional e o compartilhamento de informações ente as autoridades fiscais, promovendo transparência e coerência tributária, bem como clareza na análise da

substância econômica, de modo a ordenar o poder de tributar nas jurisdições em que, manifestamente, ocorre a geração de valor.

A fim de outorgar relevo ao presente estudo, no sentido de compreender as diversas formas de erosão da base fiscal e deslocamento de lucros e, evidentemente, as recomendações da OCDE para o combate às mesmas, no próximo capítulo serão estudadas cada uma das ações que compõem o Projeto BEPS, apresentando, com razoável profundidade, os fundamentos propostos pela OCDE e pela doutrina, conjugados, quando pertinente, com a legislação brasileira sobre a matéria.

3 O PLANO BEPS – *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING*, DA OCDE

3.1 O SURGIMENTO DO PLANO BEPS

Nos termos do relatório *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports* (OCDE, 2015n), o pacote de medidas do Projeto BEPS compreende um total de 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 (OCDE, 2013b, p. 8).

Assim, cada uma das ações do Plano BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*, sistematiza um conjunto de recomendações destinadas ao aprimoramento da legislação interna dos países e da sua rede de tratados internacionais conta 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 empresas multinacionais, pelos paraísos fiscais e pela assimetria das normas tributárias e dos tratados entre os diferentes países.

Do conjunto de quinze ações, quatro delas tratam de estabelecer padrões mínimos do Projeto BEPS (*minimum standards*) a serem observados, que compreendem as ações 5, 6, 13 e 14. As Ações são endereçadas às seguintes questões envolvendo o BEPS:

- a) Ação 1 – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*: dedicada aos negócios digitais;
- b) Ação 2 – *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*: dedicada às entidades e instrumentos híbridos;

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

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

3.2 AS AÇÕES PROPOSTAS PELA OCDE NO CONTEXTO DO PLANO BEPS

3.2.1 Ação nº 1 – Negócios Digitais

A economia digital vem ocupando intensamente a agenda internacional na última década. No entanto, embora pareça um fenômeno recente, provavelmente devido à sua

intensidade atual e às altas taxas de crescimento nos últimos anos, os modelos de negócios baseados em inovação disruptiva começaram a ser pensados a partir da metade do século XX.

Nos Estados Unidos da América, a implementação de medidas de incentivo lançadas pelo governo federal, como a lei Stevenson-Wydler e o *Bayh-Dole Act*, ambos em 1980, impulsionou a cultura de inovação nos meios acadêmicos e empresariais, o que resultou no grande avanço do setor tecnológico observado nas décadas de 1980 e 1990, como a bem-sucedida experiência do Vale do Silício e a expansão da Internet e dos computadores pessoais, culminando no desenvolvimento de novas tecnologias a partir do início do século XXI, baseadas em inteligência artificial, objetos conectados e robótica.

Marzano (2011, p. 104) destaca que a década de 1950 assistiu ao apogeu dos investimentos em P&D no mundo corporativo, passando a incorporar os modelos de inovação diretamente nas empresas, eliminando a dependência em relação ao governo e universidades.

Na convergência de um mundo altamente globalizado, os avanços tecnológicos emergentes, como a Internet das coisas (*IoT – Internet of things*), a inteligência artificial, as moedas digitais, a impressão 3D, serviços de *streaming*, computação na nuvem (*cloud computing*), o *Big Data*, dentre outros, criaram condições sem precedentes para o crescimento econômico, inaugurando uma nova etapa da revolução industrial, criando um padrão de disrupção acelerado e generalizado, impactando especialmente os meios de produção e de comercialização de mercadorias e serviços.

No entanto, os modelos de inovação daí resultantes trouxeram uma realidade jamais experimentada pela história humana, que é a alta velocidade com que ocorrem as mudanças. No passado, o ritmo lento da disrupção propiciava a adaptação mais fácil de governos e sociedade. No ritmo atual, no entanto, essa adaptação se torna extremamente difícil, afetando, em especial, os governos, incapazes de acompanhar essa velocidade na implementação de políticas públicas e marcos regulatórios adequados. Segundo Schwab (2016):

The speed of current breakthroughs has no historical precedent. When compared with previous industrial revolutions, the Fourth is evolving at an exponential rather than a linear pace. Moreover, it is disrupting almost every industry in every country. And the breadth and depth of these changes herald the transformation of entire systems of production, management, and governance.¹⁰

¹⁰ Tradução livre: “A velocidade das descobertas atuais não tem precedente histórico. Quando comparada com as revoluções industriais anteriores, a Quarta está evoluindo em um ritmo exponencial em vez de linear. Além disso, está perturbando quase todos os setores de todos os países. E a amplitude e profundidade dessas mudanças anunciam a transformação de sistemas inteiros de produção, gestão e governança.”

Na esfera tributária, essa dificuldade se materializa no descompasso entre os modelos de negócio digitais e o seu adequado tratamento fiscal, resultando em práticas de elisão ou evasão de impostos e na conseqüente perda de arrecadação tributária por parte dos Estados que compõem a comunidade internacional, sobretudo aqueles em fase de desenvolvimento.

Na opinião de Risolia (2016, p.319), o aumento exponencial 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 pelo fato de que, 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.

Não é sem fundamento o diagnóstico de Lee (2004, p. 21), para quem “a tecnologia destruiu as bases econômicas e jurídicas que fundamentam as regras de tributação internacional atualmente existentes, gerando a necessidade de um completo reexame.”

Foi nesse contexto que, no bojo do Plano BEPS, a OCDE propôs a Ação nº 1 (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*), com o objetivo de proteger as jurisdições nacionais das práticas fiscais elisivas e/ou evasivas 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 (OCDEa, 2015, p. 11), a OCDE classificou como muito difícil isolar, para fins tributários, a economia digital do restante da economia, já que a 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 perdas fiscais no âmbito da economia digital, permitindo a tributação da atividade econômica onde quer que ela ocorra e gere valor.

Segundo Trento e Júnior (2019, p. 150), a Ação nº 1 do Plano BEPS tem como objetivo identificar as características desses negócios digitais que aumentam os riscos dos procedimentos de otimização fiscal agressivos, que resultam em elisão ou evasão fiscal, propondo medidas que facilitam a tributação das atividades econômicas desenvolvidas no meio eletrônico.

Os impactos da economia digital afetam diretamente os elementos de conexão atualmente vigentes no Direito Tributário Internacional, dificultando, segundo Júnior e Galdino (2019, p. 285-286), a alocação de jurisdição de que trata a Convenção Modelo da OCDE, na

medida em que os negócios digitais acentuam as distorções na relação entre Estado da Fonte e Estado da Residência.

Essa é, de fato, uma das conclusões do Relatório Final da Ação nº 1 (2015a, p. 12):

It was agreed to modify the list of exceptions to the definition of PE to ensure that each of the exceptions included therein is restricted to activities that are otherwise of a “preparatory or auxiliary” character, and to introduce a new anti-fragmentation rule to ensure that it is not possible to benefit from these exceptions through the fragmentation of business activities among closely related enterprises.¹¹

Contudo, na visão de Júnior e Galdino (2019, p. 306), “se o relatório é primoroso ao enunciar problemas, as respostas práticas que traz são decepcionantes”. De fato, a Ação nº 1 do BEPS trata mais da identificação das principais dificuldades para a aplicação das normas tributárias internacionais à economia digital do que da proposição de recomendações específicas em face de cada uma delas. Nesse sentido, o Relatório Final aborda questões a serem observadas pelas jurisdições nacionais na modelagem de normas destinadas a lidar com os negócios digitais, dentre elas:

(...) the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterization of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. (2015a, p. 16)¹²

As recomendações apresentadas no Relatório Final da Ação nº 1 são, portanto, 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

¹¹ Tradução livre: “Foi acordado modificar a lista de exceções à definição de Estabelecimento Permanente para garantir que cada uma das exceções nela incluídas seja restrita a atividades que sejam de caráter “preparatório ou auxiliar”, e para introduzir uma nova regra anti-fragmentação para garantir que não é possível se beneficiar dessas exceções por meio da fragmentação das atividades de negócios entre empresas estreitamente relacionadas.”

¹² Tradução livre: “a capacidade de uma empresa ter uma presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeita a tributação devido à falta de nexos sob as regras internacionais em vigor, a atribuição de valor criado a partir da geração de dados relevantes de localização comercializáveis através do uso de produtos e serviços digitais, a caracterização dos rendimentos derivados de novos modelos de negócios, a aplicação das regras de origem relacionadas e como garantir a cobrança efetiva do IVA / ICMS no que diz respeito ao fornecimento transfronteiriço de bens e serviços digitais.”

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: p.170-176), algumas medidas pré-existentes e típicas do Sistema Tributário Constitucional brasileiro vêm contribuindo para o fortalecimento do controle dos negócios digitais, aproximando-se dos efeitos esperados pelas recomendações da OCDE, como é o caso: 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 CFC – *Controlled Foreign Companies*, por meio da Lei nº 12.973/2014, aproximando-se, ainda que de forma parcial, das recomendações apresentadas pela OCDE.

3.2.2 Ação nº 2 – Entidades e instrumentos híbridos

Para o financiamento da sua atividade econômica, as empresas costumam utilizar-se de instrumentos financeiros, que, sob formas e efeitos diversos, provêm o capital necessário aos tomadores de recursos e oferecem as garantias para os donos do capital investido. Dentre esses instrumentos, os mais difundidos no mundo corporativo são os instrumentos de capital (*equity*) e os instrumentos de dívida (*debt*), sendo suas principais características o fato de, nos primeiros, o investidor assume o risco do negócio e não tem garantia de retorno do capital investido e, no segundo, ocorre exatamente o contrário.

No entanto, como assevera Oyamada, (2020, p.75) o surgimento de novos modelos de negócio na economia globalizada relativizou a divisão clássica entre instrumentos de capital, de um lado, e instrumentos de dívida, de outro, incapazes de atender às novas necessidades do mundo corporativo, principalmente com relação à caracterização dos rendimentos derivados de instrumentos financeiros que não se enquadram nem como instrumentos de capital nem como

instrumento de dívida, gerando a figura dos instrumentos financeiros híbridos, que tem, ao mesmo tempo, características próprias de instrumentos de capital e instrumentos de dívida.

O problema com os instrumentos híbridos surge quando se está diante de planejamentos tributários abusivos, que se valem de estratégias artificiais para afastar ou reduzir a tributação sobre a renda decorrente desses arranjos financeiros. Rohatgi (2007, p. 111) destaca alguns casos de uso abusivo dos instrumentos financeiros híbridos, passíveis de medidas anti-híbridos, como *a)* a dupla dedução de juros em duas jurisdições e, *b)* a dedução do pagamento como juro no Estado da fonte e a concessão de isenção como dividendo no Estado da residência.

Em 2012, por meio do relatório *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (OCDE, 2012, p. 11-12), 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.

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.

De acordo com Catão e Souza (2019, p.248), as chamadas normas anti-híbridos propostas pela Ação nº 2 do Plano BEPS visam combater práticas de elisão fiscal semelhantes ao fenômeno do *tax sparing*, onde os tributos não cobrados no país da fonte geram a erosão da base fiscal dos países de residência. Segundo os mesmos autores:

“Enquanto cláusulas de *tax sparing* decorrem de uma aceitação entre os estados contratantes, os híbridos nascem e se aplicam a partir de medidas unilaterais, que acabam por afetar o conjunto da obra (tributação na sociedade e na distribuição dos juros/dividendos) um crédito que se envia ao país de residência cujo valor nocional não é equivalente a carga imposta.” (p.249)

O Relatório Final da Ação nº 2 (OCDE, 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 da utilização de instrumentos híbridos para gerar uma das seguintes situações, de acordo com 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 correspondente 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 (2015, p. 49-91).

Como destacam Catão e Souza (p.249), essas recomendações são “direcionadas às modificações na legislação interna dos países e no desenvolvimento de modelos de dispositivos nos tratados”, consistindo, em síntese, na *a)* vedação da dedutibilidade da renda derivada de instrumentos híbridos, quando não for tributada pelo Estado da residência (*Primary Rule*) e, *b)* tributação da renda derivada de instrumentos híbridos, quando admitida a sua dedutibilidade pelo Estado da fonte e não aplicada por este último a primeira regra (*Secondary Rule*).

Nos termos do relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 11), desde o lançamento da Ação nº 2, diversos países implementaram regras anti-híbridos, como a Austrália, a Costa Rica e a Neva Zelândia, 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 Estados Unidos como parte do *2017 U.S. Tax Cuts and Jobs Act*, e na União Europeia, por meio da *EU Directive 2017/952 - ATAD II*.

Para Catão e Souza, o real objetivo por trás da Ação nº 2 é interferir de forma indevida na chamada “guerra fiscal internacional”. Segundo afirmam, “não há como deixar de registrar que a Ação 2 parece pender em favor dos países desenvolvidos e exportadores de capitais, ou geradores de rendas passivas” (p. 257), atuando, assim, como ferramenta de uma “guerra fiscal internacional (*tax competition*), enrustida sob o manto do ataque ao planejamento fiscal” (p. 249).

No mesmo sentido, comentando as dificuldades de implementação da Ação nº 2, Schoueri assevera que “reabre-se o cenário de competição entre aliados, desfazendo-se a proposta de coordenação que se apresenta como alicerce do Projeto BEPS” (2016, p. 39).

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: p.87), 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.

3.2.3 Ação nº 3 – *Controlled Foreign Companies* – CFCs

Uma empresa estrangeira controlada (CFC) é uma entidade corporativa que está registrada e conduz negócios em uma jurisdição ou país diferente da residência dos proprietários controladores, que a controlam direta ou indiretamente. A caracterização do controle varia de acordo com as regras específicas de CFC's de cada país, como destaca o relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 12), dependendo, por exemplo, de critérios concernentes ao direito de voto ou da qualidade dos acionistas ou, ainda, pelo simples fato de realizar suas operações em uma jurisdição de baixa tributação.

A necessidade de criação de CFC's está diretamente relacionada com a lógica de expansão da economia globalizada, onde, conforme acentua Queiroz *et al* (2016, p.180), tanto mercadorias quanto as próprias corporações ultrapassaram as fronteiras nacionais, expandindo suas atividades e negócios para outros países, na busca de novos mercados consumidores e na redução de custos globais de operação.

A Ação nº 3 tem como objetivo 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 comum de planejamentos tributários agressivos, consistente no deslocamento artificial de lucros para estruturas *offshore*, que desviam a receita da jurisdição do acionista para outra com tributação favorecida ou inexistente.

Segundo Queiroz *et al* (2016, p.179), o objetivo da OCDE com a Ação nº 3 não é constranger o direito do contribuinte de planejar seus negócios com economia de tributos, mas apenas combater as transações tidas como puramente artificiais ou sem substância econômica, com efeitos meramente tributários.

Como explicam Gomes *et al*, “a recomendação da OCDE contra o BEPS está mais relacionada à segregação artificial entre o local onde as atividades de negócios realmente acontecem e o local onde o lucro das empresas são reportados para fins de apuração e

pagamento do imposto de renda” (p. 221), de modo que “as regras de CFC não devem ter por premissa aumentar a arrecadação, mas sim terem finalidade preventiva, qual seja, evitar o planejamento tributário agressivo” (p. 220).

O Relatório Final da Ação nº 3 (OCDE, 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 (OCDE, 2015c) trata da definição de CFC, segundo o qual, além das entidades corporativas, recomenda-se que tenham o mesmo tratamento as entidades transparentes (*partnerships* e *trusts*) 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 (OCDEc, p. 21).

Quanto à definição de renda da CFC (*Definition of CFC income*), tratada no capítulo 4, o Relatório Final (OCDE, 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 escolheres suas regras para a definição de renda CFC (p. 43).

Por sua vez, a apuração das rendas de CFC (*Rules for computing income*), objeto do capítulo 5, o Relatório Final (OCDE, 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 (p. 57). A escolha da primeira recomendação pela OCDE decorreu da compreensão de que é ela consistente com os objetivos do Plano BEPS e representa menor custo administrativo (p.58).

O capítulo 6 do Relatório Final (OCDE, 2015c) é consagrado à imputação das rendas da CFC (*Rules for attributing income*), cuja recomendação é de que, uma vez que o valor da receita de CFC foi calculado, deve-se determinar como atribuir essa receita aos acionistas apropriados no CFC. Para isso, a Ação nº 3 do Plano BEPS estabelece cinco etapas: *a)* determinar quais contribuintes devem ter renda atribuída a eles; *b)* determinar quanta receita deve ser atribuída; *c)* determinar quando a receita deve ser incluída nos retornos dos

contribuintes; *d*) determinar como a receita deve ser tratada; e *e*) determinar qual alíquota de imposto deve ser aplicada à renda (p.61).

As isenções e limites de CFC (*CFC exemptions and threshold requirements*) são tratadas no capítulo 3 do Relatório Final (OCDE, 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 nas 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 inferior à da sua controladora (OCDEc, p. 33).

Por fim, o Relatório Final (OCDE, 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. Segundo a OCDE, existem, dentre outras, três situações que podem gerar a indesejada dupla tributação, a saber, *a*) situações em que a receita de CFC atribuída também está sujeita a impostos corporativos; *b*) situações em que as regras do CFC em mais de uma jurisdição se aplicam à mesma receita de CFC; e *c*) situações em que um CFC realmente distribui dividendos de receita que já foi atribuída aos seus acionistas residentes de acordo com as regras CFC (p.65).

Regras contra o abuso de CFC's, baseadas nas recomendações da OCDE, já estão vigentes na União Europeia e nos Estados Unidos, 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.

3.2.4 Ação nº 4 – Dedução de Juros e Outros Financiamentos

A Ação nº 4 do Plano BEPS trata da limitação da erosão da base fiscal envolvendo a dedutibilidade de juros e outros pagamentos financeiros (*Limitation on Interest Deduction*), 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, p. 1),

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 registrar o pagamento de juros como custo oferece vantagens para as empresas, como a fruição de benefícios fiscais, como acrescentam Barbosa e Pinho (p. 3), sendo, por isso, objeto frequente de procedimentos de otimização fiscal.

Merece especial atenção os empréstimos realizados intragrupo (internos). Como destacam Gomes *et al* (p.269), 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 traz exemplos (p. 16) para ilustrar modelos de planejamento tributários abusivos que reduzem a tributação à base de dedutibilidade de juros, como no caso em que, considerando um grupo econômico simples formado por duas empresas (X e Y), X é residente em um país com uma alíquota de 35% do imposto de renda pessoa jurídica, que isenta de imposto os dividendos de origem estrangeira, e Y é residente em um país com alíquota de 15% do imposto sobre as sociedades. A empresa Y toma emprestado US\$ 100 de um banco a uma taxa de juros de 10% e usa esses fundos em seus negócios, gerando lucro operacional de US\$ 15. Após deduzir o custo de juros de US\$ 10, a empresa Y tem um lucro tributável de US\$ 5 e um lucro líquido de US\$ 4,25.

Alternativamente, a empresa X pode tomar emprestado US\$ 100 do banco e fazer um aporte no mesmo valor para no capital social da empresa Y. Nesse caso, a empresa Y não tem despesas de juros e, diante disso, tem um lucro tributável de US\$ 15 e um lucro líquido de US\$ 12,75. Supondo que a empresa X possa definir sua despesa de juros contra outras receitas, tem um prejuízo operacional de US\$ 10 e um prejuízo líquido de US\$ 6,50. Juntos, as empresas X e Y têm um lucro total tributável de US\$ 5 e um lucro líquido total de US\$ 6,25. Como resultado da transferência da despesa de juros da empresa Y para a X, o grupo está agora sujeito a uma taxa efetiva de tributação negativa (ou seja, o lucro líquido do grupo excede seu lucro tributável).

Essa é a questão prioritária tratada pela Ação nº 4 do Plano BEPS, cujas recomendações objetivam combater os modelos agressivos de otimização fiscal que resultam na alocação excessiva de dívidas com terceiros em jurisdições com elevada carga tributária e na desproporção entre os juros pagos nos empréstimos intragrupo e nos empréstimos com terceiros. Por conta disso, percebe-se que a Ação nº 4 está intimamente ligada com as Ações 2

(instrumentos híbridos), 3 (normas de CFC), 6 (abuso de tratados), 8, 9 e 10 (preços de transferência).

Além disso, segundo Gomes *et al* (2016, p. 270-271), a ação nº 4 “busca também neutralizar vantagens praticadas pelos grupos multinacionais não disponíveis para grupos nacionais”, gerando tanto concorrência desleal entre empresas quanto um cenário de competição fiscal entre os países, prejudicando aqueles com “regras demasiadamente restritivas”.

O Relatório Final da Ação nº 4 (OCDE, 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*)¹³, garantindo que as deduções de juros da empresa sejam diretamente ligadas à sua atividade econômica (p.43-45).

Conforme consta desse Relatório Final:

For most entities it is expected that there should be a clear correlation between earnings and taxable income. Therefore, measuring economic activity using earnings should be the most effective way to ensure that the ability to deduct net interest expense is matched with the activities that generate taxable income and drive value creation. (p. 43)¹⁴

Conforme esclarecem Carneiro e Júnior (2019, p.322), a Ação nº 4 sugere como parâmetro de eficácia para a prevenção do BEPS a adoção de índices no intervalo de 10% a 30%, dependendo das políticas de endividamento de cada país, como sendo a proporção ideal entre as despesas líquidas de juros e o percentual de EBITDA. É o que conclui o Relatório Final da Ação nº 4, ratificado pela sua atualização de 2016 (OCDE, 2017a, p. 54):

On the basis of this analysis, and balancing the goals of allowing most groups to deduct their net third party interest expense and limiting the risk that groups will deduct more than this amount, it is recommended that countries applying a fixed ratio rule based on a net interest/EBITDA ratio set their benchmark fixed ratio within a corridor of 10% to 30%. (p. 49-50)¹⁵

¹³ Tradução livre: lucro antes dos juros, tributos, depreciação e amortização.

¹⁴ Tradução livre: Para a maioria das entidades, espera-se que haja uma correlação clara entre os lucros e o lucro tributável. Portanto, medir a atividade econômica usando os lucros deve ser a forma mais eficaz de garantir que a capacidade de deduzir a despesa líquida de juros seja compatível com as atividades que geram receita tributável e impulsionam a criação de valor.

¹⁵ Tradução livre: Com base nesta análise, e equilibrando as metas de permitir que a maioria dos grupos deduzam suas despesas líquidas de juros de terceiros e limitando o risco de que os grupos deduzam mais do que esse valor, é recomendado que os países apliquem uma regra de proporção fixa com base nas despesas líquidas de juros / proporção do EBITDA, definindo índices fixos no corredor entre 10% a 30%.

O Brasil não internalizou a Ação nº 4 do Plano BEPS, mas, desde o ano de 2009, possui norma congênere, inicialmente por meio da Medida Provisória 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, como é o caso da Lei nº 9.532/1997, da Lei nº 9.430/1996 e do 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.

Como bem mencionam Carneiro e Júnior (2019, p. 313), a versão brasileira da norma antielisiva objeto da Ação nº 4 do Plano BEPS tinha como escopo o combate ao uso do endividamento excessivo de uma empresa, com relação a empresa vinculada no exterior, como prática abusiva de planejamento tributário voltada para a erosão da base tributária. Segundo os mesmos autores, “a exposição de motivos da MP nº 472/2009 deixou claro o intuito antielísivo das novas regras, sobretudo ao expressar que a ‘medida torna os juros considerados excessivos indedutíveis, segundo critérios e parâmetros legais’” (p. 313).

3.2.5 Ação nº 5 – Práticas Fiscais Nocivas

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, bem como 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 compreende (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* (OCDE, 1998), da OCDE, 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* (OCDE, 2020a, p. 14). 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 (p. 14).

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”. Teixeira e Lara (2019, p. 332-333) confirmam que as preocupações materializadas na Ação nº 5 decorrem de estudos mais antigos da OCDE, anteriores ao BEPS, aparecendo já em 1998, no relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OCDE, 1998), sendo que a Ação nº 5 vai além, apresentando medidas e prazos concretos para os países.

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*’” (p.42).

A expressão *race to the bottom* é destacada pelo Relatório Final da Ação nº 5 (OCDE, 2015e) e, a rigor, denota a preocupação da OCDE com a concorrência fiscal predatória entre os países, *in verbis*:

Countries have long recognised that a “race to the bottom” would ultimately drive applicable tax rates on certain sources of income to zero for all countries, whether or not this is the tax policy a country wishes to pursue, and combating harmful tax practices is an interest common to OECD and non-OECD countries alike. (p. 12).¹⁶

¹⁶ Tradução livre: Os países há muito reconheceram que uma "corrida ao fundo do poço" acabaria por levar a zero as taxas de impostos aplicáveis em certas fontes de renda para todos os países, seja ou não seja esta a política fiscal que um país deseja seguir, e que o combate às práticas fiscais prejudiciais é um interesse comum aos países da OCDE e não membros da OCDE.

Para Torres (2001, p. 766), práticas tributárias prejudiciais, como a alocação de investimentos em países com tributação favorecida, deflagraram manobras evasivas dos contribuintes e a concorrência fiscal internacional, “gerando distorções não somente nos orçamentos estatais como também na própria concorrência das empresas”.

A corrida ao fundo do poço (*race to the bottom*) mencionada pelo Relatório Final da Ação nº 5 (OCDE, 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, especialmente aqueles em fase de desenvolvimento.

O Relatório ainda destaca que a natureza das práticas tributárias prejudiciais, num mundo globalizado e impulsionado pela inovação tecnológica, facilita muito 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 (p. 11).

Aproveitando os critérios desenvolvidos nos estudos objeto do relatório *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OCDE, 1998), o Relatório Final da Ação nº 5 propõe o cumprimento de três etapas para a existência de um regime preferencial potencialmente nocivo. A primeira etapa consiste em verificar se o regime faz parte do escopo do Relatório de 1998, cuja análise apura duas questões: *a*) se o regime está relacionado com a renda de atividades móveis, tais como atividades financeiras e outras atividades de serviços, incluindo o fornecimento de intangíveis, e *b*) se o regime está relacionado com a tributação dos rendimentos relevantes das atividades móveis (OCDE, 2015e, p.19).

A segunda etapa traz a chave para a compreensão de quando um regime deve ser considerado preferencial, o que se verifica quando, em comparação com os princípios gerais de tributação do próprio país em questão, oferecem tratamento tributário às rendas de atividades móveis diverso do tratamento dado regularmente para as demais rendas (OCDE, 2015e, p. 19-20).

Por fim, a terceira etapa oferece quatro fatores-chave e oito outros fatores (OCDE, 2015e, p. 20), usados para determinar se um regime preferencial é potencialmente prejudicial. Os quatro fatores-chave são: *a*) o regime não impõe nenhuma ou baixa alíquota de imposto efetivo sobre a receita de atividades financeiras e outras atividades de serviços geograficamente móveis; *b*) o regime é isolado da economia doméstica; *c*) o regime carece de transparência (por exemplo, os detalhes do regime ou sua aplicação não são aparentes, ou há supervisão regulatória

ou divulgação financeira inadequada); e, *d*) não há troca efetiva de informações a respeito do regime.

Por sua vez, os oito outros fatores da terceira etapa são: *a*) uma definição artificial da base tributária; *b*) descumprimento dos princípios de preços de transferência internacionais; *c*) renda de fonte estrangeira isenta de tributação do país de residência; *d*) Taxa de imposto negociável ou base tributária; *e*) existência de cláusulas de sigilo; *f*) acesso a uma ampla rede de tratados fiscais; *g*) o regime é promovido como um veículo de minimização de impostos; e, *h*) o regime incentiva operações ou acordos que sejam puramente tributários e não envolvam atividades substanciais.

No Brasil, como explica Schnnweiss (2016: p.335), as principais fontes de troca de informações fiscais existentes 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.

3.2.6 Ação nº 6 – Prevenção contra o abuso dos tratados

Também integrando o conjunto dos *minimum standards* do Plano BEPS, a Ação nº 6 tem como objetivo prevenir o abuso dos tratados internacionais contra a dupla tributação (*prevention of tax treaty abuse*). O Relatório Final da Ação nº 6 (OCDE, 2015f, p. 17) faz referência a dois casos típicos de abuso de tratados: *a*) Casos em que uma pessoa tenta contornar as limitações fornecidas pelo próprio tratado, e, *b*) casos em que uma pessoa tenta contornar as disposições do direito tributário interno usando os benefícios do tratado.

Comentando os objetivos da Ação nº 6, Torres (2019, p. 36) assevera que:

O Plano de Ação 6 do BEPS, que trata de abuso de tratados, tem como objetivo estimular o aprimoramento da Convenção Modelo e formular recomendações sobre o emprego de regras domésticas que visam a impedir a concessão de benefícios previstos em acordos para evitar a dupla tributação em circunstâncias inadequadas (*i*); esclarecer que os acordos de bitributação não se destinam a serem usados para gerar dupla não tributação (*ii*); e identificar os aspectos de política fiscal que, em geral, os países devem considerar antes de decidir assinar um acordo destinado a evitar a dupla tributação com outro país (*iii*).

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, p. 4-5), 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 unicamente para usufruir dos benefícios fiscais previstos em tratados contra a dupla tributação. Esses tratados, indispensáveis para o desenvolvimento do comércio entre as nações, passaram a ser alvo de esquemas de planejamento tributário agressivos, que exploram as suas lacunas com o objetivo de reduzir ou mesmo eliminar a tributação.

Buscando uma definição mais pragmática do *treaty shopping*, Asseis (2016, p. 29) traz o seguinte exemplo de *conduit companies*:

(i) *Conduit companies*: residente em Estado R que espera obter dividendos, juros ou royalties de uma entidade residente em Estado S estabelece uma entidade em terceiro Estado C, que receberá esses valores com tributação mais favorável que se paga diretamente de Estado S a Estado R em razão de tratamento fiscal mais vantajoso previsto em acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre Estado S e Estado C.

Outra forma de abuso de tratados é a utilização das empresas trampolins (*stepping stone companies*), semelhantes às *conduit companies*, com o diferencial de serem constituídas na forma de *holdings* e abusarem de despesas dedutíveis. Na definição prática de Asseis (2016, p. 29-30):

[...] diz respeito ao caso em que residente em Estado R estabelece uma entidade em terceiro Estado C que também receberá itens de receita do Estado S, os quais serão devidamente tributados no Estado C. Entretanto, nessa hipótese, diferentemente do primeiro cenário, a empresa residente em Estado C, a despeito de estar devidamente sujeita a tributação (*fully subject to tax*), paga elevados valores a título de juros, royalties comissões ou *servisse fees* a empresa relacionada residente em Estado B, também controlada por contribuinte residente em Estado R. A vantagem, nesse caso, está no fato de que os pagamentos efetuados do Estado C para o Estado B são dedutíveis em Estado C, ao passo que o Estado B pode conceder tratamento fiscal diferenciado para esses itens de receita.

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 (OCDE, 2015f, p. 18), 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 elisão 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 (*LOB - Limitation on Benefits rule*), incluídas nos tratados celebrados pelos Estados Unidos e alguns 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 Purpose 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 existentes ou por meio da Convenção Multilateral de que trata a Ação nº 15 do Plano BEPS.

No que diz respeito às regras de limitação de benefícios (LOB), o Relatório Final da Ação nº 6 (OCDE, 2015f, p. 21) recomenda a inserção de uma nova cláusula na Convenção Modelo da OCDE, por ora indicada como “cláusula X”, com a seguinte estrutura:

Art. X – Direito aos Benefícios:

- 1) Disposição que negaria os benefícios do tratado a um residente de um Estado Contratante que não seja uma “pessoa qualificada”, conforme definido neste artigo;
- 2) Definição das situações em que um residente seria considerado uma pessoa qualificada (indivíduos, entidades governamentais, entidades listadas na bolsa, instituições de caridade e fundos de pensões, entidades que atendem a certos requisitos de propriedade e certos veículos de investimento coletivo);
- 3) Disposição que proporcionaria benefícios de tratado a certos rendimentos obtidos por uma pessoa, que não seja uma pessoa qualificada, se a pessoa estiver envolvida na conduta ativa de um negócio em seu Estado de residência e a renda for derivada, direta ou indiretamente, àquele negócio;
- 4) Disposição que proporcionaria benefícios do tratado a uma pessoa que não é uma pessoa qualificada se, pelo menos, mais do que uma proporção acordada dessa entidade for de propriedade de certas pessoas com direito a benefícios equivalentes;
- 5) Disposição que permitiria à autoridade competente de um Estado Contratante conceder certos benefícios do tratado a uma pessoa onde os benefícios seriam negados de outra forma, nos termos dos parágrafos 1 a 4;
- 6) Definições aplicáveis para os fins dos parágrafos 1 a 5.

Já no tocante à regra do propósito principal das transações (PPT), o Relatório Final da Ação nº 6 propõe a sua inserção no parágrafo 7º do art. X da Convenção Modelo da OCDE. Comentando essa proposta, Estanislau (2019, p. 388) sugere que permitirá à autoridade fiscal negar um benefício previsto em tratado contra a dupla tributação para planejamentos tributários sem propósito comercial efetivo, motivados unicamente pela economia tributária. A proposta apresentada pelo Relatório Final é a seguinte (OCDE, 2015f, p. 21):

Não obstante as outras disposições desta Convenção, um benefício ao abrigo desta Convenção não será concedido em relação a um item de receita ou

capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais objetivos de qualquer acordo ou transação que resulte, direta ou indiretamente, naquele benefício, a menos que esteja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e o propósito das disposições pertinentes desta Convenção.

Torres (2019, p.36) comenta que o Brasil deverá adotar esses padrões mínimos de transparência por meio da adoção do *Principal Purpose Test* – 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 o ano 2000, com a inserção de cláusulas com *limitation on benefits*.

3.2.7 Ação nº 7 – Estabelecimento Permanente

Os estabelecimentos permanentes sempre funcionaram como elemento de conexão para definir a competência tributária entre os países contratantes, atraindo a capacidade tributária ativa para um desses Estados (XAVIER, 2015, p 632), a partir de critérios definidos na legislação de cada país e nos tratados internacionais contra a bitributação inspirados no art. 5º da Convenção Modelo da OCDE.

No entanto, o conceito tradicional e formal de Estabelecimento Permanente tem sido objeto de revisão entre os Estados, diante do crescimento exponencial da economia digital, que vem progressivamente relativizando as fronteiras entre os países e provocando a necessidade de novas interpretações daquele conceito (ROCHA e CASTRO, 2018, p. 29).

A Ação nº 1 do Plano BEPS, como visto acima, elege a necessidade de revisão do conceito de Estabelecimento Permanente como um dos seus objetivos principais em termos de recomendações para o aperfeiçoamento das regras tributárias dos Estados, a fim de combater práticas de elisão e evasão fiscal pela exploração das assimetrias normativas entre as diferentes jurisdições fiscais, provocadas, em parte, pelos novos modelos de negócios digitais.

O Relatório Final da Ação nº 1 do Plano BEPS (2015a, p. 132) traz um exemplo didático e ilustrativo da relativização do conceito de Estabelecimento Permanente provocada pela economia digital. É a hipótese de uma empresa, baseada num modelo de negócios de venda online de produtos físicos, manter, no país de destino, um grande armazém local com número significativo de funcionários, para garantir a entrega rápida aos clientes de mercadorias

vendidas on-line. Sendo essa estrutura um componente-chave do modelo de negócio de vendas online, a empresa não poderia usufruir da exceção do *status* de Estabelecimento Permanente.

Nesse sentido, 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 ensinam Carvalho *et al* (2016, p. 77), (p. 76) a estrutura atual do estabelecimento permanente e consequente sistemática de repartição de competências tributárias tem permitido o uso abusivo de modelos de otimização fiscal para promover o BEPS. De acordo com os mesmos autores (p. 76), essa estrutura atual encontra-se delineada na conjugação dos artigos 5º, 7º e 9º da Convenção Modelo da OCDE (OCDE, 2017b), que tratam do seu conceito, local de sujeição passiva e base tributável, respectivamente.

Diz o parágrafo 1º do art. 5º da Convenção Modelo que “a expressão ‘estabelecimento permanente’ designa uma unidade fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade” (OCDE, 2017b, p. 31). Nos parágrafos seguintes (p. 31-32), a Convenção Modelo trata do rol de atividades que constituem um estabelecimento permanente (§ 2º), do rol de atividades que não o constituem (§ 4º) e do estabelecimento de agências permanentes (§ 5º ao 7º).

Por sua vez, o art. 7º da Convenção Modelo traz a regra segundo a qual “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado” (p. 33). Por sua vez, o art. 9º, ao tratar da qualificação dos lucros derivados do Estabelecimento Permanente, define duas regras para atribuir a sujeição passiva: *a*) uma empresa de um Estado Contratante participa direta ou indiretamente na gestão, controle ou capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou, *b*) as mesmas pessoas participam direta ou indiretamente na gestão, controle ou capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante (p. 34).

O Relatório Final da Ação nº 7 (OCDE, 2015g), 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 (p. 15), com o rol de exclusão de atividades (p. 28) e com a segregação de atividades e contratos (p. 42).

Para Carvalho *et al* (2016, p. 111), as recomendações constantes Seção A do Relatório Final, destinadas a combater os abusos de estruturas de comissão e agência, constituem a principal proposta da Ação nº 7, na medida em que reconhece “a relevância da substância das ações de agentes independentes e comissários na caracterização de estabelecimentos permanentes”.

Nos termos do Relatório Final da Ação nº 7 (OCDE, 2015g, p. 9):

Um acordo de comissionamento pode ser definido livremente como um acordo pelo qual uma pessoa vende produtos em um determinado Estado em seu próprio nome, mas em nome de uma empresa estrangeira que é proprietária desses produtos. Através de tal acordo, uma empresa estrangeira pode vender seus produtos em um Estado sem ter um estabelecimento permanente ao qual essas vendas possam ser atribuídas para fins fiscais; como a pessoa que conclui as vendas não possui os produtos que vende, não pode ser tributada sobre os lucros derivados dessas vendas e só pode ser tributada sobre a remuneração que recebe por seus serviços (geralmente uma comissão).

A redação anterior do §5º do art. 5 da Convenção Modelo da OCDE determinava que o reconhecimento de um Estabelecimento Permanente dependia de o agente exercer autoridade com habitualidade no outro estado para concluir contratos em nome da empresa. 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 preponderante 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 (realidade negocial das partes).

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 (OCDE, 2017b, p. 31-32) 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 (OCDE, 2015g, p. 28-29) 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.

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 (OCDE, 2015g, p. 39).

Com relação à segregação de contratos, como explicam Carvalho *et al* (2016, p. 112-113), duas propostas são apresentadas pela Ação nº 7:

A primeira é a adoção de uma regra automática de agregação de atividades sempre que se estiver diante de contratos de empresas relacionadas (*automatic approach*). A segunda é a adoção de uma regra geral anti-abuso no contexto dos tratos por meio do *Principal Purpose Test* (proposta em linha com a *Action Plan 6*).

Segundo o Relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 20), as mudanças recomendadas pela Ação nº 7 podem ser implementadas por meio do Instrumento Multilateral (MLI), objeto da Ação nº 15 do Plano BEPS, ou por meio de modificações nos tratados fiscais bilaterais. Das 94 jurisdições que ratificaram o Instrumento Multilateral, segundo o mesmo relatório, 46 promoveram alterações propostas para o §5º e 6º, do art. 5º, da Convenção Modelo da OCDE, 55 fizeram os ajustes propostos para o §4º, e 34 adotaram regras anti-fragmentação de contratos e atividades.

3.2.8 Ações nº 8, 9 e 10 – Diretrizes de Preços de Transferência

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, como explica Pereira (2016, p. 146) a “tributação oriunda da aplicação das regras de preços de transferência com a criação de valor”. Como salienta o Relatório Final das Ações nº 8, 9 e 10 (OCDE, 2015h, p. 8),

“the work under Actions 8-10 of the BEPS Action Plan has targeted this issue, to ensure that transfer pricing outcomes are aligned with value creation”.¹⁷

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). Oferecendo os contornos que guiarão as preocupações da OCDE, o Relatório Final informa que:

Over several decades and in step with the globalisation of the economy, worldwide intra-group trade has grown exponentially. Transfer pricing rules, which are used for tax purposes, are concerned with determining the conditions, including the price, for transactions within an MNE group resulting in the allocation of profits to group companies in different countries.¹⁸ (OCDE, 2015h, p. 9)

Shoueri e Haddad (2019, p. 446), comentando sobre os objetivos das Ações nº 8, 9 e 10 do Plano BEPS, ensinam que “tais ações tiveram por objetivo rever diretrizes da prática internacional de preços de transferência para assegurar que a alocação de lucros tributáveis [...] estivesse alinhada com o local da criação real de valor”, descolando as regras de preços de transferência do tradicional princípio do *arm’s length*.

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, recharacterização 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 (OCDE, 2015h, p. 9).

Resumindo a lógica do princípio *arm’s length*, Lavez (2016, p. 118), citando Luís Eduardo Schoueri, diz que: “daí a feliz noção de que as regras de preços de transferência trazem consigo métodos de ‘conversão’ de ‘unidades-monetárias de grupo’ para as ‘unidades-

¹⁷ Tradução livre: o trabalho no âmbito das Ações 8-10 do Plano de Ação BEPS tem como alvo esta questão, para garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor.

¹⁸ Tradução livre: Ao longo de várias décadas e em sintonia com a globalização da economia, o comércio intragrupo em todo o mundo cresceu exponencialmente. As regras de preços de transferência, que são utilizadas para fins fiscais, dizem respeito à determinação das condições, incluindo o preço, para transações dentro de um grupo de empresas multinacionais que resultam na distribuição de lucros para empresas do grupo em diferentes países.

monetárias de mercado””. Para Pereira (2016, p. 151), “a essência do princípio está, portanto, na ideia de compatibilidade”.

O Relatório Final informa, ainda a respeito do *arm's length*, que, embora tenha provado sua utilidade para Estados e empresas, oferecendo um padrão prático e equilibrado para que ambos avaliem os preços de transferência entre partes relacionadas e evitem a dupla tributação, o princípio tradicional não é mais suficiente para evitar o BEPS, mostrando-se vulnerável à manipulação, no sentido de possibilitar a assimetria entre a geração de valor da atividade econômica e os critérios formais do *arm's length*, com ênfase nas alocações contratuais de funções, ativos e riscos (OCDE, 2015h, p. 9).

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.

Quanto à Ação nº 8, o Relatório Final da OCDE (OCDE, 2015H, p. 63), em harmonia com o que já previa o Relatório *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, oferece os seguintes objetivos:

(...) development of rules to prevent BEPS by moving intangibles among group members by “(i) adopting a broad and clearly delineated definition of intangibles; (ii) ensuring that profits associated with the transfer and use of intangibles are appropriately allocated in accordance with (rather than divorced from) value creation; (iii) developing transfer pricing rules or special measures for transfers of hard-to-value intangibles.”¹⁹

A OCDE define um bem intangível como aquele que *a)* não é um ativo físico ou financeiro, *b)* que pode ser detido ou controlado para uso em atividades comerciais e *c)* cujo uso ou transferência seria compensado caso ocorresse em uma transação entre partes independentes em circunstâncias comparáveis (OCDE, 2015h, p. 67).

Em seguida, o Relatório Final ilustra os itens frequentemente considerados em análises de preços de transferência envolvendo intangíveis, por meio de uma lista não exaustiva, que compreende patentes, know-how e segredos comerciais, marcas registradas e nomes comerciais, direitos sob contratos e licenças governamentais, Licenças e direitos semelhantes em intangíveis, dentre outros bens (OCDE, 2015h, p. 70-73).

¹⁹ Tradução livre: [...] desenvolvimento de regras para prevenir BEPS movendo intangíveis entre os membros do grupo econômico, “(i) adotando uma definição ampla e claramente delineada de intangíveis; (ii) garantindo que os lucros associados à transferência e ao uso de intangíveis sejam apropriadamente alocados de acordo com (ao invés de divorciados da) a criação de valor; (iii) desenvolvendo regras de preços de transferência ou medidas especiais para transferências de intangíveis de difícil valor”.

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.

De acordo com Pereira (2016, p. 151), o teste funcional (*functional analysis*) decorre da avaliação ponderada da proporcionalidade com que os agentes econômicos são remunerados pelas funções que exercem, pelos ativos mobilizados e pelos riscos assumidos frente às operações envolvendo a exploração de intangíveis. Por outro lado, explica, o teste de controle (*control analysis*) deriva da manutenção do controle dessas operações pelo proprietário jurídico, ainda que delegue funções relativas ao desenvolvimento, aprimoramento, manutenção, proteção e exploração do intangível (p. 152).

Eis, aqui, a ênfase dada pela OCDE ao *value creation principle* (princípio de criação de valor), que caracteriza a grande inovação da Ação nº 8 do Plano BEPS, diante da qual, segundo Pereira (2016, p. 152), citando Carlo Garbarino e Mário D'Avossa:

(i) primeiramente, o conceito de propriedade jurídica do intangível foi relativizado mediante a adoção de um conceito de propriedade econômica antes presentes nos *guidelines* da OCDE apenas de modo embrionário e que, a partir do presente momento, passou a exigir participação econômica mais substancial por parte do titular jurídico do intangível para que a jurisdição da sua residência fizesse jus à tributação da integralidade dos resultados dele decorrentes; (ii) em segundo lugar, a própria análise funcional, tal como exposta acima.”

Quanto à Ação nº 9, a proposta original da OCDE, conforme o Relatório *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013^a, p. 20), informa os seguintes objetivos:

Develop rules to prevent BEPS by transferring risks among, or allocating excessive capital to, group members. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to ensure that inappropriate returns will not accrue to an entity solely because it has contractually assumed risks or has provided capital. The rules to be developed will also require alignment of returns with value creation. This work will be co-ordinated with the work on interest expense deductions and other financial payments.²⁰

Pereira (2016, p. 155-156) ensina que 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

²⁰ Tradução livre: Desenvolver regras para prevenir o BEPS, transferindo riscos entre, ou alocando capital excessivo a membros do grupo. Isso envolverá a adoção de regras de preços de transferência ou medidas especiais para garantir que retornos inadequados não acumulem para uma entidade apenas porque ela assumiu riscos contratualmente ou forneceu capital. As regras a serem desenvolvidas também exigirão o alinhamento dos retornos com a criação de valor. Este trabalho será coordenado com o trabalho sobre deduções de despesas de juros e outros pagamentos financeiros.

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* (OCDE, 2013^a, p. 20-21), possui os seguintes objetivos:

Develop rules to prevent BEPS by engaging in transactions which would not, or would only very rarely, occur between third parties. This will involve adopting transfer pricing rules or special measures to: (i) clarify the circumstances in which transactions can be recharacterised; (ii) clarify the application of transfer pricing methods, in particular profit splits, in the context of global value chains; and (iii) provide protection against common types of base eroding payments, such as management fees and head office expenses.²¹

Em 2020, a OCDE lançou o relatório *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8-10*, por meio do qual, segundo o relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 21), 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 (OCDE/RFB, 2019, p. 278-286). Segundo o relatório:

Full alignment does not mean that Brazil will lose the “positive” elements of simplification of its current transfer pricing system. Both scenarios consider simplification, ease of tax administration and tax compliance, and tax certainty

²¹ Tradução livre: Desenvolver regras para prevenir o BEPS, por meio da realização de transações que não ocorreriam, ou ocorreriam muito raramente, entre terceiros. Isso envolverá a adoção de regras de preços de transferência ou medidas especiais para: (i) esclarecer as circunstâncias em que as transações podem ser caracterizadas; (ii) clarificar a aplicação de métodos de determinação de preços de transferência, em particular divisão de lucros, no contexto de cadeias de valor globais; e (iii) fornecer proteção contra tipos comuns de pagamentos que corroem a base fiscais, como taxas de administração e despesas de diretoria.

as critical objectives, in order to ensure that significant features of simplification will be part of the system (...) ²²

3.2.9 Ação nº 11 – Coleta e análise de dados

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 Netto e Campos (2016, p. 2), 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, concluindo que:

Os objetivos da ação 11 compreendem (i) desenvolver uma análise econômica da real extensão e do impacto do BEPS e ações para enfrentá-lo. (ii) avaliar uma gama de fontes de dados existentes; (iii) identificação de novos tipos de dados a ser recolhidos; (iv) desenvolver metodologias baseadas em dados sobre um prisma micro e macroeconômico para o estudo e monitoramento do impacto das medidas que serão implementadas no âmbito do BEPS. (p.2 e 3)

O Relatório Final da Ação nº 11 (OCDE, 2015i, p. 19) 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. O rol de critérios apresentados é composto por: Cobertura/ Representatividade dos dados; Utilidade para separar efeitos econômicos reais de efeitos fiscais; Capacidade de se concentrar em atividades BEPS específicas; Nível de detalhe; Pontualidade e Acesso à Informação.

Quanto à fonte dos dados, o Relatório Final apresenta uma relação de 11 (onze) fontes de dados que têm sido utilizadas para a análise do BEPS, quais sejam: 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.

²² Tradução livre: O alinhamento total não significa que o Brasil perderá os elementos “positivos” de simplificação do seu sistema de preços de transferência atual. Ambos os cenários consideram simplificação, facilidade de administração e conformidade tributária e segurança tributária como objetivos críticos, a fim de garantir que as características significativas da simplificação façam parte do sistema.

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.

Avaliando a eficácia da Ação nº 11 do Plano BEPS, Pieroni (2016, p. 29) manifesta a preocupação de que os custos de conformidade para o atendimento das recomendações da OCDE tornem a iniciativa inviável do ponto de vista econômico. Além disso, esboça o receio de que as barreiras típicas do sigilo fiscal, comum à maioria dos países, seja outro empecilho para a efetivação das medidas (p. 29-32). Diante disso, conclui Pieroni que:

Frente a todas estas considerações, conclui-se que a Ação nº 11 da OCDE, relativa à transparência, leia-se, que pretende estabelecer metodologias para a coleta e análise dos dados sobre a erosão da base tributária e transferência de lucros, bem como fomentar ações para o seu combate, padece de diversas inconsistências que poderão representar obstáculos ao resultado pretendido, ou seja, o combate efetivo ao BEPS. (p. 32)

3.2.10 Ação nº 12 – Regras de Declaração Obrigatória

A Ação nº 12 – *Mandatory Disclosure Rules*, que apresenta recomendações para a modelagem de normas de declaração obrigatória de planejamentos fiscais agressivos, capazes de provocar erosão das bases fiscais dos países envolvidos, por ser o tema central da presente pesquisa, será abordado com a devida profundidade no próximo capítulo (Capítulo 4), quando será analisada a tentativa brasileira de introdução de normas dessa natureza no ordenamento jurídico pátrio.

3.2.11 Ação nº 13 – Country-by-Country Reporting

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 imponem 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 redefiniu integralmente a redação do Capítulo V do Relatório *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OCDE, 2017c), a fim de atualizá-lo com as recomendações propostas pela Ação nº 13, em especial as três novas regras impostas às empresas Multinacionais, a saber: o *Master File*, o *Local File* e o *Country-by-Country Report* (OCDE, 2015k, p. 25-35).

O *Master File* é o relatório destinado a oferecer informações detalhadas à autoridade fiscal sobre os negócios do contribuinte e deve ser entregue em cada jurisdição de residência da empresa. Segundo o Relatório Final (OCDE, 2015k, p. 25-26), o *Master File* deve conter a estrutura organização da empresa multinacional, a descrição dos seus negócios, as suas estratégias relacionadas aos bens intangíveis, as atividades financeiras intergrupo e as suas posições financeiras e tributárias.

Por sua vez, o *Local File* é o relatório que engloba a remessa de informações detalhadas à autoridade fiscal local, relacionadas com as operações locais da empresa, e, assim como o *Master File*, deve ser entregue na jurisdição local. De acordo com o Relatório Final (OCDE, 2015k, p. 27-28), o *Local File* deve conter os dados locais da empresa (incluindo sua estrutura organizacional e a descrição detalhada dos seus negócios e estratégias corporativas), as transações controladas em que a empresa local está envolvida e as demonstrações financeiras anuais da empresa local.

Por fim, o *Country-by-Country Report* constitui o relatório que, na visão de Bentolila e Moreira (2016, p. 145), “representa a maior inovação com relação ao padrão de documentação que vinha sendo exigido pela média dos países”. De acordo com a recomendação da OCDE, ele deve ser obrigatório para as empresas multinacionais que possuem um faturamento consolidado no ano fiscal superior a EUR 750 milhões, e deve ser entregue na jurisdição de residência da matriz do grupo econômico. Nos termos do Relatório Final (OCDE, 2015k, p. 29-35), o *Country-by-Country Report* deve conter os dados da estrutura financeira, operacional, administrativa e societária da empresa multinacional, de modo a determinar, como ensinam Bentolila e Moreira (2016, p. 146), a compatibilidade e proporcionalidade entre a alocação global de renda e a atividade econômica realizada em cada estabelecimento ligado ao grupo.

O Relatório Final da Ação nº 13 (OCDE, 2015k, p. 12) 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 de tais transações em suas declarações fiscais; *b)* fornecer às administrações tributárias as informações necessárias para realizar 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.

As recomendações da Ação nº 13, de acordo com o Relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 26), 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.

Esse relatório traz, ainda, dados estatísticos sobre a implementação do *Country-by-Country Report - CbCR*, informando que, ao tempo de sua publicação, 90 jurisdições já exigem a apresentação dos relatórios do CbCR, 105 jurisdições introduziram em sua legislação interna a obrigação de apresentação de relatórios CbC ou têm um projeto de lei para introduzi-la em breve e 2.500 relações bilaterais existem para a troca de relatórios CbC (OCDE, 2020, p. 27). Nos termos do relatório *Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (OCDE, 2020c), em 2020, 131 países, dentre as jurisdições que integram a estrutura inclusiva do BEPS, foram incluídos na terceira revisão anual por pares (*peer review*).

Os requisitos do *Country-by-Country Report - CbCR* contidos no Relatório Final da Ação 13 estão sujeitos a revisão por pares, a fim de garantir o monitoramento de sua implementação oportuna e precisa, concentrando-se em três elementos-chave do *minimum standard*: *a)* a estrutura jurídica e administrativa doméstica, *b)* a estrutura de troca de informações e *c)* a confidencialidade e o uso apropriado de relatórios *Country-by-Country Report - CbC* (OCDE, 2020b, p. 9).

Desde 2016, cerca de 90 países, incluindo o Brasil, já aderiram à Convenção Multilateral entre Autoridades Competentes (*Multilateral Competent Authority Agreement - MCAA*), que constitui o instrumento jurídico pelo qual os Estados podem realizar o intercâmbio

automático das informações tributárias por meio do *Country-by-Country Report – CbCR* (OCDE, 2021).

O Brasil internalizou o *Country-by-Country Report – CbCR* 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, p.40), no dia 21 de outubro do mesmo ano, o país aderiu ao *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA).

3.2.12 Ação nº 14 – Procedimentos de acordos Mútuos

Já na parte introdutória do Relatório Final (OCDE, 2015L, p. 11), a OCDE traça os objetivos gerais esperados com a Ação nº 14 do Plano BEPS:

Develop solutions to address obstacles that prevent countries from [re]solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases.²³

Como comentam Estrada e Schiose (2019, p. 519), o objetivo da Ação nº 14 do Plano BEPS é estabelecer um padrão mínimo (*minimum standard*) para os procedimentos amigáveis de resolução de conflitos tributários baseados em tratados contra a dupla tributação, tornando-os mais céleres e eficazes, 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.

Mendonça (2016, p. 159-160) nos alerta de que o simples oferecimento de meios de solução de conflitos não basta, razão pela qual os padrões mínimos oferecidos pela OCDE fortalecem as disposições da Convenção Modelo com elementos qualitativos e temporais, oferecendo aos envolvidos os meios adequados para a solução de qualquer relação fiscal conflituosa.

Esse é o enfoque dado pelo Relatório Final da Ação nº 14 (OCDE, 2015L, p. 9), segundo o qual “the measures developed under Action 14 of the BEPS Action Plan aim to strengthen the effectiveness and efficiency of the MAP process”.²⁴

²³ Tradução livre: Desenvolver soluções para enfrentar os obstáculos que impedem os países de resolver disputas relacionadas ao tratado no âmbito do MAP, incluindo a ausência de disposições de arbitragem na maioria dos tratados e o fato de que o acesso ao MAP e à arbitragem pode ser negado em certos casos.

²⁴ Tradução livre: as medidas desenvolvidas no âmbito da Ação 14 do Plano de Ação BEPS visam reforçar a eficácia e eficiência do processo de MAP.

Segundo o Relatório Final, o padrão mínimo (*minimum standard*) 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 (OCDE, 2015L, p. 9).

Esses objetivos gerais, como lembram Estrada e Schiose (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.

Relatório Final (OCDE, 2015L), além de fornecer os padrões mínimos (*minimum standards*) para a implementação eficaz do *Mutual Agreement Procedure*, também oferece um complemento relacionado com “boas práticas” (*best practices*), complementares aos objetivos gerais, não obrigatórias e com caráter qualitativo, dotando os países com ferramentas dedicadas à facilitação da implementação dos objetivos mínimos previstos na Ação nº 14, conforme segue:

- 1) Os países devem garantir que as obrigações do tratado relacionadas ao *Mutual Agreement Procedure* sejam totalmente implementadas de boa fé e que os casos de MAP sejam resolvidos em tempo hábil;
- 2) Os países devem garantir que os processos administrativos promovam a prevenção e a resolução oportuna de disputas relacionadas a tratados;
- 3) Os países devem garantir que os contribuintes que atendam aos requisitos do parágrafo 1º, do Art. 25, da Convenção Modelo da OCDE, possam acessar o procedimento de acordo mútuo.

Por fim, o Relatório Final da Ação nº 14 (OCDE, 2015L, p. 37-38) dispõe que a implementação do padrão mínimo (*minimum standard*) deve ser avaliada por meio de um mecanismo de monitoramento de pares (*peer review*), a fim de garantir que os compromissos incorporados no padrão mínimo sejam efetivamente cumpridos.

O Relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 30) apresenta as estatísticas atuais desse monitoramento, onde, até maio de 2020, 69 jurisdições foram revisadas no estágio 1 do processo, com 13 jurisdições finais ainda a serem revistas. Desse total, cerca de 1.500 recomendações foram feitas, incluindo a necessidade de mais recursos para processar casos de *Mutual Agreement Procedure*, melhorar a oportunidade da resolução dos casos de *Mutual Agreement Procedure* e atualizar as regras nacionais.

Esse relatório traz, ainda, os dados estatísticos divulgados em 2019 pela OCDE, segundo os quais, em 2018, as jurisdições fecharam 12% mais casos de disputas e conflitos de tratados do que em 2017 e mais de 50% a mais do que em 2016 e mais de 80% dos casos de *Mutual Agreement Procedure* que lidaram com questões de preços de transferência foram encerrados em 2018, em comparação com 75% dos outros casos (OCDE, 2020a, p. 31).

Segundo Estrada e Schioser (2019, p. 512-513), o Brasil já adota cláusulas nesse sentido em seus tratados, variando a redação conforme a época de sua celebração. Os autores destacam, no entanto, que, no Brasil, devido ao princípio da inafastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário, as controvérsias solucionadas em decorrência do *Mutual Agreement Procedure* poderão ser revistas pelos tribunais pátrios, não gerando efeitos preclusivos para o contribuinte.

3.2.13 Ação nº 15 – Instrumento Multilateral

A Ação nº 15 – *Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, entrou em vigor em 01 de julho de 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.

Ensina Torres (2019, p. 41) que o instrumento multilateral possibilita manter os atuais tratados contra a dupla tributação em vigor, enquanto são reforçados com a implementação das recomendações constantes das diversas ações do Plano BEPS, garantindo, assim, maior eficácia no combate às práticas fiscais prejudiciais no âmbito internacional, por meio da maior cooperação em matéria tributária.

A urgência no enfrentamento dos problemas relacionados com a erosão das bases fiscais e o deslocamento artificial de lucros é incompatível com a lentidão característica dos procedimentos de revisão de tratados contra a dupla tributação e com o processo legislativo necessário para promover as alterações na legislação interna dos países, como advertem Estrada *et al* (2016, p. 301).

De acordo com o Relatório Final da Ação nº 15 (OCDE, 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

erosão das bases fiscais e o deslocamento artificial de lucros. Destacando as vantagens dessa abordagem inovadora, o Relatório Final informa que:

First, it would help ensure that the multilateral instrument is highly targeted. Second, it would allow all existing bilateral tax treaties to be modified in a synchronised way with respect to BEPS issues, without a need to individually address each treaty within the 3000+ treaty network. Third, it responds to the political imperatives driving the BEPS Project: it allows BEPS abuses to be curtailed and governments to swiftly achieve their international tax policy goals without creating the risk of violating existing bilateral treaties that would derive from the use of unilateral and uncoordinated measures.²⁵ (p. 16)

Rocha e Santos (2019, p. 529) explicam que as estratégias utilizadas pela OCDE para oferecer a agilidade e eficácia que os Estados demandam para a alteração da sua rede de tratados são “o uso de cláusulas convencionais alternativas”, “o emprego de mecanismos de opção de inclusão ou opção de exclusão”, “a introdução de um sistema de notificação”, “o uso da linguagem descritiva nas cláusulas convencionais” e “a inclusão de cláusulas de compatibilidade”.

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 (OCDE, 2020a, p. 19).

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, p. 304), 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 – MAP).

Para Takano (2016, p. 275), que vê no Projeto BEPS o caminho para o multilateralismo, baseado em forte cooperação entre as jurisdições fiscais, que concilie as soberanias dos Estados com uma harmonização tributária internacional efetiva e elimine as assimetrias atualmente existentes. E arremata sustentando que:

A utilização de um instrumento multilateral para se implementarem mudanças na extensa rede de tratados bilaterais celebrados pelos diferentes países não apenas garante uma uniformidade maior em relação aos dispositivos alterados,

²⁵ Tradução livre: Em primeiro lugar, ajudaria a garantir que o instrumento multilateral seja altamente direcionado. Em segundo lugar, permitiria que todos os tratados fiscais bilaterais existentes a ser modificados de forma sincronizada em relação às questões do BEPS, sem a necessidade de abordar individualmente cada tratado dentro da rede de mais de 3000 tratados. Terceiro, ele responde aos imperativos políticos que impulsionam o Projeto BEPS: permite que os abusos do BEPS sejam reduzidos e que governos alcancem rapidamente suas metas de política tributária internacional, sem criar o risco de violar os tratados bilaterais existentes que derivariam do uso de medidas unilaterais e descoordenadas.

como também assegura que as principais medidas de combate ao BEPS sejam implementadas oportuna e simultaneamente pelas diversas jurisdições.

Segundo o Relatório *OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020* (OCDE, 2020a, p. 21), o instrumento multilateral (MLI) já cobria, em meados do ano de 2020, 94 países, dos quais 49 já o haviam ratificado, surtindo efeito em mais de 300 tratados internacionais contra a dupla tributação. O relatório informa ainda que é esperado que o MLI alcance um total de 1680 tratados, tão logo seja ratificado pela totalidade das jurisdições integrantes da Estrutura Inclusiva da OCDE (*Inclusive Framework*), sendo esperada a implementação do *principal purpose test* (PPT), objeto da Ação nº 6 do Plano BEPS em todos eles.

O Brasil não aderiu à Convenção Multilateral, como informam Rocha e Santos (2019, p. 550), tendo justificado sua ausência na cerimônia oficial de assinatura promovida pela OCDE devido à complexidade do instrumento, que, internamente, poderia fomentar passivos judiciais, retardamento 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 por meio de negociações bilaterais dos tratados vigentes, com posterior submissão ao Congresso Nacional para ratificação.

A análise acima empreendida das diversas ações que compõem o Projeto BEPS, da OCDE, teve por finalidade apresentar, sob a perspectiva da OCDE e da doutrina, as diversas formas de erosão das bases fiscais dos países no contexto da globalização econômica, bem como as recomendações que endereçam ferramentas para o seu combate.

De forma geral, quase todos os riscos de BEPS apresentados decorrem, em maior ou menor grau, da exploração das lacunas e assimetrias normativas pelos planejamentos tributários das empresas multinacionais, que otimizam de maneira agressiva, ainda que lícita, o seu custo fiscal nas operações transfronteiriças.

Uma das soluções apresentadas pela OCDE para evitar essas práticas foi apresentada na Ação nº 12 do Plano BEPS, que endereça recomendações às jurisdições fiscais para a implementação de normas de declaração obrigatória de planejamentos fiscais em tais operações.

No próximo capítulo, será estudada a tentativa brasileira de introdução dessas normas de declaração obrigatória, apresentando os princípios e recomendações da OCDE para a modelagem normativa, bem como a experiência de outros países sobre a matéria.

4 A IMPLEMENTAÇÃO DA AÇÃO Nº 12 DO PLANO BEPS NO BRASIL

4.1 A Proposta da OCDE para Normas de Declaração Obrigatória

A Ação nº 12 do Plano BEPS se relaciona diretamente com o pilar da transparência do Projeto BEPS, sendo dirigida para o combate da elisão e evasão fiscal, sobretudo pelo uso agressivo de 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 (*mandatory disclosure rules*) 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.

Essa conclusão já constava no Relatório da OCDE *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, de 2011:

The Report concludes that disclosure initiatives, and in particular early mandatory disclosure rules, can substantially reduce the time-lag between the creation and promotion of aggressive tax planning schemes and their identification by the authorities, thus enabling governments to more quickly develop a targeted response.²⁶ (p. 6)

Posteriormente, nos estudos preliminares que levaram ao Projeto BEPS, a OCDE novamente alertou sobre o uso abusivo de planejamentos tributários, como demonstra o Relatório *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013a):

These developments have been exacerbated by the increasing sophistication of tax planners in identifying and exploiting the legal arbitrage opportunities and the boundaries of acceptable tax planning, thus providing MNEs with more confidence in taking aggressive tax positions.²⁷ (p. 7-8)

²⁶ Tradução livre: O relatório conclui que as iniciativas de divulgação, e, em particular, as regras de divulgação obrigatória antecipada, podem reduzir substancialmente o lapso de tempo entre a criação e promoção de esquemas de planejamento tributário agressivo e sua identificação pelas autoridades, permitindo, assim, que os governos desenvolvam mais rapidamente uma resposta direcionada.

²⁷ Tradução livre: Esses desenvolvimentos foram exacerbados pela sofisticação cada vez maior dos planejadores tributários em identificar e explorar as oportunidades de arbitragem legal e os limites do planejamento tributário aceitável, proporcionando assim às empresas multinacionais mais confiança em assumir posições fiscais agressivas.

It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place.²⁸ (p.10)

Mais adiante, o Relatório destaca que “moreover, governments must continue to work together to tackle harmful tax practices and aggressive tax planning”²⁹ (p. 13).

Destacando a importância da Ação nº 12 do BEPS, que figura entre as *mainly domestic measures*, Barbosa (2019: p. 464) afirma que “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”.

O acesso a informações antecipadas pelas jurisdições fiscais é admitido pelo Relatório Final (OCDE, 2015j) como o objetivo principal da Ação nº 12. Segundo o relatório, “a detecção precoce da obtenção de informações rápidas e relevantes aumenta a eficácia das autoridades fiscais em suas atividades de conformidade”³⁰ (p. 18).

Como resultado prático da obtenção de informações antecipadas, o Relatório Final da Ação nº 12 informa que:

The main purpose of mandatory disclosure rules is to provide early information regarding potentially aggressive or abusive tax planning schemes and to identify the promoters and users of those schemes. (...) In addition early information can enable tax administrations to quickly respond to changes in taxpayer behaviour through operational policy, legislative or regulatory changes.³¹

Falando sobre a necessidade de implementação de regras de *mandatory disclosure*, Samaha (2016, p. 89) ressalta que o foco de tais normas é endereçar previamente ao contribuinte as implicações fiscais decorrentes das escolhas presentes no planejamento tributário informado, evitando, assim, que esse contribuinte adote práticas potencialmente abusivas e prejudiciais de elisão e/ou evasão fiscal.

A implementação de normas de declaração obrigatória, segundo o Relatório Final (OCDE, 2015j, p. 19-20), poderá variar entre os países, mas deverá observar alguns princípios

²⁸ Tradução livre: Também se refere aos arranjos que resultam em nenhuma ou baixa tributação, ao desviar os lucros das jurisdições onde ocorrem as atividades que lhe deram causa.

²⁹ Tradução livre: Além disso, os governos devem continuar a trabalhar juntos para combater práticas fiscais prejudiciais e planejamento tributário agressivo.

³⁰ Early detection from obtaining quick and relevant information enhances tax authorities’ effectiveness in their compliance activities.

³¹ Tradução livre: O principal objetivo das regras de divulgação obrigatória é fornecer informações antecipadas sobre esquemas de planejamento tributário potencialmente agressivos ou abusivos e identificar os promotores e usuários desses esquemas. (...) Além disso, as informações antecipadas podem permitir que as administrações tributárias respondam rapidamente às mudanças no comportamento do contribuinte por meio de políticas operacionais, legislativas ou regulatórias.

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.

Esses princípios já permeavam os alicerces do Projeto BEPS, aparecendo em estudos como o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OCDE, 2013a, p. 22), que sugere que as recomendações da Ação nº 12 levem em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e negócios e se baseiem nas experiências de países com relação à matéria.

Comentando esses princípios, Ribeiro (2016, p. 62-63) ressalta que o objetivo desses princípios mínimos é evitar que as regras de *mandatory disclosure* se transformem em “violações aos direitos dos contribuintes e entrave ao exercício da atividade econômica”, sendo possível, assim, espelhar neles algumas das preocupações tuteladas pela Constituição Federal do Brasil, como o princípio da segurança jurídica (regras claras), o princípio da proporcionalidade (custos de conformidade), princípio da praticabilidade (regras aptas) e o princípio da eficiência (utilização eficaz).

Além dos princípios mínimos, o Relatório Final da Ação nº 12 (OCDE, 2015j, p. 33-66) identifica algumas características principais que devem permear a modelagem de normas de *mandatory disclosure*, com base na análise de precedentes normativos de outros países da zona OCDE.

Em primeiro lugar, deve haver definição clara de *quem deve declarar*: o contribuinte, o promotor responsável pelo planejamento tributário ou ambos. O Relatório Final recomenda especial atenção aos promotores, pois são aqueles que projetam e vendem os esquemas de otimização fiscal e, por isso, têm mais informações sobre ele e como funcionam (OCDE, 2015j, p. 33). Como comenta Samaha (2016, p. 88), o objeto da Ação nº 12 é tanto desestimular a utilização de arranjos de otimização fiscal agressivos quanto a sua produção, alcançando os contribuintes beneficiados pelos arranjos e os consultores responsáveis pela sua elaboração.

Em segundo lugar, a norma deve ser clara e objetiva sobre *o que deve ser declarado*: é preciso definir quais tipos e tamanhos de planejamento são de interesse da fiscalização tributária e, dentre esses, quais informações são relevantes para equilibrar a ação eficaz da

autoridade fiscal com os custos de conformidade para o contribuinte, como assevera Fonseca (2016, p. 41). O Relatório aborda essas duas questões para a modelagem de normas de *mandatory disclosure*, destacando que não são todos os arranjos fiscais que devem ser objeto do regime de declaração obrigatória, mas apenas aqueles que colocam em risco as políticas fiscais, propondo, portanto, uma abordagem de testes de limites, cuja fórmula deve ser implementada por cada país, de acordo com as especificidades dos sistemas tributários (OCDE, 2015j, p. 36-37).

Em terceiro lugar, precisa ser definido *quando a informação deve ser declarada*: o prazo dentro do qual uma divulgação deve ser feita é primordial para alcançar o principal objetivo de um regime de declaração obrigatória, que é prover a autoridade fiscal de informações prévias de planejamentos tributários potencialmente abusivos. Como destaca o Relatório Final (OCDE, 2015j, p. 49), quanto mais cedo o relatório, mais rapidamente uma administração tributária pode agir contra um esquema abusivo.

Em quarto lugar, devem ser previstas quais as consequências do *compliance* e do *non-compliance*: O Relatório Final (OCDE, 2015j, p. 56) adverte que as informações declaradas pelo contribuinte não significam necessariamente evasão fiscal. Da mesma forma, a divulgação de tais informações não implica qualquer aceitação da validade do planejamento tributário declarado pela autoridade fiscal. Por outro lado, como adverte Barbosa (2019, 473), a eficácia da norma de *disclosure* depende da imposição de penalidades para os casos de desconformidade, “sem, todavia, gerar preocupações com autoincriminação”.

4.2 EXPERIÊNCIAS PRETÉRITAS DE *MANDATORY DISCLOSURE RULES* EM ALGUNS PAÍSES

Com o aumento expressivo das práticas de elisão fiscal nas últimas décadas, em especial devido ao avanço da globalização econômica, o conseqüente incremento do comércio internacional (*crossborder transactions*) e da intensificação da concorrência fiscal internacional entre os países, diversas jurisdições fiscais ao redor do mundo começaram a buscar formas de combater a erosão de suas bases tributárias e, com isso, manter a integridade de seus sistemas fiscais.

Esse esforço não tardou a ganhar eco nas organizações internacionais multilaterais. A OCDE promoveu, em 2006, o *OECD's Forum on Tax Administration*, com o objetivo de compartilhar conhecimento de desenvolvimentos e reformas em órgãos fazendários e enfrentar

os desafios de não conformidade internacional com leis tributárias domésticas. Ao final do encontro, foi publicada uma declaração, conhecida como *Seoul Statement*, que manifestou a preocupação dos países signatários quanto ao crescimento dos esquemas de planejamentos tributários abusivos, destinados a reduzir ou eliminar a tributação prevista na legislação doméstica de cada país, e, com isso, recomendaram várias medidas de enfrentamento do problema, tanto em âmbito nacional quanto internacional, sob a lógica de que “*to be fully effective, such national actions need to be reinforced by international actions*” (OCDE, 2006, p. 3).

Dentre as recomendações apresentadas, foram identificadas quatro áreas nas quais deveriam ser iniciados ou intensificados estudos e iniciativas, sob a supervisão da OCDE, a seguir indicadas, em livre tradução:

- (i) Continuar a desenvolver a lista de esquemas de planejamento tributário agressivo, a fim de identificar tendências e medidas para combater tais esquemas.
- (ii) Examinar o papel dos intermediários fiscais (por exemplo, escritórios de advocacia e de contabilidade, outros consultores fiscais e instituições financeiras) em relação ao não cumprimento e à promoção de acordos de minimização de impostos inaceitáveis, com vistas a concluir um estudo até o final de 2007.
- (iii) Expandir suas Diretrizes de Governança Corporativa de 2004 para dar maior atenção ao vínculo entre tributação e boa governança.
- (iv) Melhorar o treinamento de funcionários fiscais em questões tributárias internacionais, incluindo o destacamento de funcionários de uma administração para outra. (OCDE, 2006, p. 4)

Respondendo a essas recomendações, vários países promoveram reformas legislativas e iniciativas administrativas para desencorajar o uso de procedimentos de otimização fiscal agressivos por parte de empresas multinacionais, especialmente quando o único ou principal propósito fosse a economia de tributos, por meio de arranjos que explorem as lacunas e brechas legais dos diversos países em que mantêm atividades econômicas.

Parte dessas reformas e iniciativas se concentrou na modelagem de normas de divulgação obrigatória de planejamentos fiscais. Ao promulgar essas normas, os governos identificaram a vantagem e conveniência de obter informações em tempo real e antecipadas sobre esquemas abusivos, que poderiam ser usadas para formular respostas legislativas capazes de gerenciar os riscos do planejamento tributário agressivo, direcionando recursos regulatórios escassos para a revisão de esquemas e acordos com maior probabilidade de envolver a elisão fiscal abusiva.

Combinando clareza, certeza, segurança jurídica e penalidades para contribuintes e promotores envolvidos em elisão fiscal abusiva, essas regras de divulgação obrigatória

começaram a alterar a relação risco/recompensa para contribuintes e promotores envolvidos em esquemas de planejamento tributário abusivo, reduzindo a demanda e a oferta de esquemas dessa natureza.

Assim, o estudo de direito comparado aqui proposto tem por objetivo apresentar os pressupostos utilizados por alguns países na modelagem de normas de declaração obrigatória, a fim de permitir a comparação com a modelagem brasileira materializada na MP nº 685/2015, em termos de aderência às recomendações propostas pela OCDE, na Ação nº 12 do Plano BEPS.

Os Estados Unidos foram o primeiro grande país a introduzir normas relacionadas com o *mandatory disclosure*, sendo que as primeiras normas datam do ano de 1984, com destaque especial para o *Internal Revenue Code* - IRC (EUA, 2021), objeto do Capítulo 26 do *US Code* (*Public Law 117-38*).

De acordo com as regras vigentes nos EUA, os contribuintes que participam de transações sujeitas à declaração obrigatória, bem como os consultores que atuaram na organização, gestão, promoção, venda ou implementação de transações sujeitas ao reporte, devem divulgar essas transações por meio de declarações submetidas ao *Internal Revenue Service* - IRS. As transações sujeitas ao reporte, no teor da norma, incluem: “transações listadas” pelo IRS, arranjos fiscais oferecidos por consultores contratados em condições de confidencialidade, contratos de risco, condicionados à realização dos benefícios fiscais decorrentes da operação, e transações dedutíveis resultando em perdas acima dos limites de mercado.

Diversas disposições do *Internal Revenue Code*, com destaque para as Seções nº 6011, 6111, 6112, 6707, 6707A, 6662A e 6708, disciplinam os requisitos e condições para o reporte obrigatório, incluindo aqueles elementos básicos que a OCDE recomendaria posteriormente, por meio da Ação nº 12 do Plano BEPS (OCDE, 2015j), quais sejam, *quem* deve reportar, *quando* deve reportar, *o que* deve ser reportado e quais são as *consequências* do *non-compliance*.

A Seção 6011 do IRC trata dos requisitos gerais da declaração obrigatória³². A Seção 6111 trata da revelação das transações reportáveis³³. A Seção 6112 trata da obrigação de informar a

³² Chapter 26 U.S. Code § 6011 – General requirement of return, statement, or list. (a) General rule: When required by regulations prescribed by the Secretary any person made liable for any tax imposed by this title, or with respect to the collection thereof, shall make a return or statement according to the forms and regulations prescribed by the Secretary. Every person required to make a return or statement shall include therein the information required by such forms or regulations.

³³ Chapter 26 U.S. Code § 6111 - Disclosure of reportable transactions: (a) In general. Each material advisor with respect to any reportable transaction shall make a return (in such form as the Secretary may prescribe) setting forth: (1) information identifying and describing the transaction, (2) information describing any potential tax

relação de consultores relacionados com as transações reportáveis³⁴ As Seções 6662 e 6662A, que preveem multa de 20% sobre o imposto pago a menor ou o montante subdimensionado das transações declaradas, sofreram alterações para incluir os casos em que o propósito principal de transação, parceria, entidade, plano ou acordo for a elisão ou evasão fiscal, especialmente quando relacionados direta ou indiretamente com paraísos fiscais.

Por sua vez, as Seções 6707 e 6708 preveem multas aplicáveis em caso de violação da regra de *disclosure* prevista nas Seções 6111 6112, respectivamente, cuja multa, no primeiro caso, pode variar de US\$ 50.000 (regra geral) até US\$ 200.000 ou 50% da renda bruta, o que for maior (transações listadas na Seção 6707A), e, no segundo caso, é de US\$ 10.000 para cada dia que ultrapassar o prazo limite.³⁵

benefits expected to result from the transaction, and (3) such other information as the Secretary may prescribe. Such return shall be filed not later than the date specified by the Secretary. (b) Definitions. For purposes of this section: (1) Material advisor. (A) In general. The term “material advisor” means any person: (i) who provides any material aid, assistance, or advice with respect to organizing, managing, promoting, selling, implementing, insuring, or carrying out any reportable transaction, and (ii) who directly or indirectly derives gross income in excess of the threshold amount (or such other amount as may be prescribed by the Secretary) for such aid, assistance, or advice. (B) Threshold amount. For purposes of subparagraph (A), the threshold amount is: (i) \$50,000 in the case of a reportable transaction substantially all of the tax benefits from which are provided to natural persons, and (ii) \$250,000 in any other case. (2) Reportable transaction. The term “reportable transaction” has the meaning given to such term by section 6707A(c). (c) Regulations. The Secretary may prescribe regulations which provide: (1) that only 1 person shall be required to meet the requirements of subsection (a) in cases in which 2 or more persons would otherwise be required to meet such requirements, (2) exemptions from the requirements of this section, and (3) such rules as may be necessary or appropriate to carry out the purposes of this section.

³⁴ Chapter 26 U.S. Code § 6112 - Material advisors of reportable transactions must keep lists of advisees, etc.: (a) In general. Each material advisor (as defined in section 6111) with respect to any reportable transaction (as defined in section 6707A(c)) shall (whether or not required to file a return under section 6111 with respect to such transaction) maintain (in such manner as the Secretary may by regulations prescribe) a list: (1) identifying each person with respect to whom such advisor acted as a material advisor with respect to such transaction, and (2) containing such other information as the Secretary may by regulations require. (b) Special rules (1) Availability for inspection; retention of information on list. Any person who is required to maintain a list under subsection (a) (or was required to maintain a list under subsection (a) as in effect before the enactment of the American Jobs Creation Act of 2004): (A) shall make such list available to the Secretary for inspection upon written request by the Secretary, and (B) except as otherwise provided under regulations prescribed by the Secretary, shall retain any information which is required to be included on such list for 7 years. (2) Lists which would be required to be maintained by 2 or more persons The Secretary may prescribe regulations which provide that, in cases in which 2 or more persons are required under subsection (a) to maintain the same list (or portion thereof), only 1 person shall be required to maintain such list (or portion).

³⁵ Chapter 26 U.S. Code § 6707 - Failure to furnish information regarding reportable transactions: (a) In general. If a person who is required to file a return under section 6111(a) with respect to any reportable transaction: (1) fails to file such return on or before the date prescribed therefor, or (2) files false or incomplete information with the Secretary with respect to such transaction, such person shall pay a penalty with respect to such return in the amount determined under subsection (b).

Chapter 26 U.S. Code § 6708. Failure to maintain lists of advisees with respect to reportable transactions: (a) Imposition of penalty (1) In general. If any person who is required to maintain a list under section 6112(a) fails to make such list available upon written request to the Secretary in accordance with section 6112(b) within 20 business days after the date of such request, such person shall pay a penalty of \$10,000 for each day of such failure after such 20th day. (2) Reasonable cause exception. No penalty shall be imposed by paragraph (1) with respect to the failure on any day if such failure is due to reasonable cause.

O Canadá introduziu regras semelhantes de registro de operações em paraísos fiscais a partir de 1989, inicialmente por meio do *Tax Shelter Regime* e, em seguida, por meio do *Reporting of Tax Avoidance Transactions* – RTAT, revisado em 2013, com requisitos de relatórios muito mais amplos, ambos incorporados ao *Income Tax Act* (Seções 237.1, 237.3, 143.2 e 248) (CANADÁ, 1985).

A seção 237.1 do *Income Tax Act* tem como objetivo garantir que um agente de investimento de uma propriedade localizada em um paraíso fiscal (conforme definido na subseção 237.1) obtenha um número de identificação da *Canada Revenue Agency* - CRA por meio de um regime de registro, antes de oferecer o investimento para venda para potenciais investidores.³⁶

Quando o requisito de registro não for atendido, a seção 237.1 (7.4) e (7.5) impõe consequências graves e punitivas para o promotor e investidores, na forma de multas que variam entre CAD\$ 500,00 até 25% da quantia total envolvida no esquema fiscal, além da glosa de todas as deduções relativas ao investimento para o investidor.

A Seção 237.3³⁷ impõe a obrigação de declarar informações das respectivas transações para qualquer pessoa que, direta ou indiretamente, ainda que atuando como promotor ou consultor, obtenha benefício fiscal para si ou para terceiros por meio de transações consideradas reportáveis pelo *Income Tax Act*, em especial na Seção 245, prevendo multas elevadas em caso de descumprimento, conforme previsto nos itens (8), (9) e (10) da Seção 237.3.

Por sua vez, a Seção 143.2 trata do custo de investimentos em paraíso fiscal e a dedução de recurso-limitado em relação a doações, entendido este último como o montante

³⁶ Section 237 (1) Every individual (other than a trust) who was resident or employed in Canada at any time in a taxation year and who files a return of income under Part I for the year, or in respect of whom an information return is to be made by a person pursuant to a regulation made under paragraph 221(1)(d), shall, (a) on or before the first day of February of the year immediately following the year for which the return of income is filed, or (b) within 15 days after the individual is requested by the person to provide his Social Insurance Number, apply to the Canada Employment Insurance Commission in prescribed form and manner for the assignment to the individual of a Social Insurance Number unless the individual has previously been assigned, or made application to be assigned, a Social Insurance Number.

³⁷ An information return in prescribed form and containing prescribed information in respect of a reportable transaction must be filed with the Minister by (a) every person for whom a tax benefit results, or would result but for section 245, from the reportable transaction, from any other reportable transaction that is part of a series of transactions that includes the reportable transaction or from the series of transactions; (b) every person who has entered into, for the benefit of a person described in paragraph (a), an avoidance transaction that is a reportable transaction; (c) every advisor or promoter in respect of the reportable transaction, or in respect of any other transaction that is part of a series of transactions that includes the reportable transaction, who is or was entitled, either immediately or in the future and either absolutely or contingently, to a fee in respect of any of those transactions [...] (d) every person who is not dealing at arm's length with an advisor or promoter in respect of the reportable transaction and who is or was entitled, either immediately or in the future and either absolutely or contingently, to a fee that is referred to in paragraph (c).

principal não pago de qualquer dívida para o qual o recurso é limitado, seja imediatamente ou no futuro, seja absoluta ou contingente.

Por fim, a Seção 248 do *Income Tax Act*, em extensa lista, informa como devem ser interpretados os diversos conceitos, termos e expressões utilizados na norma, tais como empresa, pessoa, dividendos, propriedade, acionista, rendimento tributável, contribuinte e paraíso fiscal.

De acordo com o Relatório Final da Ação nº 12 do Plano BEPS (OCDE, 2015j, p. 27), a CRA já negou mais de CAD\$ 5,9 bilhões em pedidos de doações e reavaliou mais de 182.000 contribuintes que participaram desses paraísos fiscais. A CRA também revogou o *status* de caridade de 47 organizações que participaram desses esquemas e imputou penalidades contra seus promotores na extensão de CAD\$ 137 milhões.

O Reino Unido implementou, em 2004, o *Disclosure of Tax Avoidance Schemes - DOTAS*, revisado em 2006, dentro do *Finance Act 2004, Part 7, section 306 to section 319* (UK, 2004). De acordo com essas regras, os promotores (e, em certas circunstâncias, os usuários) de esquemas marcados (*hallmarked schemes*) são obrigados a declarar ao *HM Revenue & Customs - HMRC* informações sobre "arranjos fiscais" que permitam ou possam permitir que uma pessoa receba um benefício fiscal que represente o principal propósito do arranjo.

Logo de início, no item 2.1, o DOTAS apresenta, de forma simples e objetiva, os objetivos pretendidos pela norma, consistente em obter informações antecipadas sobre acordos fiscais e como eles funcionam, bem como informações sobre quem os usou. Em seguida, tratando do escopo e sumário da norma, informa, no item 2.3.2, que um acordo fiscal deve ser divulgado, mesmo se o HMRC já estiver ciente disso ou se não for considerado como elisão fiscal, especialmente quando: *a*) permita, ou possa permitir, que qualquer pessoa obtenha uma vantagem fiscal, *b*) a vantagem fiscal é, ou pode-se esperar que seja, o principal benefício ou um dos principais benefícios do acordo, e *c*) é um regime marcado por ser um regime fiscal que se enquadra na descrição normativa como tal (*hallmarks*) (UK, 2004).

Nos termos da norma, os regimes "marcados" são definidos por uma série de testes previstos naquela e incluem, dentre outros: *a*) arranjos em que o promotor pode razoavelmente exigir sigilo do beneficiário para facilitar o uso repetido; *b*) arranjos nos quais se espera que as vantagens fiscais sejam obtidas com a inclusão de um produto financeiro em que o promotor ou uma pessoa a ele relacionada se torna parte, onde o preço do produto financeiro difere significativamente de produtos financeiros semelhantes no mercado; *c*) arranjos que constituem

produtos tributários padronizados; d) arranjos implementados por um promotor para mais de uma pessoa, cujo objetivo principal pode ser razoavelmente considerado como a provisão de perdas dedutíveis; e) arranjos para os quais se possa razoavelmente esperar que o promotor ou uma pessoa a ele ligada possa ser remunerada com base na vantagem fiscal esperada ou dependente do beneficiário obter a vantagem fiscal.

Quando o promotor ou contribuinte não apresentar a declaração exigida dentro dos prazos estipulados na legislação, ambos ficam sujeitos a penalidades que começam em £ 5.000 e aumentam em até £ 600 para cada dia em que a declaração não for entregue após a aplicação da penalidade inicial, como, por exemplo, a falta de entrega de declarações relacionadas com benefícios fiscais, como a prevista no Item 21.7 do DOTAS.³⁸

Da mesma forma como consta nas recomendações do Relatório Final da Ação nº 12 do Plano BEPS (OCDE, 2015j), a norma britânica consubstanciada no *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* prevê de forma detalhada e extensa os elementos básicos que compõe as normas de *mandatory disclosure*, relacionados com *quem* deve informar (item 3), *quando* deve informar (item 13), *o que* deve ser informado (itens 4-12), *como* deve ser informado (item 14) e quais as *consequências do non-compliance* (item 21).

No Reino Unido, segundo as estatísticas de *mandatory disclosure* divulgadas pelo HMRC (UK, 2006), entre agosto de 2004 e setembro de 2014, cerca de 3.390 esquemas relacionados com impostos diretos e indiretos (VAT) foram divulgadas durante os primeiros dez anos iniciais de funcionamento de suas regras de divulgação obrigatória, sendo que, de uma média de 400 esquemas nos primeiros anos, as estatísticas caíram para cerca de 10 no último ano, demonstrando que as medidas implementadas naquele país foram eficientes e bem sucedidas, desencorajando o uso abusivo e prejudicial de esquemas de planejamento tributário agressivos.

Em Portugal, o regime de declaração obrigatória de arranjos fiscais abusivos iniciou por meio do Decreto-Lei nº 29/2008 (PORTUGAL, 2008), revogado em 2020, quando foi substituído pela Lei nº 26/2020. A exposição de motivos daquele Decreto-Lei já demonstrava o alinhamento do país lusitano com as melhores práticas internacionais acima referidas em matéria de normas de declaração obrigatória:

³⁸ Tradução livre: 21.7 The user penalty – tax advantage: A scheme user who fails to comply with a section 313 obligation to report a scheme reference number and related information (on a return or separately, as prescribed in the Information Regulations) is from 26 March 2015 liable to a penalty of: £5,000 per scheme (for example, each scheme to which the failure relates) for a first occasion; £7,500 per scheme on the second occasion within 3 years (whether or not it relates to the same scheme involved in the previous occasion); £10,000 per scheme on the third and subsequent occasions (whether or not the failure relates to schemes involved in a previous occasion).

Entre as medidas que têm vindo a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos, designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, bem como à própria fraude, destaca-se a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apeladas de intermediários fiscais. (p. 1)

A decreto-lei português, assim como as normas vistas até aqui, inspirou a iniciativa de combate à erosão fiscal internacional promovida pela OCDE, por meio da Ação nº 12 do Plano BEPS. Era específica para endereçar regras para declaração obrigatória, cujo escopo constava no seu art. 1º: “[...] estabelece deveres de comunicação [...] sobre esquemas [...] que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo” (PORTUGAL, 2008).

O art. 2º do Decreto-Lei nº 29/2008 definia o âmbito de aplicação da norma, atingindo todos os planeamentos tributários que impliquem, de qualquer modo, em vantagens e benefícios fiscais. A seguir, os artigos 3º, 4º, 5º e 6º, definiam detalhadamente o que entendiam por planeamento tributário, esquemas fiscais, promotores e exclusões, dando uma feição de completude da norma e, com isso, contribuindo para a segurança jurídica tanto da autoridade fiscal quanto dos contribuintes.

O art. 7º definia quando deveria ser feita a comunicação (dia 20 do mês seguinte em que o esquema ou planeamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez) e a qual era a autoridade competente (Diretor-Geral de Impostos). Por sua vez, o art. 8º tratava do que deveria ser informado, exigindo a descrição detalhada do planeamento fiscal adotado, a sua base legal e os dados dos seus promotores, se fosse o caso.

O art. 10º, combinado com o art. 7º, definia quem estava obrigado a prestar a declaração, compreendendo o contribuinte beneficiário do esquema fiscal, no primeiro caso, e o promotor desse esquema, no segundo caso. Por fim, o art. 17 previa as penalidades aplicáveis em caso de *non-compliance*, constituídas de multas pecuniárias que variavam entre €500 e €100.000, para empresas e pessoas coletivas em geral, e €250 e €50.000, para pessoas físicas, a depender da infração cometida.

O decreto-lei português ainda tratava de outras questões administrativas, procedimentais e legais, que denotavam o seu carácter de norma completa, como a proteção ao comunicante (art. 12º), a publicação periódica de estatísticas (art. 14), a garantia de sigilo fiscal (art.16) e a revisão periódica da norma (art. 23) (PORTUGAL, 2008).

Em 2020, o Decreto-Lei nº 29/2008 foi revogado e substituído pela Lei nº 26/2020 (PORTUGAL, 2020), diante da necessidade de alinhamento de Portugal com a Diretiva (UE) 2018/822 (EU, 2018) do Conselho da União Europeia, que alterou a Diretiva 2011/16/UE do referido Conselho para introduzir, no âmbito da União Europeia, normas uniformes e atualizadas de intercâmbio automático de informações fiscais, de declaração obrigatória de planejamentos fiscais transfronteiriços, dentre outras.

O Conselho da União Europeia expressou, nos considerandos da Diretiva (UE) 2018/822, as preocupações que constituem objeto das modificações que estavam sendo implementadas na legislação da União Europeia, em direta sintonia com as recomendações da Ação nº 12 do Plano BEPS da OCDE:

Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux.

[...] la Commission a été amenée à engager des initiatives relatives à la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, qui s'inspirent de l'action 12 du projet de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéficiaires (BEPS).³⁹ (EU, 2018, p. 2)

A nova lei portuguesa manteve o escopo do revogado decreto-lei, mas ampliou e atualizou os objetos de tutela legal, trazendo novas definições, tratando de operações com bens intangíveis e do teste de propósito principal, promovendo o intercâmbio automático de informações fiscais e regulando aspectos transfronteiriços, como critérios de residência, contribuinte relevante e estabelecimento permanente (PORTUGAL, 2020). A Lei estabelece e regulamenta a obrigação de declarar à autoridade fiscal planejamentos tributários e operações internas ou transfronteiriças que tenham relevância fiscal, nos termos da norma, e que ofereçam risco de provocar perdas na arrecadação fiscal.

Dessa forma, a legislação portuguesa sobre regras de declaração obrigatória, tanto por meio do revogado Decreto-Lei nº 29/2008 quanto pela atual Lei nº 26/2020, atende de forma satisfatória às preocupações manifestadas pelos países membros da OCDE na Declaração de

³⁹ Tradução livre: É, portanto, essencial que as autoridades fiscais dos Estados-Membros obtenham informações completas e relevantes sobre regimes fiscais potencialmente agressivos. Essas informações lhes permitiriam reagir rapidamente contra práticas fiscais prejudiciais e corrigir lacunas através da legislação ou através da realização de análises de risco e auditorias fiscais adequadas. [...] a Comissão foi levada a iniciar iniciativas relacionadas com a comunicação obrigatória de informações sobre mecanismos de planejamento fiscal potencialmente agressivos, que se inspiram na ação 12 do projeto da OCDE relativa à Erosão de base e transferência de lucros (BEPS).

Seul, em 2006, bem como preenche todos os elementos básicos e princípios recomendados pela OCDE no Relatório Final da Ação nº 12 (OCDE, 2015j).

Em 2011, com o relatório *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (OCDE, 2011, p. 13-14), a OCDE avaliou a evolução das normas de *mandatory disclosure* entre os seus países membros e, referindo-se expressamente aos modelos adotados nos Estados Unidos, Canada, Reino Unido e Portugal, destacou que as normas têm se concentrado fortemente na conduta dos promotores dos esquemas e planejamentos tributários. Além disso, baseado nos modelos implementados até então, o relatório sistematiza os elementos básicos que devem compor normas dessa natureza, que serão utilizados alguns anos depois para a modelagem da Ação nº 12 do Plano BEPS:

All mandatory disclosure regimes have to address a number of design questions which determine their scope and application. At a very basic level, the regimes need to specify who has to report, what must be reported and when the disclosure must be made. The regime will also need to manage the expectations and explain the consequences of making disclosures for taxpayers. The regimes further need to spell out the consequences of non-disclosure. (OCDE, 2011, p. 14)

Embora não seja escopo desta pesquisa tratar da implementação de normas de declaração obrigatória por outros países após o lançamento da Ação nº 12 do BEPS, convém ressaltar que, desde então, outros países vêm implementando normas dessa natureza (OCDE, 2020a, p. 25), observando estritamente as recomendações da OCDE. O México instituiu suas normas de *mandatory disclosure* no ano de 2020, por meio da introdução do Título Sexto no seu *Código Fiscal de la Federación – CFF* (MÉXICO, 2021), dedicado à *la Revelación de Esquemas Reportables*.

De acordo com a norma mexicana, a partir de 1º de janeiro de 2021, os contribuintes e seus consultores fiscais serão obrigados a divulgar às autoridades fiscais certos esquemas considerados de alto risco para a Administração Tributária. As transações reportáveis são atividades que geram (ou podem gerar), direta ou indiretamente, um benefício fiscal no México e que possuam alguma das características (*hallmarks*) previstas na ampla lista do art. 199 do CFF, que incluem o uso de prejuízos fiscais, mudanças de propriedade, reorganizações, reduções de capital, aplicação de benefícios sob um tratado tributário, considerações sobre preços de transferência, etc.

Os consultores tributários são os principais alvos da obrigação, devendo divulgar qualquer esquema reportável caso participem de sua concepção, comercialização, organização, implementação ou gestão, conforme prevê o art. 197 do CFF. Quanto aos contribuintes, nos termos do art. 198 do CFF, além da obrigação de divulgar um planejamento fiscal elaborado,

organizado, administrado ou implementado por eles próprios, também estão obrigados a informar o regime quando: *a)* o consultor fiscal não fornece um número de relatório ou um certificado declarando que o esquema não é passível de declaração, *b)* o esquema é concebido, comercializado, organizado, implementado ou gerido por pessoa que não seja considerada consultor fiscal, *c)* o consultor fiscal é um residente não mexicano, ou o consultor fiscal tem impedimento legal para divulgar o regime, e *d)* quando o contribuinte e seu consultor fiscal concordarem que o contribuinte será responsável por denunciar o regime.

A norma mexicana prevê também *quando* a revelação dos esquemas fiscais deve ser realizada, com prazo 30 dias para contribuintes e consultores (art. 201), e *o que* deve ser declarado, constando no art. 200 do CFF uma completa lista das informações que devem ser incluídas na declaração.

As consequências do não cumprimento das obrigações relacionadas aos esquemas reportáveis podem resultar na imposição de multas de MXN \$ 15.000 a MXN \$ 20.000.000, para os consultores, e entre 50% a 70% do benefício fiscal obtido com o regime declarável, para os contribuintes, nos termos dos artigos 82-A a 82-D do CFF.

Como se pode constatar, o recente regime de declaração obrigatória mexicano possui ampla aderência com as recomendações apresentadas pela OCDE na Ação nº 12 do Plano BEPS, implementando todos os elementos e princípios básicos propostos para a introdução dessas regras no ordenamento jurídico-tributário do país.

4.3 A Medida Provisória nº 685/2015 e a Tentativa Brasileira de Positivar a Ação nº 12 do Plano BEPS da OCDE

Desde que ratificou o Plano BEPS, em 2013, o Brasil vem trabalhando intensamente para adequar o seu marco regulatório fiscal aos novos padrões internacionais, em especial por meio da implementação progressiva das recomendações objeto das ações do Plano BEPS, da OCDE. Por estar inserido no contexto da globalização econômica e, evidentemente, ter interesse na luta pela preservação das suas bases fiscais, o país vem internalizando na legislação pátria algumas das recomendações do Plano BEPS e modificando a sua rede de tratados internacionais contra a bitributação.

Como destaca Torres (2019, p 24), 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 certas ações do Plano BEPS (OCDE, 2015j, p. 9), 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.

Segundo Gomes (2016, p.8), “ainda que seja do interesse do Brasil adequar-se às práticas internacionais, ou, ao menos, neutralizar eventuais efeitos negativos decorrentes das incompatibilidades existentes, não é prudente uma simples internalização”. E arremata dizendo que a conveniência de internalizar ou não as recomendações do BEPS demandam um amplo e ponderado estudo sobre a compatibilidade delas com o Sistema Tributário Constitucional brasileiro.

Subsistem, ainda, preocupações legítimas quanto à preservação dos interesses econômicos do país na atração do investimento estrangeiro direto. Tratando do princípio da cooperação subjacente às ações do Plano BEPS, Schoueri (2016, p. 49-50) salienta que ela deve ocorrer também entre os países, e não apenas entre fisco e contribuintes, a fim de preservar “os interesses e as legítimas pretensões dos países em desenvolvimento, em sua maioria países importadores de capital”.

Conforme explica Torres (2019, p.24), o Brasil deverá enfrentar todos esses desafios para se adequar ao cenário de transparência fiscal internacional proposto pela OCDE, especialmente no que tange à necessidade de adequação do sistema tributário interno, para o atingimento da transparência global e integridade do sistema financeiro e tributário internacional.

O maior desafio parece estar em equilibrar ao máximo os objetivos de harmonização normativa internacional com a preservação das competências tributárias do país, já que a implementação de certas recomendações da OCDE pode gerar o indesejado efeito de deslocamento da competência tributária para outros países, como em certos casos de regras de preços de transferência, estabelecimentos permanentes e instrumentos contratuais e entidades híbridas.

Isso porque o Projeto BEPS visa o aprimoramento do sistema tributário internacional, por meio do combate às práticas fiscais prejudiciais, ao uso abusivo de procedimentos de otimização fiscal e à competição fiscal internacional, e não a redistribuição radical do poder de tributar (TAVARES, 2016, p. 10).

Um bom exemplo do esforço brasileiro de adequação normativa é o projeto realizado em conjunto entre a OCDE e a Receita Federal do Brasil – RFB sobre preços de transferência, na tentativa de promover o alinhamento do Brasil com os padrões internacionais sobre a matéria ditados pela OCDE, como as Diretrizes relativas aos Preços de Transferência (OCDE/RFB, 2019) e as próprias Ações nº 8, 9 e 10 do Plano BEPS (OCDE, 2015h). Segundo o relatório produzido em 2019 no âmbito desse projeto conjunto, através da análise da estrutura legal de preços de transferência, a iniciativa conjunta tem como objetivo:

Com base na análise dos pontos fortes e das fragilidades desse quadro legal, possíveis opções foram exploradas para o alinhamento do Brasil com a norma internacionalmente aceita da OCDE, usando-se as Diretrizes da OCDE relativas aos Preços de Transferência e outras recomendações da OCDE como referência.⁴⁰ (OCDE/RFB, 2019, p. 14)

No entanto, como salienta Torres (2019, p. 32), em alguns aspectos, as normas brasileiras são mais eficientes para a realidade nacional do que aquelas sugeridas pela OCDE, tornando menos atrativas as recomendações desta, como é o caso das normas voltadas para a regulação fiscal de empresas controladas e coligadas no exterior, valendo-se dos princípios do *jurisdictional approach* e do *transactional approach*, a fim de caracterizar o elemento abusivo e identificar o objeto das atividades exercidas e a natureza da renda, respectivamente.

Em outros casos, a estrutura normativa brasileira simplesmente difere dos padrões recomendados pelo Plano BEPS, dificultando a adesão aos seus padrões e recomendações. Como destaca Gomes (2016, p. 7), “resta nítido que o país tem seu sistema tributário construído sobre bases e premissas próprias, muitas vezes distintas daquelas sobre as quais se debateram as propostas do Projeto BEPS”, concluindo que, devido a essas distinções, as recomendações da OCDE podem ou não ser compatíveis com o sistema brasileiro (p. 8).

Machado e Júnior (2019, p.279) explicam que, na Ação nº 3 do Plano BEPS, o conceito de entidade *Controlled Foreign Companies* – CFC é mais amplo do que o da lei brasileira - Lei nº 12.973/2014, alcançando estruturas como *trusts*, por exemplo, em que pese a lei nacional não limitar o conceito de CFC aos riscos inerentes ao Plano BEPS. No entanto, a Lei nº

⁴⁰ Texto original: Based on the assessment of its strengths and weaknesses, possible options were explored for Brazil's alignment with the OECD internationally accepted transfer pricing standard, using the OECD Transfer Pricing Guidelines and other relevant OECD guidance as a reference for the analysis.

12.973/2014 traz regras específicas para Controladas e Coligadas, com tributação automática da renda, ainda que de forma presumida. Comentando essa lei, Gomes *et al* (2016, p.198) afirmam que “não há similar no mundo, tendo o legislador pátrio estabelecido regime fiscal que tributa toda a renda auferida no exterior, independentemente de qualquer critério ou teste”.

Por outro lado, as normas nacionais de controle dos preços de transferência foram estruturadas de forma distinta do padrão oferecido pelas Ações nº 8, 9 e 10 do Plano BEPS, que são fundadas nos princípios da agregação de valor e do *arm's lenght*, a partir de critérios de substância e transparência, dificultando a adoção do padrão internacional. A complexidade das Diretrizes das regras de preços de transferência da OCDE e, por consequência, o seu alto custo de administração, também desestimulou o país a adotar o padrão oferecido pelo Plano BEPS (TAVARES, 2016, p. 12).

Como lembra Torres (2019, p. 39), o Brasil, antes do Plano BEPS, já possuía medidas específicas e eficientes para controlar os preços de transferência, especialmente sobre as *commodities*, como é o caso da Lei no 9.430/1996 e da Lei nº 12.715/2012. Segundo o autor:

As regras sobre preços de transferência alcançaram elevado nível de precisão na legislação tributária brasileira para conter os abusos, após toda a evolução do seu modelo, que não se utiliza com preponderância do princípio *arm's lenght*, em dissonância com os regimes propostos pela OCDE.

Mas a tentativa mais controvertida de introdução no Brasil das recomendações da OCDE ocorreu com a Ação nº 12 do Plano BEPS, relacionadas com a criação de regras de declaração obrigatória de procedimentos fiscais (*mandatory disclose rules*), o que ocorreu por meio da publicação no Diário Oficial da União, em 22/07/2015, da Medida Provisória nº 685/2015 (BRASIL, 2015b), no âmbito do Programa de Redução de Litígios (PRORELIT), instituindo a Declaração de Informações e Operações Relevantes nos artigos 7º ao 12 da referida norma.

A iniciativa foi muito bem recebida pela doutrina nacional, motivada pelos potenciais ganhos em termos de transparência fiscal e conformidade. Em artigo publicado dias após a publicação da Medida Provisória, Torres (2015, p. 1) destaca a importância da medida, que coloca o Brasil no “novo paradigma de Fisco Global”, reforçando a eficiência da fiscalização tributária e contribuindo para a boa-fé na relação entre Fisco e contribuintes. O autor conclui, dizendo tratar-se de “uma racionalidade coerente com os novos tempos de *compliance* do Direito Comercial e do Direito Penal, a justificar controles mais rigorosos por parte da Administração Tributária, preservados logicamente os direitos e garantias fundamentais” (p. 4).

De acordo com o art. 7º da referida MP⁴¹ (BRASIL, 2015b), o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, nos casos que enumera, deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil até o dia 30 de setembro de cada ano fiscal.

Pela dicção da norma, os contribuintes estão sujeitos a tal declaração quando: *a)* os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes; *b)* a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou, *c)* tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O art. 8º da Medida Provisória⁴² dispõe sobre o tratamento dispensado para a declaração envolvendo atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos, a qual será recebida como consulta, na forma dos artigos 46 a 58 do Decreto nº 70.235/1972, que trata do processo administrativo fiscal.

Por sua vez, o art. 9º da MP 685/2015⁴³ trata dos efeitos para as declarações tempestivas que tiverem seus efeitos tributários não reconhecidos pela RFB, hipótese em que o contribuinte pode pagar à vista ou de forma parcelada os tributos devidos, acrescidos de juros e sem incidência de multa.

O art. 10⁴⁴ remete a ato administrativo da RFB a regulamentação de critérios concernentes à forma, ao prazo e às condições de apresentação da declaração obrigatória. Já o art. 11⁴⁵ dispõe sobre a ineficácia da declaração, nos casos que enumera.

⁴¹ Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

⁴² Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

⁴³ Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

⁴⁴ Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

⁴⁵ Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:
I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;
II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

Por fim, o art. 12 da MP 685/2015⁴⁶ prevê as consequências do *non-compliance*, estabelecendo que o descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude, sendo que os tributos devidos serão cobrados com o acréscimo de juros de mora e de multa no percentual de 150%.

No entanto, a tentativa brasileira de positivação de normas de *mandatory disclosure* nos moldes recomendados pela OCDE na Ação nº 12 do Plano BEPS não vigorou por muito tempo. No processo legislativo de conversão da MP nº 685/2015 em lei, o Congresso Nacional excluiu da norma as disposições relacionadas com a *Declaração de Informações e Operações Relevantes*, objeto dos artigos 7º ao 12, sendo, então, promulgada a Lei de Conversão nº 13.202/2015 (BRASIL, 2015a), publicada em 09/12/2015, sem aquelas regras.

Às vésperas da votação em plenário, a Comissão Mista do Congresso Nacional encarregada de analisar o projeto de lei de conversão da MP nº 685/2015 apresentou o Parecer nº 90, de 2015-CN (BRASIL, 2015e, p. 10), onde advertia que o texto da MP contradiz o escopo desenhado na sua própria exposição de motivos, fomentando a insegurança jurídica na relação entre o Fisco e os contribuintes. No entanto, durante a sessão de votação da referida Lei de Conversão, no plenário da Câmara dos Deputados, nenhum fundamento jurídico consistente foi invocado pelos parlamentares que pudesse impedir a manutenção do regime de declaração obrigatória, que se limitaram a alusões genéricas sobre eventual inconstitucionalidade do mesmo, como fez o Deputado Federal Luiz Carlos Hauly (PSDB-PR), que argumentou que:

“Não é possível aprovar uma inconstitucionalidade como essa em medida provisória; fazer com que o contribuinte, já lesado, que está passando por uma brutal crise econômica, com as mais altas taxas de juros do mundo, com a mais alta carga tributária de consumo do mundo, arque com isso”. (BRASIL, 2015d, p.54)

Torres (2015, p. 1), no entanto, defendeu a manutenção do regime previsto na MP nº 685/2015, sustentando que a finalidade do mesmo era a de oferecer segurança jurídica ao setor privado, com economia de custos de conformidade e incremento da coerência fiscal, fundamentos que tornavam a norma brasileira de *mandatory disclosure* não apenas juridicamente viável, mas socialmente desejada.

III - contiver hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

46 Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O autor acima citado ainda destaca a necessidade de compatibilização do regime implementado no Brasil com a ordem constitucional vigente, mas ressalta que “não se pode esquecer do princípio que exige a função social da propriedade privada (artigo 5º, XII da CF), a justificar o necessário equilíbrio entre o poder de tributar e a autonomia privada” (2015, p. 2).

A Exposição de Motivos da MP (BRASIL, 2015c) afirmava que a declaração obrigatória possuía aderência às recomendações da Ação nº 12 do Plano BEPS da OCDE, conforme consta do seguinte trecho:

A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.

No entanto, o texto da MP relacionado com a declaração obrigatória não evidenciava total aderência, tratando do tema em reduzidas linhas, com relativa superficialidade e pouca clareza, o que levou Fonseca (2016, p. 50-51) a supor exatamente o contrário, ou seja, que o texto da MP não era aderente às recomendações da OCDE no que tange às *mandatory disclosure rules*, apesar das justificativas apresentadas na sua exposição de motivos.

Ribeiro (2016, p. 65-66) sustenta essa falta de clareza sobre o conteúdo da declaração obrigatória prevista na norma brasileira, denunciando que “qualquer operação que viesse a ser imputada com os rótulos de abuso de forma e da ausência de propósito comercial deveriam ser informadas”. Seguindo a mesma linha de raciocínio, Fonseca (2016, p. 51) complementa, dizendo que essa falta de clareza poderia provocar o descumprimento da obrigação de revelar

informações, sujeitando o contribuinte à imposição de penalidades, em especial as elevadas multas previstas na norma e a caracterização de crime fiscal.

Dai a conclusão de Barbosa (2019, p. 501) de que o modelo de *mandatory disclosure rules* trazido pela MP nº 685/2015 é incompatível com as recomendações oferecidas pela Ação nº 12 do Plano BEPS, de modo que, do ponto de vista jurídico, a tentativa brasileira gerava insegurança jurídica e violava o princípio da legalidade.

Fonseca (2016, p. 51) entende que a versão brasileira das *mandatory disclosure rules* gerava angústia aos contribuintes ao positivar conceitos como “razões extratributárias relevantes” e “forma adotada não usual”, dotando a autoridade fiscal de critérios subjetivos para julgar o acerto do planejamento fiscal escolhido.

Como destaca Ribeiro (2016, p. 71), “um negócio jurídico pode ser atípico ou pouco usual justamente para se adequar aos propósitos negociais específicos das partes envolvidas”. Nesse mesmo diapasão, Barbosa (2019, p. 494) questiona os critérios de “razões tributárias relevantes” e “*formas não usuais*” adotados pela MP nº 685/2015 sob o aspecto jurídico, concluindo pela sua inconstitucionalidade:

Neste ponto, a MP nº 685/2015 revela-se absolutamente incompatível com a Constituição Federal, pois a utilização de conceitos indeterminados e sequer positivados restringem o âmbito de aplicação do princípio da legalidade, que, na condição de norma finalística, exige a delimitação de um estado ideal de coisas a ser buscado por meio de comportamentos necessários a essa realização.

No entanto, Torres (2015, p. 2) contesta essas conclusões, afirmando exatamente o contrário, que os critérios adotados pela norma brasileira para definir as operações sujeitas à revelação “tem como vantagem a segurança jurídica, afastada a subjetividade dos meios fundados em repercussões econômicas”.

No mesmo sentido, Parada (2019, p. 89) sustenta que teria sido um equívoco da OCDE oferecer recomendações com base em conceitos fixos e precisos de planejamento tributário abusivo, já que esses modelos de otimização fiscal variam em grande escala, dependendo do negócio jurídico ao qual se destina e do país em que será implementado, concluindo que “uma regra muito específica pode resultar em ineficácia e uma regra muito aberta pode resultar em sobrecarga desnecessária e, conseqüentemente, prejudicar o *compliance*”.

Nesse aspecto, a Medida Provisória parecia privilegiar a flexibilidade dos conceitos de planejamentos tributários agressivos, ao remeter à regulamentação certos aspectos da obrigação de declarar, como dispõem o art. 7º, no seu inciso III e parágrafo único, e o art. 10, o que permitiria a fácil revisão do conteúdo e do alcance da declaração, tangenciando, assim, o modelo adotado pela

norma portuguesa acima vista (PORTUGAL, 2008), que previa em seu art. 23 a sua revisão periódica para a introdução das alterações necessárias.

Por outro lado, a MP nº 685/2015 ignorou a regulação de transações transfronteiriças, que constitui o cerne das preocupações da OCDE, como adverte Fonseca (2016, p. 52-53), bem como não incluiu no dever de declarar os intermediários e promotores dos arranjos fiscais, caracterizando outro desencontro da norma com as recomendações da Ação nº 12.

Na opinião de Barbosa (2019, p. 501), havia, ainda, um enorme abismo com um dos principais objetivos subjacentes ao Projeto BEPS da OCDE, que é a coesão e pacificação do sistema tributário internacional, já que o modelo brasileiro instituído pela MP nº 685/2015 prezava essencialmente pelos efeitos arrecadatários, certamente necessários, mas dedicando pouca ou nenhuma importância para aspectos de cooperação fiscal.

Na opinião de Ribeiro (2016, p.65), em que pese a exposição de motivos da Medida Provisória tenha se inspirado na Ação nº 12 do Plano BEPS, a forma como foi materializada a norma caracterizava mais uma tentativa de, por via transversa, regulamentar a cláusula geral antielisiva objeto do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que ainda pende de regulamentação, desde a rejeição da MP nº 66/2002.

A esse respeito, no entanto, Torres (2015, p. 1) discorda, sustentando que as obrigações veiculadas pela MP nº 685/2015 “não equivalem a alguma regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional - CTN, ao tempo que não correspondem a qualquer forma de ‘norma geral antielusiva’”, alegando que sua função é diversa, em que pese possam contribuir para o combate às práticas previstas na norma do CTN.

Diante das opiniões divergentes da doutrina a respeito da aderência da tentativa brasileira de introduzir regras de declaração obrigatória, se faz importante analisar seus dispositivos à luz dos elementos básicos recomendados pela OCDE, no Relatório Final da Ação nº 12 do Plano BEPS, para a modelagem de normas de *mandatory disclosure*.

Com relação a *quem* é objeto da obrigação, o art. 7º da MP nº 685/2015 indicava que quem deveria prestar as informações era sujeito passivo, de forma generalizada, cujas operações se enquadrassem nos incisos do citado dispositivo, o que, segundo Torres (2015, p. 3), aplicando uma interpretação conforme o parágrafo único do art. 121 do CTN, corresponde ao contribuinte e ao responsável tributário. No entanto, a MP deixou de fora os consultores e promotores dos planejamentos tributários, embora o Relatório Final da Ação nº 12 seja expresso quanto à necessária inclusão dos mesmos na modelagem da norma (OCDE, 2015j, p. 19), diante dos riscos de BEPS que representam.

Por outro lado, com relação a *quando* as informações deveriam ser prestadas, a norma brasileira fixou, no art. 7º, a data limite para o reporte anual em 30 de setembro. Nesse aspecto, deixou de observar o principal objetivo que contorna o modelo de *mandatory disclosure* proposto pela OCDE, que é fornecer informações antecipadas à autoridade fiscal sobre determinados planejamentos tributários, esquemas e seus usuários, a fim de permitir a rápida reação aos riscos de elisão e de evasão fiscal (OCDE, 2015j, p. 19). Na opinião de Parada (2019, p. 108), “não adianta receber a informação no ano seguinte ao emprego do planejamento para se manifestar sobre ele dois anos depois, quando um grande universo de contribuintes já o utilizou.”

Já quanto ao aspecto procedimental, a MP nº 685/2015 deixou de prever *como e o que* deveria ser declarado, remetendo essa regulamentação à ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que, na opinião de Barbosa (2019, p. 499), caracteriza mais um distanciamento das recomendações da OCDE, já que deveria essas informações deveriam constar da norma, oferecendo certeza e previsibilidade aos contribuintes, tal e qual o fazem os modelos normativos dos países que implementaram normas dessa natureza.

De acordo com essas recomendações (OCDE, 2015j, p. 36-37), *o que e como* deve ser relatado diz respeito à substância de um regime de divulgação obrigatória e se concentra em quais esquemas ou arranjos que a administração tributária deseja conhecer. Os incisos do art. 7º da norma brasileira definiam quais os regimes que deveriam se sujeitar à declaração obrigatória, mas, no entanto, não estabelecia os limites (*thresholds*) para filtrar as divulgações irrelevantes, o que serviria para reduzir os encargos de conformidade e administração do regime, visando apenas transações motivadas por tributos que representem maior grau de risco.

Com relação às consequências do *compliance* e do *non-compliance*, a norma brasileira previa duas possibilidades: *a*) não reconhecimento das operações declaradas (art. 9º), hipótese em que, como consequência do *compliance*, seria exigido do contribuinte o devido tributo acrescido apenas de juros de mora; e, *b*) ausência ou ineficácia da declaração ofertada (art. 11), hipótese em que, em decorrência do *non-compliance*, ocorreria a presunção de dolo instituída pelo art. 12, sujeitando o contribuinte à multa de 150% incidente sobre os tributos devidos.

Quanto às consequências do *compliance*, faltou na norma brasileira a previsão quanto aos efeitos da declaração, como, por exemplo, o fato de que a sua entrega não implica na aceitação do planejamento escolhido nem a sua ineficácia, como recomendado pela OCDE (OCDE, 2015j, p. 56). Quanto às consequências do *non-compliance*, segundo Fonseca (2016, p. 51), a MP nº 685/2015 desconsiderou recomendação expressa da OCDE, pela qual “a elisão

fiscal em potencial e as operações de planejamento tributário divulgadas sob regimes de divulgação compulsória não deveriam dar origem a maiores preocupações sobre autoincriminação”.

O Relatório Final da Ação nº 12 (OCDE, 2015j, p. 56), ao tratar das consequências do *non-compliance*, adverte que as informações declaradas pelo contribuinte não significam necessariamente evasão fiscal, assim como a divulgação de tais informações não implica na validade do planejamento tributário declarado. Por isso, segundo entende Barbosa (2019, p. 499-500), o descumprimento da obrigação de revelar as informações exigidas pelo art. 7º da MP 685/2015, enquanto obrigação acessória, não pode resultar em criminalização do contribuinte nem na invalidação do planejamento tributário e consequente aplicação de sanção.

A respeito da presunção de dolo objeto do art. 12 da MP nº 685/2015, Torres (2015, 3-4) adverte que se trata do pecado cometido pela norma brasileira, entendendo que tal regra não é aderente aos pressupostos que norteiam o projeto BEPS da OCDE. O autor propõe mudanças na norma “para distinguir sanções segundo as condutas e a própria finalidade de *compliance* e boa fé de quem declara ou promove a consulta preventiva” (2015, p. 4).

Em síntese, a análise da aderência da MP nº 685/2015 aos elementos normativos básicos recomendados da OCDE na Ação 12 do Plano BEPS resulta nas seguintes constatações:

- a) Quem deve declarar: art. 7º - aderência parcial;
- b) O que deve ser declarado: não aderente;
- c) Como deve ser declarado: não aderente;
- d) Quando deve ser declarado: art. 7º - aderência parcial;
- e) Consequências do *compliance*: art. 8º - aderência parcial;
- f) Consequências do *non-compliance*: ... art. 12 - aderência parcial.

O objetivo das regras de divulgação obrigatória é fornecer à administração tributária informações antecipadas e eficientes sobre determinados planejamentos tributários esquemas e seus usuários. No Reino Unido e em Portugal, por exemplo, como demonstra o estudo comparado acima apresentado, verifica-se um tempo muito mais curto para o reporte das declarações: 5 dias e 20º dia do mês subsequente, respectivamente. A determinação adequada de *quem* e *quando* deve declarar é, portanto, a chave para atingir esse objetivo.

Num exemplo hipotético, um planejamento tributário reportável implementado em 1º de outubro estaria sujeito à divulgação obrigatória somente um ano depois, no dia 30 de setembro do ano seguinte. Assim, quanto à observância dos elementos básicos do *design* normativo, a MP 685/2015 também não oferecia adequada compatibilidade com os padrões de *mandatory disclosure rules* da Ação nº 12 do Plano BEPS.

Comparado com os modelos já consolidados em outros países de normas de revelação obrigatória de planejamentos fiscais agressivos, em especial aqueles acima estudados e que estão em pleno vigor nos Estados Unidos, no Reino Unido, no Canadá e em Portugal, percebe-se facilmente que a tentativa brasileira consubstanciada na MP nº 685/2015 carecia de densidade normativa e, acima de tudo, de aderência aos princípios que têm norteado o direito tributário internacional nos últimos anos.

Além dos elementos básicos para o adequado desenho normativo, o Relatório Final da Ação nº 12, lastreado sobretudo nas boas práticas sobre a matéria observadas naqueles países, apresenta alguns princípios básicos que devem nortear a elaboração de normas de declaração obrigatória, tais como clareza e facilidade de entendimento, equilíbrio entre os custos de conformidade e os benefícios obtidos, eficácia para alcançar os objetivos pretendidos e identificar com precisão os esquemas relevantes e, ainda a utilização eficaz das normas (OCDE, 2015j, p. 19-20).

Apesar de certa divergência na doutrina a respeito do nível de aderência às recomendações da OCDE, a tentativa frustrada de introdução na legislação brasileira de normas de declaração obrigatória chamou a atenção para a necessidade de tratar a questão de forma responsável e eficiente, garantindo uma transição harmoniosa e segura para os padrões internacionais de tributação. Gomes (2016, p.8), a esse respeito, assevera que:

Logo, ainda que seja de interesse do Brasil adequar-se às práticas internacionais, ou, ao menos, neutralizar eventuais efeitos negativos decorrentes das incompatibilidades existentes, não é prudente uma simples internalização das mais recentes diretrizes. Pelo contrário, é necessária a realização de um estudo quanto à compatibilidade ou não das aludidas recomendações com o Sistema Tributário Constitucional brasileiro, além de outras considerações de ordem política e econômica, para que se possa decidir de forma prudente quanto à conveniência de internalizá-las, ou mesmo quanto aos possíveis mecanismos de que o país dispõe para neutralizar efeitos negativos decorrentes da manutenção das disparidades de regramento.

É o mesmo entendimento manifestado por Torres (2019, p. 29), que continua defendendo a necessidade de implementação no Brasil de normas de declaração obrigatória, mas admite que precisam ser melhor adaptadas para a realidade nacional, concluindo que:

Desse modo, todas as disposições da Convenção da AEOI ou dos planos de ação do BEPS devem passar por uma rigorosa análise de compatibilidade com a Constituição, diante da multiplicidade de direitos fundamentais e limitações ao poder de tributar existentes. Pontualmente, poderá haver, em certos casos, impossibilidade de internalização de alguma das propostas de cada plano de ação, como ocorreu com a primeira tentativa de introdução do Plano de Ação 12 – *Mandatory Disclosure Rules*, que foi rejeitado pela Câmara de Deputados.

Torres já sinalizava algumas preocupações à época da publicação da MP nº 685/2015, como a presunção de omissão dolosa objeto do art. 12 da norma e a necessidade de se verificar a “compatibilidade das medidas de declaração obrigatória com a ordem constitucional vigente”, especialmente no que pertine à limitação do poder de tributar e aos princípios da livre iniciativa (2015, p. 2-3).

Mas, talvez, a maior desconformidade da MP nº 685/2015 com relação às recomendações do Projeto BEPS resida no fato de não estar acompanhada de uma política voltada para o fomento de uma efetiva cultura de cooperação fiscal. A OCDE foi enfática quanto à necessidade de implementar padrões mínimos de *cooperative compliance* como pressuposto de um regime de *mandatory disclosure*, como dispõe o Relatório Final da Ação nº 12 do Plano BEPS (OCDE, 2015j, p. 22). Alinhado com o princípio da Coerência fiscal, que norteia o Projeto BEPS ao lado da transparência e da substância, é possível admitir que um ambiente mais sadio e cooperativo nas relações entre Fisco e contribuintes seja a chave para se atingir melhores resultados no regime de declaração obrigatória.

4.4 *Cooperative-Compliance: Um Caminho Seguro para Normas de Mandatory Disclosure*

Normas de *mandatory disclosure* são complexas, como adverte Batista (2016, p. 116), que questiona se o Brasil estaria preparado para implementá-las. Normas dessa natureza costumam exigir um elevado nível de maturidade regulatória e normalmente pressupõem a consolidação de padrões mínimos de *cooperative compliance*, entendido como dimensão qualitativa da relação Fisco/contribuinte. Essa conclusão fica clara nos estudos iniciais da OCDE sobre o combate ao BEPS.

No relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, a OCDE apela às jurisdições fiscais para que implementem ações imediatas para fortalecer o *compliance* tributário (OCDE, 2013b, p. 53), deixando claro que essas ações são pré-requisitos importantes para a criação de um ambiente fiscal justo e cooperativo, bem como para a positivação de normas de caráter coercitivo:

The Forum of Tax Administrations gathers the Tax Commissioners of all OECD and G20 countries. The Forum will meet in Moscow in May 2013. It is expected that the Tax Commissioners will focus on and communicate on their actions to improve tax compliance, which is a pre-requisite for a fair tax environment. They are invited in particular to draw on the work developed by

the OECD in the area of aggressive tax planning, with more than 400 schemes included in the aggressive tax planning directory.⁴⁷

O mesmo entendimento é manifestado pela OCDE em alguns estudos que antecederam o Projeto BEPS, como, por exemplo, no relatório *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (OCDE, 2013c, p. 11), publicado em 2013: “*There is a need to restore trust and confidence in the relationship between business and tax administrations. Drawing on the experiences of 24 countries, this report sets out how a co-operative compliance model can help to do that*”.⁴⁸

Comentando sobre as melhores práticas recomendadas pela OCDE para a implementação da Ação nº 12 do Plano BEPS, Tavares (2016, p. 34) ressalta a diferença de ambiente entre o Brasil e os países que possuem um sofisticado marco regulatório e uma forma cultura de cooperação em matéria fiscal:

É certo que tais práticas comumente são partes de uma política mais ampla, que enfatiza a cooperação e a construção de confiança na relação fisco-contribuinte. Ambientes regulatórios mais sofisticados na prevenção e resolução de disputas [...] São ambientes bem mais evoluídos e distintos do que se observa no Brasil.

O autor supracitado defende a necessidade de implementação no Brasil normas de *mandatory disclosure* (2016, p. 34-35), apresentando algumas propostas para facilitar o caminho em direção ao padrão oferecido pelas recomendações da Ação nº 12 do BEPS, em especial por meio da implementação padrões de *cooperative compliance*, que chama de *Cumprimento Cooperativo de Obrigações Tributárias*. Segundo ele, esses padrões precisam observar os seguintes princípios:

(p) Opcionalidade na adesão a um novo programa de Cumprimento Cooperativo de Obrigações Tributárias (“CCT”) destinado aos maiores contribuintes, que incorporará o PRORELIT e que qualificará o contribuinte a determinadas vantagens determinadas por lei, ao passo que vedará a adesão a futuros programas de redução de litígios que impliquem em redução de passivos tributários (e.g. não elegibilidade a futuro REFIS). Para os optantes ao CCT, impor a obrigatoriedade de Declaração de Posições Incertas a que se refere a Ação 12 e listar operações relevantes de modo exemplificativo e não exaustivo, permitindo aos contribuintes informarem outras operações relevantes e posições incertas;

⁴⁷ Tradução livre: O Fórum das Administrações Tributárias reúne os Comissários Tributários de todos os países da OCDE e do G20. O Fórum se reunirá em Moscou em maio de 2013. Espera-se que os Comissários Tributários se concentrem e se comuniquem sobre suas ações para melhorar a conformidade tributária, que é um pré-requisito para um ambiente tributário justo. Eles são convidados, em particular, a basear-se no trabalho desenvolvido pela OCDE na área de planejamento tributário agressivo, com mais de 400 esquemas incluídos no diretório de planejamento tributário agressivo.

⁴⁸ Tradução livre: É necessário restaurar a confiança nas relações entre empresas e administrações fiscais. Com base nas experiências de 24 países, este relatório define como um modelo de conformidade cooperativa pode ajudar a fazer isso.

- (q) Conceder de modo permanente aos inscritos no CCT a não incidência de multas para as operações declaradas tempestivamente (e.g. na declaração do primeiro ano-calendário em que surtirem efeitos fiscais) e instituir a cobrança de juros compostos à taxa SELIC para os casos em que a cobrança for considerada legítima após ampla defesa do contribuinte através de contencioso administrativo-fiscal perante o CARF;
- (r) Instituir sistema de transação que permita reduzir tal contencioso, considerando a probabilidade de êxito dos contribuintes nas discussões administrativas;
- (s) Instituir sistema de consultas mutuamente vinculantes (inclusive em matéria de *transfer pricing*, i.e. APAs) para os contribuintes participantes no CCT e incrementar o acesso dos casos destes contribuintes que forem objeto de consulta aos procedimentos MAP dos ADTs.

No mesmo sentido, Barbosa, citando Derzi, apresenta cinco sugestões de medidas que poderiam pavimentar o caminho para um nível ótimo de melhoria das relações entre Fisco e contribuinte, baseadas no XXº Relatório do *Conseil des Impôts* da França (França, 2002), cujo tema era exatamente a relação entre os contribuintes e a Administração Fiscal na França, quais sejam: a) aumento do grau de informação e de conhecimento do contribuinte; b) aumento do grau de segurança das informações; c) melhoria da qualidade da norma jurídica; d) reforço aos direitos e garantias dos contribuintes e segurança jurídica; e, e) maior procedimentalização da administração tributária (2019, p. 506-507).

O referido relatório do *Conseil des Impôts* francês apresenta eloquentes fundamentos para o desenvolvimento dessas práticas de aperfeiçoamento da relação fiscal, como destacado no seguinte trecho:

Au cours des années récentes, elles [les administrations fiscales] se sont toutefois engagées dans une mutation culturelle visant à fonder sur une plus grande confiance réciproque le consentement des contribuables à payer leurs impôts. Le Conseil des impôts a voulu contribuer à cette évolution en cherchant comment continuer à améliorer les relations entre l'administration et les contribuables sans, pour autant, réduire l'efficacité de l'administration fiscale. Au fur et à mesure que ses travaux ont progressé, le Conseil a constaté que, loin d'être antinomiques, la recherche de l'efficacité administrative et celle de l'amélioration des relations entre les contribuables et leur administration fiscale constituent des objectifs remarquablement complémentaires.⁴⁹ (França, 2002, p. 259)

São igualmente oportunas as sugestões normativas e políticas apresentadas por Tavares (2016, p. 34-35), incluindo a implementação de modelos de *cooperative compliance*,

⁴⁹ Tradução livre: Nos últimos anos, porém, elas [as administrações fiscais] embarcaram em uma mudança cultural com o objetivo de estabelecer uma maior confiança mútua na disposição dos contribuintes em pagar seus impostos. O Conselho Fiscal quis contribuir para esse desenvolvimento, buscando como continuar a aprimorar as relações entre a administração e os contribuintes sem, no entanto, diminuir a eficiência da administração tributária. No decorrer dos seus trabalhos, o Conselho constatou que, longe de serem contraditórios, a procura de eficiência administrativa e de melhoria das relações entre os contribuintes e a sua administração fiscal constituem objetivos notavelmente complementares.

que chama de Cumprimento Cooperativo de Obrigações Tributárias, como condição *sine qua non* para o desenvolvimento de uma cultura fiscal mais elevada no país, preparando o caminho para o adequado acolhimento das recomendações da Ação nº 12 do Plano BEPS. O autor arremata o assunto, sustentando que:

Os programas de *cooperative compliance* têm resultados excelentes para os países que os instituíram. E em países evoluídos a transação é parte fundamental destes programas (este instituto é muito importante, por exemplo, no Japão). Mesmo não havendo transação que reduza o valor principal, é comum que a divulgação de posições incertas ocorra no exterior no contexto de programas de *cooperative compliance* que, no mínimo, eliminam as multas como estímulo para a cooperação fisco-contribuinte.

O próprio Relatório Final da Ação nº 12 do Plano BEPS (OCDE, 2015j, p. 22) indica que o sucesso na introdução de um regime de divulgação obrigatória depende de outros fatores, dentre os quais a disponibilidade de ferramentas alternativas de divulgação e conformidade, como o *cooperative compliance*:

In particular, the additional intelligence on tax planning behaviour that a tax administration obtains under a mandatory disclosure regime will depend on the breadth and effectiveness of other information disclosure, such as cooperative compliance and rulings regimes, that collect substantially the same information.⁵⁰

Reforçando essa recomendação da OCDE, em prol da implementação de programas de *cooperative compliance*, Almeida (2017, p. 68) entende que:

Cabe, portanto, aos Estados que intentarem se ajustar mais rapidamente às mudanças em curso na ordem econômica internacional a estruturação das bases de um sistema de conformidade fiscal mais cooperativo e menos conflitivo entre fisco e contribuinte.

No Brasil, os últimos anos têm experimentado um crescimento de iniciativas de conformidade à lei, tanto por meio de iniciativas de *law enforcement* quanto de *cooperative compliance*. No primeiro caso, a instituição de normas como a Lei nº 9.613/1998⁵¹, a Lei nº 12.846/2013⁵², a Lei 13.303/2016⁵³ e a Resolução CMN nº 4.595/2017, do Banco Central do

⁵⁰ Tradução livre: Em particular, a inteligência adicional sobre o comportamento de planejamento tributário que uma administração tributária obtém ao abrigo de um regime de divulgação obrigatória dependerá da amplitude e eficácia de outras fontes de divulgação, como a conformidade cooperativa e os regimes de decisões, que coletam substancialmente as mesmas informações.

⁵¹ Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências.

⁵² Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências.

⁵³ Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Brasil⁵⁴ estabeleceram, em nível federal, alguns dos marcos regulatórios que atualmente reforçam e dão efetividade em programas de *compliance* tanto no âmbito da administração pública direta quanto indireta, incluindo, neste último caso, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

No âmbito dos seus Estados, o Brasil viu nascer uma série inédita de normas instituindo programas de integridade e *compliance*, que alcançam não apenas a conduta dos gestores públicos, mas também impõem deveres de conformidade às empresas privadas que se relacionarem com o Poder Público estadual (contratos, convênios, concessões, etc.), como, por exemplo, a Lei nº 20.489/2019, do Estado de Goiás, a Lei nº 4.730/2018, do Estado do Amazonas, a Lei Complementar nº 1.320/2018, do Estado de São Paulo, e a Lei nº 17.715/2019, do Estado de Santa Catarina.

A chave para o sucesso dessas medidas de *law enforcement* parece estar na execução desses programas e medidas, ou seja, numa efetiva mudança de cultura dos agentes públicos, não sendo suficiente a mera retórica legal ou a designação de pessoas para responderem pelas áreas de integridade e *compliance* nos órgãos e entidades públicas. Segundo Almeida (2017, p. 71), é preciso “capacitá-los a operar com um sistema diferente, que migra da tradicional abordagem repressiva para outra proativa”.

A autoridade fiscal deverá estar comprometida com o contribuinte nesse esforço de mudança de cultura, conquistando a sua confiança por meio de “boas práticas – como conduta transparente e amigável, aconselhamento tempestivo e oportuno – capazes de reduzir controvérsias e evitar despesas desnecessárias por parte dos contribuintes” (ALMEIDA, 2017, p. 73).

Por outro lado, as iniciativas de *cooperative compliance* ainda são tímidas no Brasil. Sem prejuízo dos programas e ações já promovidos, o país ainda demanda pelo fortalecimento de uma efetiva cultura de cooperação fiscal na relação entre o Estado e o contribuinte, que não se limite à mera retórica legal.

Algumas iniciativas por parte do Poder Público contribuem para o atingimento desse objetivo, como, por exemplo, o manual *Programa de Integridade – Diretrizes para Empresas Privadas*, da Controladoria-Geral da União – CGU, que apresenta orientações para auxiliar as empresas a construir ou aperfeiçoar programas dessa natureza, e o programa de *Monitoramento de Grandes Contribuintes*, da Receita Federal do Brasil, que incentiva o cumprimento

⁵⁴ Dispõe sobre a política de conformidade (*compliance*) das instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil.

voluntário de obrigações fiscais por meio de abordagens de conformidade, aumento da percepção de riscos e alertas de desconformidade.

Empresas com negócios no Brasil, especialmente as de médio e grande porte, também passaram a implementar programas de integridade e *cooperative compliance*, impulsionadas tanto pela necessidade de fortalecimento da governança corporativa quanto por razões de estratégia de *marketing* e concorrência.

Como explica Blok (2018, p. 2), a instituição de programas de integridade nas empresas privadas tem como objetivo melhorar a governança, a imagem da empresa, a gestão de riscos e a relação com clientes, acionistas e *stakeholders*.

O desenvolvimento de um ambiente confiável de conformidade e integridade nas empresas, na visão de Brito (2018, p. 65), é o pressuposto fundamental para a eficácia de programas de *cooperative compliance*, estimulando a cooperação de todos na construção de uma nova cultura, tanto nas relações internas quanto externas.

Em linhas conclusivas, Almeida (2017, p. 68) assevera que:

O êxito de um programa de *co-operative compliance* requer do fisco, motivação e vontade suficientemente grandes para promover profunda modificação comportamental em seus agentes; e do contribuinte, a implantação de estruturas de controle interno capazes de fomentar governança corporativa sob valores éticos e abertos à sociedade e ao Estado. Por essa via, as empresas poderão atingir maiores graus de conformidade fiscal, estimulados, ainda, pelo avanço da confiança nas relações com o próprio fisco.

No entanto, para a eficácia dessas medidas, é fundamental que a formação de uma cultura de cooperação fiscal vá além da mera retórica legal e se revista de verdadeira política de Estado, fortemente baseada na confiança e coerência nas relações entre contribuinte e Estado (e não apenas com o Fisco), como entende Almeida (2017, p. 80), com verdadeira mudança de comportamento nos dois polos da relação tributária, a fim de evitar o sentimento de injustiça e discriminação.

Como sugere Parada (2019, p. 86), um programa de cooperação fiscal dessa efetivo precisa ser implementado “em uma via de dois sentidos”, e conclui dizendo que:

É o esperado quando se demanda que os contribuintes de maneira tempestiva e transparente revelem eventuais esquemas, arranjos ou estruturas de planejamento tributário que explorem deficiências ou brechas na legislação, seja doméstica, seja envolvendo transações internacionais, de forma a reduzir custos de auditoria, reafirmar a concorrência leal, a segurança e a eficiência da legislação tributária.

Assim implementada, uma forte e efetiva cultura baseada em *cooperative compliance* em matéria fiscal poderá oferecer o suporte necessário para a implementação segura e eficaz no

Brasil de normas de declaração obrigatória de planejamentos tributários, nos moldes propostos pela OCDE, através da Ação nº 12 do Plano BEPS, e baseado na experiência pretérita de outros países sobre a matéria.

5 CONCLUSÃO

A complexidade do Sistema Tributário brasileiro parece impor certos desafios para a implementação mais ampla do conjunto das ações do Plano BEPS no país. Aspectos peculiares do sistema constitucional-tributário nacional, como a sua ampla carga axiológica dedicada à tributação, aliados à rigidez do princípio da soberania estatal que ainda impera em nossos tempos, também parecem oferecer certa resistência não apenas à implementação consistente das recomendações da OCDE no país como, de forma geral, ao fortalecimento da cooperação internacional em matéria fiscal.

A doutrina reconhece que a implementação das ações do Plano BEPS nesse cenário é delicada e, ao mesmo tempo, fundamental para o desenvolvimento do país, exigindo profundo estudo sobre os possíveis impactos na legislação pátria tanto para os contribuintes, no dirigismo de seus negócios internacionais, quanto para as autoridades fiscais, no sentido de preservação de direitos e garantias e na eficácia da arrecadação fiscal.

Parte dessas dificuldades podem estar ligadas à própria estrutura do sistema tributário brasileiro, ou porque esse sistema já oferece tratamento eficaz e mais adequado a determinadas questões abordadas pela OCDE, ou porque tais recomendações conflitam com as premissas e fundamentos lógico-normativos do sistema, ou, ainda, porque o país não conta com uma cultura de cooperação fiscal suficientemente madura e generalizada.

Em todos os casos, em que pese a inexistência de normas compatíveis com as recomendações do Projeto BEPS, a cultura jurídico-tributária vigente, de matriz constitucional, combinada com as características peculiares do processo legislativo pátrio, dificultam sobremaneira a sua plena implementação no Brasil.

A singularidade do sistema tributário brasileiro, que o distingue de muitos países dado o elevado grau de constitucionalização, coloca em nível de norma fundamental os direitos e garantias dos contribuintes, dentre eles os princípios da legalidade, da irretroatividade, da proibição do confisco, da não cumulatividade, da capacidade contributiva e da imunidade, tutelados pelo Supremo Tribunal Federal, que considera inconstitucional qualquer lei, tratado ou ato infraconstitucional que tentem limitá-los, restringi-los ou alterá-los.

A experiência malsucedida com a tentativa de internalização das recomendações da Ação nº 12 do BEPS, por meio da MP nº 685/2015, demonstrou o erro na implementação de medidas precoces e mal estruturadas, que não consideram essas singularidades, sujeitando a graves riscos tanto os contribuintes quanto a integridade do sistema tributário nacional. Além

disso, em que pese a necessidade de adequação do país aos padrões fiscais internacionais para o enfrentamento do BEPS, a versão brasileira de *mandatory disclosure rules* ignorou solenemente a maioria das recomendações da OCDE.

A introdução de normas dessa natureza no Brasil demanda um amplo e multilateral trabalho de adequação, conjugando toda a extensão e alcance das medidas propostas pela OCDE com os critérios de eficiência e segurança jurídica de sua adoção pelo Brasil.

Deve levar em conta, ainda, aspectos de soberania, constitucionalismo, cultura de conformidade fiscal e políticas econômica e fiscal, a fim de preservar as bases fiscais do país ao mesmo tempo em que permite o desenvolvimento econômico sustentável, baseado na cooperação fiscal, inserindo o país na vanguarda das boas práticas de tributação internacional.

Apesar dos equívocos representados pela tentativa da MP nº 685/2015, há um certo consenso doutrinário de que as regras de *mandatory disclosure* podem e devem ser introduzidas no Brasil, desde que aderente aos padrões internacionais, sobretudo no que diz respeito ao aprimoramento da dimensão qualitativa na relação entre Fisco e contribuintes e ao desenvolvimento prévio de uma forte cultura de cooperação fiscal, capazes de dotar o país de maturidade fiscal compatível com os modernos padrões internacionais em matéria tributária.

Esse parece ser o caminho seguro para criar as condições necessárias à implementação de normas de *mandatory disclosure* no Brasil, em especial aquelas recomendadas pela OCDE na Ação nº 12 do Plano BEPS, ou seja, o desenvolvimento prévio ou concomitante de fortes e consistentes padrões de cooperação na relação entre a autoridade fiscal e os contribuintes.

O erro materializado na tentativa veiculada pela MP nº 685/2015 não impede ou inviabiliza nova tentativa de implementação de normas de declaração obrigatória no país. O sistema tributário brasileiro está apto a recepcionar normas dessa natureza, tanto nas operações internas quanto externas, possibilitando à autoridade fiscal o conhecimento prévio dos modelos de otimização fiscal pretendidos pelos contribuintes, contribuindo, assim, para a tão desejada transparência fiscal.

Porém, a integração ao ordenamento jurídico pátrio deve observar os padrões normativos internacionais sobre a matéria, em especial os princípios e elementos básicos recomendados pela 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.

Conclui-se, portanto, que o Brasil pode recepcionar normas de declaração obrigatória de planejamentos tributários em seu ordenamento jurídico, observando a necessária adequação normativa à realidade nacional e adotando como pressupostos de eficácia o incremento da transparência fiscal e o desenvolvimento de uma forte e efetiva cultura de cooperação fiscal, o que permitirá ao país a harmonização do seu sistema tributário 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 sustentável com justiça social.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. **Compliance Cooperativo - Uma Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes**. In: Revista Direito Tributário Internacional Atual, nº 02, São Paulo: IBDT, 2017, p.58-82.
- ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. **Ação nº 6 do BEPS e a Prevenção de “Abusos”: Análise Crítica**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-Beps: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. II, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 25-54.
- BARBOSA, Bruno Sartori 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: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 459-507.
- BARBOSA, Luciana e PINHO, Paulo Soares de. **Estrutura de financiamento das empresas**, *Revista de Estudos Económicos*, Banco de Portugal, vol.II, nº1, 2016.
- BENTOLILA, Vinicius; MOREIRA, Francisco Lisboa. **O Plano de Ação 13 do BEPS: reflexões sobre o seu conteúdo e aplicação à realidade brasileira**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 137-157.
- BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.
- BLOK, Marcella. **Compliance e governança corporativa**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2018.
- BRASIL (2014), **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em 29/08/2021.
- BRASIL (2015a). **Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/L13202.htm. Acesso em: 30/08/2021.
- BRASIL (2015b). **Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015**. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em: 30/08/2021.

BRASIL (2015c). **Exposição de Motivos da MP 685/2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/exm/exm-mp%20685-15.pdf. Acesso em 30/08/2021.

BRASIL (2015d). **Ata da 355ª da Sessão Deliberativa Ordinária da Câmara dos Deputados de 17/11/2015**. In: Diário da Câmara dos Deputados, Ano LXX, nº 198, 18/11/2015. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD0020151118001980000.PDF#page=52>. Acesso em 30/08/2021.

BRASIL (2015e). **Parecer nº 90, de 2015-CN da Comissão Mista, sobre a Medida Provisória (MPV) nº 685/2015**. Brasília: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1406127&filenam e=Tramitacao-MPV+685/2015. Acesso em 30/08/2021.

BRASIL (2021a). **Investimento estrangeiro direto - Distribuição por País de Origem dos Recursos**. Brasília: Banco Central do Brasil, 2021. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/Documents/Investimento_estrangeiro_direto/DivulgacaoPaíses95-00%20ATUALIZADO.xls. Acesso em: 31/08/2021.

BRASIL (2021b). **Relatórios do Resultado da Arrecadação – dezembro de 1995 e dezembro de 2000**. Brasília: Receita Federal/Ministério da Fazenda, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>. Acesso em 31/08/2021.

BRASIL (2021c). **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. Brasília: Receita Federal/Ministério da Economia, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 02/09/2021.

BRITO, Teresa Quintela de. **Compliance, Cultura Corporativa e Culpa Penal da Pessoa Jurídica**. In: Estudos sobre Law Enforcement, Compliance e Direito Penal. Maria Fernanda Palma *et al* (coord.), Paulo de Souza Mendes *et al* (org.), 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2018, p. 57-100.

BOCQUET, Eric; BOCQUET, Alain. **Sans Domicile Fisc**. Paris: Cherche-Midi, 2016.

CANADÁ (1985). **Income Tax Act (Last amended on July 1, 2021)**, publicado no R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.). Disponível em: <https://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/I-3.3.pdf>. Acesso em 29/08/2021.

CARNEIRO, Bárbara Melo; JÚNIOR, Paulo Honório de Castro. **O Brasil Face ao Plano de Ação nº 4 do BEPS: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and other Financial Payments**. In: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 311-329.

CATÃO, Marcos André Vinhas; SOUZA, Verônica Melo de. **A Ação 2 do Projeto BEPS. Uma Ação ou (Re)Ação aos Incentivos Concedidos pelos Países Desenvolvidos. Os Juros**

sobre Capital Próprio Enquanto Híbrido Tropical. *In:* Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 247-257.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática.** São Paulo: Dialética, 1998.

ESTANISLAU, César Vale. **O Combate ao Abuso de Convenções para Evitar a Bitributação: Considerações sobre as Principais Propostas no âmbito da Ação 6 do Plano BEPS.** *In:* Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 355-395.

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:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. II, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 299-321.

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

EUA, **Internal Revenue Code.** Chapter 26 US Code, Public Law 117-38 (08/25/2021), 2021, Disponível em: <https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim>. Acesso em 27/08/2021.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS.** *In:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 39-56.

FRANÇA (2002). **XX^e Rapport au President de la Republique - Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale.** Conseil des Impots, France, 2002. Disponível em: <https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/024000601.pdf>. Acesso em 05/09/2021.

GOMES, Edgar Santos *et al.* **O Plano de Ação nº 4 do Projeto BEPS da OCDE – Limites à Erosão da Base Tributária Através da Dedução de Juros e Outras Compensações Financeiras.** *In:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 267-282.

GOMES, Marcus Lívio. **Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)”.** *In:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 1-27.

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:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.);

SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 197-224.

JÚNIOR, Ricardo André Galendi; GALDINO, Guilherme Silva. **Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição.** *In:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 285-317.

LAVEZ, Raphael Assef. **BEPS: Para Quem? Avaliando o Projeto da OCDE a partir do Princípio Arm's Length.** *In:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. II, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 115-144.

LEE, Chang Hee. **Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries.** *Journal of Korean Law*, v. 4, nº 1, 2004. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=658103>. Acesso em 14.08.2021.

LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais. **Concorrência Fiscal Internacional Prejudicial.** *In:* O Sistema Tributário Nacional e os Direitos Humanos da Tributação. LEONETTI, Carlos Araújo (org.); FERIATO, Juliana Marteli Fais (org.); MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira (org.). Florianópolis: Insular, 2017, p. 57-72.

LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. **BEPS no Brasil: Encontros e Desafios.** *In:* Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 43-58.

MACHADO, Bruna Furtado Vieira; JÚNIOR, Márcio Pedrosa. **A Ação 3 do Projeto BEPS, as Recomendações da OCDE e as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros no Exterior.** *In:* Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 259-308.

MARZANO, Fábio Mendes. **Políticas de inovação no Brasil e nos Estados Unidos: a busca da competitividade – oportunidades para a ação diplomática.** Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2011.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Ação 14: a solução dos conflitos tributários no contexto do BEPS.** *In:* A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 159-181.

MÉXICO (2021). **Código Fiscal de la Federación.** Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, publicado em el DOF de 31/07/2021. Disponível em: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_310721.pdf. Acesso em 07/09/2021.

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

NABAIS, José Casalta. **A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econômicas.** In: Revista Direito Público, Brasília: IDP, ano 1, n. 6, p. 69-93, out./dez.2004.

OCDE (1998). **Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue.** Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. Acesso em 20/08/2021.

OCDE (2000). **Measuring Student Knowledge and Skills - The PISA 2000: assessment of reading, mathematical and scientific literacy.** Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264181564-en.pdf?expires=1630541679&id=id&accname=guest&checksum=8BE8FC853D2FC67F806B36DC0C DFA541>. Acesso em 31/08/2021.

OCDE (2006). **Final Seoul Declaration.** 3th. Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, Seoul/Korea, 2006. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf>. Acesso em 28/08/2021.

OCDE (2011). **Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure.** Paris: OECD Publishing. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>. Acesso em 25/08/2021.

OCDE (2012). **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues.** Paris: OECD Publishing, 2012. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-tax-policy-and-compliance-issues.pdf>. Acesso em: 15/08/2021.

OCDE (2013a), **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,** OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em 23/08/2021.

OCDE (2013b). **Addressing Base Erosion and Profit Shifting.** Paris: OECD Publishing, 2013. *E-book.* Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 28/05/2018.

OCDE (2013c). **Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance.** OCDE Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em 29/08/2021.

OCDE, (2015a), **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em 10/07/2020.

OCDE (2015b), **Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report,** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>. Acesso em 10/07/2020.

OCDE (2015c), **Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report,** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>. Acesso em 10/07/2020.

OCDE (2015d), **Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>. Acesso em 16/08/2021.

OCDE (2015e), **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. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>. Acesso em 20/07/2020.

OCDE (2015f), **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>. Acesso em 20/07/2020.

OCDE (2015g), **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>. Acesso em 20/07/2020.

OCDE (2015h), **Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>. Acesso em 22/08/2021.

OCDE (2015i), **Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>. Acesso em 23/08/2021.

OCDE (2015j), **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>. Acesso em 20/08/2021.

OCDE (2015k), **Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>. Acesso em 23/08/2021.

OCDE (2015L), **Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en>. Acesso em 24/08/2021.

OCDE (2015m), **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. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>. Acesso em 20/07/2020.

OCDE (2015n), **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>. Acesso em 01/09/2021.

OCDE (2017a), **Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>. Acesso em 10/07/2020.

OCDE (2017b), **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, OECD Publishing. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em 21/08/2021.

OCDE (2017c), **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations - 2017**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. Acesso em 24/08/2021.

OCDE (2017d), **Inclusive Framework on BEPS - Progress report July 2019 – July 2020**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>. Acesso em 20/08/2021.

OCDE (2020a), **OECD/G20 Inclusive Frameworks on BEPS – Progress report July 2019 – July 2020**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2019-july-2020.pdf>. Acesso em 15.08.2021.

OCDE (2020b), **Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>. Acesso em 24/08/2021.

OCDE (2020c), **Country-by-Country Reporting – Compilation of Peer Review Reports (Phase 3): Inclusive Framework on BEPS: Action 13, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/fa6d31d7-en>. Acesso em 02/09/2021.

OCDE (2021), **Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports (CBC MCAA) and Signing Dates**. OECD *press release*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/CbC-MCAA-Signatories.pdf>. Acesso em 01/09/2021.

OCDE/RFB (2019), **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 29/08/2021.

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, vol. 11, nº 24, mai-ago. 2019, p. 225-259.

OYAMADA, Bruno Akio. **Tributação dos Instrumentos Financeiros Híbridos – Desafios à Implementação da Ação 2 do Projeto BEPS**. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07 p. 71-95. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020.

PARADA, Márcio Henrique Sales. **O Outro Lado da Moeda na Nova Relação entre Fisco e Contribuintes**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, p. 79-113. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/36820/27842>>. Acesso em 07/09/2021.

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: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. II, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 145-173.

PIOERONI, Luiz Felipe de Toledo. **Os Problemas Relacionados à Ação nº 11 para o Combate ao BEPS**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. P. 19-37.

PORTUGAL (2008). **Decreto-Lei n.º 29/2008**. Publicado no Diário da República n.º 39/2008, Série I de 2008-02-25, p. 1205 – 1210. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/247717>. Acesso em 28/08/2021.

PORTUGAL (2020). **Lei nº 26/2020**, publicada no Diário da República (1ª série, nº 140, p. 2-14) em 21/07/2020. Disponível em: <https://dre.pt/application/conteudo/138461836>. Acesso em 29/08/2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Ação 12 e a Introdução das *Mandatory Disclosure Rules* no Brasil**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 57 -85.

RISOLIA, Rodrigo Cipriano dos Santos. **Economia Digital e Estabelecimento Permanente Virtual – Considerações sobre a Ação 1**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-Beps: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 319-338.

ROCHA, Sérgio André. **El Proyecto BEPS de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional en Brasil**. In: Revista IUS ET VERITAS, vol.24, nº 53, Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2016, p. 102-117.

ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (org.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 15-38.

ROCHA, Sergio André; SANTOS, Ramon Tomazela. **A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS**. In: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 527-551.

ROHATGI, Roy. **Basic International Taxation**. Vol. II: Practice. 2th Edition. New Dehli: Taxmann, 2007.

SAMAHA, Stéphanie. **Desafios à Implementação global das regras de *mandatory disclosure***. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. III, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 87-106.

SCHNEEWEISS, Kristal Heine. **BEPS: Desafios Nacionais na Adoção dos Padrões Internacionais de Transparência Fiscal e Troca de Informações**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 333-346.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar**, In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 29-52.

SCHOUERI, Luís Eduardo; HADDAD, Gustavo Lian. **Ajustes Correlatos de Preços de Transferência por Meio de Procedimento Amigável**. In: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 445-458.

SCHWAB, KLAUS (2016) **The Fourth Industrial Revolution: What It Means, How to Respond**. Disponível em: <https://www.weforum.org/agenda/2016/01/the-fourth-industrial-revolution-what-it-means-and-how-to-respond/>. Acesso em 14.08.2021.

TAKANO, Caio Augusto. **Ação 15 do Projeto BEPS e os Desafios do Multilateralismo**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. II, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 273-298.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos; *et al.* **A Ação nº 2 do Projeto BEPS da OCDE e seus Possíveis Efeitos no Brasil**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. I, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 55-95.

TAVARES, Romero J.S. **Política Tributária Internacional: OCDE, BEPS e G20 – Implicações para o Brasil**. Confederação Nacional da Indústria. Brasília: CNI, 2016.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão; LARA, Laura Figueiredo Felix. **Análise do Conteúdo e Alcance da Ação 5 do Plano BEPS e suas Repercussões no Sistema Tributário Brasileiro**. In: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 331-342.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. **Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Gerais e Preventivas) – A Norma Geral de Desconsideração de Atos ou Negócios do Direito Brasileiro**. In: MARINS, James (Coord.). Tributação e antielisão. 7. ed. Curitiba:

Juruá, 2010. p. in. e fin. (Coleção Tributação em Debate).

TORRES, Heleno Taveira. **O Modelo BEPS e sua Aplicação no Brasil**. In: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019. P. 23-42.

TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico, 26 de julho de 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 07/09/2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação sobre a renda das empresas**. 2ª. ed: São Paulo: RT, 2001.

THORSTENSEN, Vera; GULLO, Marcelly Fuzaro. **Regulamentação e Estabelecimento de Boas Práticas em Assuntos Tributários (Fiscal Affairs) pela OCDE**. Working Paper 536, CCGI nº 31, setembro de 2020, São Paulo: FGV EESP, 2020.

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: Plano BEPS. Alexandre Alkmim Teixeira (coord.), Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 149-195.

UE (2018). **DIRECTIVE (UE) 2018/822**, Conseil de L'Union Européenne, publicado no Journal officiel de l'Union européenne em 05/06/2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>. Acesso em 29/08/2021.

UE (2021). **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 04/09/2021.

UK (2004), **Disclosure of Tax Avoidance Schemes – DOTAS**. Finance Act 2004, Part 7, section 306 to 319. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>. Acesso em 28/08/2021.

UK (2006), **Tax avoidance disclosure statistics for the period 1 August 2004 to 30 September 2014**, HM Revenue & Customs, 2021. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC_-_Tax_avoidance_disclosure_statistics_1_Aug_2004_to_30_Sept_2014.pdf. Acesso em 28/08/2021.

VIEIRA, Carlos Renato; CARVALHO, Flávio. **A Ação 6 do BEPS e a PPT Rule**. In: A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. GOMES, Marcus Lívio (org.); SCHOUERI, Luiz Eduardo (org.). Vol. II, 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 3-24.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.