



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS V  
CENTRO DE CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE BACHARELADO EM RELAÇÕES INTERNACIONAIS**

**IZADORA PAULYNE COUTINHO PEREIRA**

**EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS: Uma  
análise do plano de ações *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da Organização para  
Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como uma abordagem  
internacionalmente coordenada.**

**JOÃO PESSOA/PB  
2018**

**IZADORA PAULYNE COUTINHO PEREIRA**

**EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS: Uma análise do plano de ações *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como uma abordagem internacionalmente coordenada.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Programa de Graduação em Relações Internacionais da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Relações Internacionais.

**Área de concentração:** Relações Internacionais.

**Orientadora:** Prof. Dra. Cristina Carvalho Pacheco.

**JOÃO PESSOA/PB  
2018**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

P436e Pereira, Izadora Paulyne Coutinho.

Erosão da base tributária e transferência de lucros [manuscrito] : uma análise do plano de ações *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) como uma abordagem internacionalmente coordenada. / Izadora Paulyne Coutinho Pereira. - 2018.

39 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Relações Internacionais) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Biológicas e Sociais Aplicadas, 2018.

"Orientação : Profa. Dra. Cristina Carvalho Pacheco, Coordenação do Curso de Relações Internacionais - CCBSA."

1. Globalização. 2. Tributação. 3. Transparência. 4. Multinacionais. 5. Planejamento tributário agressivo. I. Título

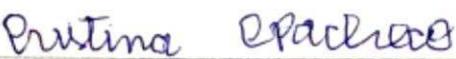
21. ed. CDD 336.2

IZADORA PAULYNE COUTINHO PEREIRA

**EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS: Uma análise do plano de ações Base Erosion Profit Shifting (BEPS) da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como uma abordagem internacionalmente coordenada.**

Monografia apresentada ao Curso de Relações Internacionais da Universidade Estadual da Paraíba.

Aprovado(a) em 27 / 11 / 2018.



Cristina Pacheco /UEPB  
Orientador(a)



Alexandre Leite /UEPB  
Examinador(a)



Bianor Arruda Bezerra Neto /UEPB  
Examinador(a)

À minha avó Layse, pela dedicação,  
companheirismo e amizade, DEDICO.

“O direito de estabelecer sua própria taxa de tributação não existe. Não se pode enriquecer por meio do livre-comércio e da integração econômica com os vizinhos e depois desviar impunemente sua base fiscal. Isso parece roubo, pura e simplesmente.” (PIKETTY, Thomas)

## SUMÁRIO

<b>I. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>II. A EROÇÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>13</b>
II.1 Cenário dos dados disponíveis.....	18
II.2 Princípios fiscais de tributação das operações transnacionais.....	21
II.3 Estruturas de planejamento fiscal internacional adotadas por multinacionais.....	22
<b>III. O PLANO DE AÇÃO: BASE EROSION PROFIT SHIFTING.....</b>	<b>23</b>
III.1 As ações.....	24
III.2 Implementação do BEPS.....	27
III.3 Um instrumento multilateral de transparência e cooperação fiscal.....	29
<b>IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>32</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>35</b>

**EROSÃO DA BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS: Uma análise do plano de ações *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) como uma abordagem internacionalmente coordenada.**

**Izadora Paulyne Coutinho Pereira<sup>1</sup>**

**RESUMO**

O processo de globalização gerou uma interação entre diferentes sistemas fiscais nacionais. Tal influência mútua tem provocado apreensão entre os países acerca da erosão de suas bases tributárias, em razão dos contribuintes com atuação transnacional estarem se utilizando de planejamentos tributários agressivos para fins de redução e supressão de suas cargas tributárias. Considerando-se tal conjuntura, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em associação ao Grupo G20, desenvolveram um Plano de Ação composto de quinze diretrizes com fins de resolver a erosão da base tributária e a transferência de lucros de maneira coordenada e abrangente, no qual se destina a dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização e transparência às práticas e aos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas, estabelecendo, assim, um novo padrão de cooperação fiscal de caráter multilateral. O objetivo geral é apresentar o BEPS, abordando-se inicialmente a erosão da base tributária, os específicos fundamentam-se no plano de ação como um instrumento multilateral de transparência e cooperação fiscal. Concluindo-se que este representa uma colaboração tributária supranacional no combate à erosão das bases tributárias.

**PALAVRAS-CHAVE:** Globalização. OCDE. Tributação. Transparência. Multinacionais. Planejamento Tributário Agressivo. Cooperação Internacional.

**ABSTRACT**

The process of globalization, in which the integration of economies in the post-Cold War period, has generated an interaction between different national tax systems. Such interaction has caused some apprehension among countries about the erosion of their tax bases, since it allows taxpayers with transnational performance the use of aggressive tax planning for the purpose of reducing and suppressing their tax burdens. Considering this situation, the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), in association with the Group G20, developed a Plan of Action composed of fifteen guidelines for the purpose of resolving the erosion of the tax base and the transfer of profits in a coordinated and comprehensive manner, in which it is intended to provide countries with domestic and international instruments for better harmonization and transparency of tax practices and powers with economic activities, thus establishing a new pattern of fiscal cooperation of a character multilateral. The general objective is to present the BEPS, initially addressing the erosion of the tax base, the specifics are based on the plan of action as a multilateral instrument of transparency and fiscal cooperation.

---

<sup>1</sup> Advogada. Graduanda em Relações Internacionais pela Universidade Estadual da Paraíba – Campus V. E-mail: izadoraccoutinho@gmail.com.

Concluding that this represents a supranational tax collaboration in the fight against the erosion of tax bases.

**KEY-WORDS:** Globalization. OECD. Taxation. Transparency. Multinationals. Aggressive Tax Planning. International Cooperation.

## 1. INTRODUÇÃO

O processo de globalização é responsável por uma ruptura de caráter transformativo e sem precedentes no âmbito do sistema internacional na esfera tributária. Anteriormente marcada por um nível de interação menor entre as legislações, tal processo gerou um deslocamento de centros de produção e de fluxo de dinheiro de países de alto custo tributário (*high tax*), para países com baixos custos (*low tax*), promovendo-se não apenas a supressão gradual de barreiras comerciais, como também o desenvolvimento de avanços tecnológicos, e a gestão de riscos negociais. O resultado tem sido um impacto vultoso na forma como as atividades transnacionais se desenvolvem.

Atualmente, verifica-se que a maneira pela qual os países têm se relacionado é extremamente dinâmica, em especial no aspecto econômico, no qual se tem um aumento exponencial do ritmo de integração econômica entre mercados nacionais, fluxos de capitais<sup>2</sup> e fatores de produção.

Com efeito, tais mudanças geraram reflexos na fiscalidade, em especial, no regime do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Jurídicas (IRPJ), tributo com finalidade marcadamente fiscal, constituindo-se no maior arrecadador entre os impostos federais<sup>3</sup>. A interação entre diferentes sistemas fiscais nacionais têm se demonstrado como motivo de preocupação acerca da erosão de suas bases tributárias, em especial por parte dos contribuintes subdivididos pelo mundo: as empresas multinacionais (MNEs).

A integração econômica provocada pela globalização gerou o mesmo efeito nas empresas, principalmente as multinacionais, cuja produção econômica representa uma expressiva parcela do produto interno bruto (PIB) dos países, assim como as transações das empresas, no âmbito do comércio internacional, representam uma extensão crescente das transações globais.

---

<sup>2</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. Cepal Review n. 74. 2001 e OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-andprofit-shifting\\_9789264192744-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-andprofit-shifting_9789264192744-en#page1)>.

<sup>3</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 7ª Edição. Rev e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017, pg. 269.

Ocorre que a mundialização fez com que os modelos operacionais próprios a cada país, cedessem lugar a modelos globais baseados em organizações com estrutura e cadeias de suprimento integradas, que centralizam várias funções em escala regional e mundial.<sup>4</sup>

Acresce-se ainda a importância de serviços e produtos digitais na economia, que frequentemente são comercializados pela *internet*, permitindo que os negócios tenham muitas atividades produtivas em locais distantes da localização física de seus clientes.

Logo, tais desenvolvimentos foram acentuados pela crescente aptidão dos especialistas em planejamento tributário em identificarem e explorarem as oportunidades de arbitragem legal e os limites do planejamento tributário admissível, proporcionando às multinacionais mais confiança para tomarem posições fiscais agressivas, consistente na utilização por parte dos contribuintes de meios para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa<sup>5</sup>.

Não obstante, tais reflexos geraram oportunidades para que as multinacionais reduzam de maneira exponencial a sua carga tributária, culminando com uma questão sensível às questões de justiça fiscal, pois os governos se vêm prejudicados pela arrecadação reduzida e elevados custos para assegurar o cumprimento das obrigações tributárias.

A tributação, aqui examinada em especial no direito tributário internacional, tem se revelado como um dos pilares que suporta o crescimento da economia global em razão do nível de arrecadação monetária, entretanto, a interação entre os regimes fiscais nacionais têm originado lacunas e atritos, posto que ao edificar os regimes tributários internos, os Estados soberanos não estão considerando de maneira suficiente o impacto causado pelas normas dos demais países, que possuem regimes tributários independentes, suscitando fricções, por fundamentar-se em um ambiente econômico em um menor grau de interação econômica.<sup>6</sup>

Neste sentido, a influência recíproca constatada têm gerado vácuos nos casos referentes aos rendimentos das pessoas jurídicas, provocando, em consequência, uma tributação reduzida e até mesmo a ausência de tributação dos referidos rendimentos,

---

<sup>4</sup> ULRICH, Beck. O que é globalização? Equívocos do globalismo: respostas à globalização. São Paulo, Paz e Terra, 1999. p. 30.

<sup>5</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 7ª Edição. Rev e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017, pg. 269.

<sup>6</sup> OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profitshifting\\_9789264192744-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-and-profitshifting_9789264192744-en#page1)>

seja no local da atividade econômica e a origem do valor, seja no país de residência, ou apenas sujeitos a impostos a uma alíquota (percentual com que um tributo incide sobre o valor do fato gerador tributado) nominal.

Muito embora nos padrões internacionais vigentes, tais como nos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, a exemplo do Protocolo de Emenda à Convenção entre o Brasil e a Argentina destinado a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda<sup>7</sup>, se verifique que os países têm trabalhado a fim de eliminar as distorções comerciais e os impedimentos ao crescimento econômico sustentável, ainda há brechas e conflitos que não estão sendo contemplados. Isso faz com que seja necessário, portanto, de modo a garantir a soberania tributária dos países, a cooperação entre estes no que se refere à economia global e as questões tributárias.<sup>8</sup>

Uma saída foi produzida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em associação ao Grupo dos 20 (G20): o Plano de Ação (ou sua sigla em inglês: *Base Erosion Profit Shifting - BEPS*), lançado em 2016, com fins de resolver a erosão da base tributária e a transferência de lucros de maneira coordenada e abrangente. De maneira específica, o objetivo do plano consiste em dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para fins de edificar uma harmonização entre os poderes de imposição tributária com as atividades econômicas.<sup>9</sup>

O referido plano fundamenta-se na realização de um diagnóstico dos pontos críticos de irradiação dos problemas já mapeados, a fim de propor soluções para: i) identificar ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros; ii) estabelecer prazos para a implementação dessas ações; e iii) identificar os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações.<sup>10</sup>

O presente estudo volta-se para o Plano de Ação do BEPS, como o responsável por constituir um novo padrão internacional multilateral de cooperação fiscal, sem a pretensão de esgotar tão vasta matéria.

O objetivo geral é apresentar o BEPS, considerado este como um instrumento responsável pelo estabelecimento de um novo paradigma na tributação internacional,

---

<sup>7</sup> BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo (SF) nº 70 de 2018. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133589>

<sup>8</sup> OCDE. (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

<sup>9</sup> \_\_\_\_\_. (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf);

<sup>10</sup> \_\_\_\_\_. (2014), Plano de ação para combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>;

abordando-se inicialmente a erosão da base tributária com a explanação de suas causas e impactos econômicos, os princípios fiscais de governança tributária, os objetivos específicos fundamentam-se no plano de ação, com enfoque na possibilidade de desenvolvimento de um instrumento multilateral de transparência e cooperação fiscal, promovendo um padrão de colaboração tributária supranacional e efetivo no combate à erosão das bases tributárias.

A execução se dará através de uma abordagem qualitativa fundamentada, a partir dos relatórios técnicos elaborados no âmbito da OCDE, de artigos científicos de publicações estrangeiras, obras dissertativas nacionais e estrangeiras, assim como a análise bibliográfica correlata ao tema.

O trabalho divide-se em duas partes: na primeira, abordar-se-á o contexto internacional que culminou com o problema da erosão das bases tributárias, através de dados, modelos e estruturas de negócios transnacionais. O capítulo seguinte volta-se para a apresentação do BEPS, com suas 15 diretrizes que possuem a pretensão de combater o imbróglio da erosão, demonstrando-se as suas principais propostas, como instrumento de harmonização e transparência às práticas e aos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas, os dados referentes à sua implementação estabelecendo, assim, um padrão de cooperação tributária, observando-se à justiça fiscal. Por fim, estão as considerações finais da presente investigação.

## **2. A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS**

No presente capítulo abordar-se-á o contexto internacional que culminou com o problema da erosão das bases tributárias, explanando-se sobre a existência e magnitude da erosão da base tributária e transferência de lucros, apresentando-se ainda um cenário dos desenvolvimentos globais que podem ter impacto na tributação de pessoas jurídicas.

Alguns exemplos noticiados na imprensa ilustram bem a questão, como o caso da rede de cafeterias multinacional STARBUCKS, que fora exposta no Reino Unido após divulgação de que havia apurado receitas de 400 milhões de libras esterlinas no referido território em 2012, mas que não recolhera os tributos sobre o montante citado em razão de ter utilizado de remessas de *royalties* para uma empresa coligada na Holanda, adquirindo ainda insumos de uma subsidiária com sede na Suíça, pagando

altos juros por operações com outras filiais e gerando a anulação das bases tributáveis.<sup>11</sup>

Outro exemplo noticiado refere-se à condenação sofrida pela multinacional norte-americana APPLE no âmbito da Comissão Europeia, na qual fora determinado o pagamento de 13 bilhões de euros à Irlanda (país em que usufrui de uma das taxas de imposto de renda mais baixas no território europeu), por ter se utilizado de possibilidades fiscais indevidas ao instalar-se no país, remetendo para lá a renda tributável de operações empreendidas na esfera de toda a União Europeia.<sup>12</sup>

A Irlanda também fora alvo na operação societária pactuada entre a multinacional norte-americana Pfizer e o laboratório Allergan, fabricante responsável pelo medicamento *Botox*, na qual a Pfizer pretendeu deslocar sua sede para Irlanda, onde está estabelecida a Allergan, com o objetivo de usufruir de condições tributárias mais favoráveis na Europa do que nos Estados Unidos, local de sua sede originária. Tal operação societária reflete bem a preocupação central da erosão das bases tributárias: suprimir os planejamentos tributários agressivos, verificados nos referidos casos.<sup>13</sup>

O que se verifica nos eventos rapidamente retratados acima é um dos efeitos que o processo de globalização provocou na ordem tributária analisada nesse estudo. Empresas multinacionais, com estruturas de operações em escala global, munidas de especialistas tributários, observam as oportunidades fiscais decorrentes de lacunas normativas e de instrumentos híbridos, ou seja, aqueles que são tratados de modo diverso em dois países ou mais, no que se refere à tributação das transações econômicas, e através disso, procedem com a transferência da base tributável de um país com alta carga para um país com uma tributação menor.

As operações descritas, embora não sejam consideradas ilícitas pela OCDE, foram qualificadas em relatório elaborado em 1998<sup>14</sup>, como *harmful tax competition*, que pode ser traduzida como “concorrência fiscal prejudicial”. Prejudicial, na visão da OCDE, por ter sido impulsionada pela intensificação da globalização e das trocas

---

<sup>11</sup> BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: the rise of 'tax shaming'. “BBC News”. London, 21 may 2013. Disponível em: <<http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>.

<sup>12</sup> FARRELL, Sean; McDonald Henry. Apple ordered to pay €13bn after EU rules Ireland broke state aid laws. “The Guardian”, Aug. 2016. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2016/aug/30/apple-pay-back-taxes-eu-ruling-irelandstate-aid>.

<sup>13</sup> GILLEARD, Matthew. Pfizer-Allergan: how the US tax code is pushing companies through the exit door. Disponível em: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3514531/Pfizer-Allergan-How-the-US-tax-code-is-pushing-companies-through-the-exit-door.html>

<sup>14</sup> OECD. (1998). Harmful Tax Competition: an emerging global issue. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

comerciais, promovendo uma concorrência fiscal para refugiar os resultados dos ganhos das transações financeiras, e sujeitando as multinacionais a adotarem múltiplos artifícios para a obtenção dos benefícios fiscais.

Com efeito, pode-se conceber a erosão da base tributária como a transferência de lucros e operações, realizada por empresas com estruturação de modelos operacionais em escala global, para jurisdições com regras de tributação mais favoráveis, transferência essa facilitada pelo alto fluxo de capitais e meios de produção, promovendo uma ausência de tributação nos países em que tais lucros foram gerados.

Assim sendo, destaca-se que as questões tributárias internacionais nunca foram tão altas na agenda política dos Estados no sistema internacional como na presente década.<sup>15</sup> A integração das economias e mercados nacionais aumentou substancialmente nos últimos anos, e, em contrapartida, provocando debates, no âmbito dos Fóruns Internacionais sobre Questões Fiscais, sobre a estrutura tributária internacional projetada há mais de um século.<sup>16</sup>

Com base nos estudos da OCDE sobre a erosão das bases tributárias, a interação entre os sistemas tributários nacionais, notadamente, por meio do estabelecimento de acordos sobre bitributação<sup>17</sup>, ao não contemplarem todos os avanços na forma como as transações comerciais se desenvolvem, geraram uma margem de atuação para as empresas transnacionais adotarem planejamentos tributários visando economia e vantagens fiscais.

Salienta-se que a não tributação ou a baixa tributação tornaram-se motivos de preocupação entre os países quando associadas às práticas que segregam de maneira

---

<sup>15</sup> \_\_\_\_\_. (2012). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Report on Progress. Disponível em: <[http://www.oecd.org/tax/transparency/Tax%20Transparency%202012\\_JM%20MB%20corrections%20final.pdf](http://www.oecd.org/tax/transparency/Tax%20Transparency%202012_JM%20MB%20corrections%20final.pdf)>.

<sup>16</sup> \_\_\_\_\_. (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf)

<sup>17</sup> BRASIL. Decreto nº 74, de 05 de dezembro de 1981. Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Argentina, em Buenos Aires, a 17 de maio de 1980. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/argentina/decreto-no-74-de-05-de-dezembro-de-1981>. Decreto nº 92.318, de 23 de Janeiro de 1986 Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/canada/decreto-no-92-318-de-23-de-janeiro-de-1986>. Decreto Legislativo nº 85, de 24 de novembro de 1992. Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto de Renda, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/china/decreto-legislativo-ndeg-85-de-24-de-novembro-de-1992>.

artificial os rendimentos tributáveis das atividades que os geram, ou seja, produzem preocupações na política fiscal decorrentes das brechas na relação entre os sistemas fiscais, onde se verifica que os rendimentos das atividades transnacionais em muitos casos não são tributados em nenhum país, ou ficam indevidamente sujeitos à tributação inferior à ordinária.<sup>18</sup>

A OCDE, considera que a erosão da base tributária pode constituir grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscal de um país, afetando o erário nacional de diversas maneiras, o exemplo da transferência de lucros é a mais comum, com um custo aos países de US\$ 100 a US\$ 240 bilhões de dólares em receita perdida anualmente, o que equivale de 4 a 10% da receita global do imposto de renda corporativo, se tratando de um problema presente e premente em muitas jurisdições.

Salienta-se que a transferência de lucros está relacionada essencialmente à estratégia na qual os atores transnacionais, aqueles que possuem atuação além das fronteiras pátrias, dada a existência de um conjunto de instrumentos de investimento que compõem o cenário global, atual fortemente caracterizado por uma economia digital, procedem com a remessa dos ganhos entre as jurisdições dos Estados em âmbito internacional.

A virtualização da economia tem destacado a necessidade de adaptação dos Estados na esfera internacional, para adotarem uma política fiscal em face dessa capitalização internacionalmente integrada no qual muitas empresas multinacionais retiram seus lucros dos países onde estes foram originalmente auferidos e transferem para contas *offshore* em paraísos fiscais tais como as Ilhas Maldivas, Mônaco e Panamá, por exemplo, por possuírem jurisdições que facilitam a aplicação de capitais estrangeiros, mediante utilização de alíquotas de tributação muito baixas ou, em alguns casos, até mesmo nulas.

Na análise de Krugman<sup>19</sup>, o sistema bancário *offshore* é usado para descrever negócios que são pactuados em bancos estrangeiros conduzidos fora de seus países de origem, em decorrência do aumento do comércio internacional e da natureza cada vez mais internacional da atividade corporativa.

---

<sup>18</sup> \_\_\_\_\_. (2015), 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 (2015).

<sup>19</sup> KRUGMAN, Paul R. OBSTFELD, Maurice. MELITZ, Marc J. Economia Internacional. Tradução: Ana Julia Perrotti Garcia. – São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.p.472.

Assim, consoante tal entendimento, as contas *offshore* referem-se a contas bancárias abertas fora do país de origem de seus titulares e, além da questão territorial, são consideradas ainda como aquelas criadas em paraísos fiscais, caracterizadas pela sujeição a um sistema tributário mais vantajoso, com redução ou até mesmo isenção de impostos, tendo sua criação permitida pelas legislações nacionais de tais países.<sup>20</sup>

Com efeito, além das omissões e atritos presentes no contexto narrado, pressupõe ainda conflitos no exercício dos poderes de imposição tributária e em muitos casos, com a existência de legislações e de regras em acordos que regem a tributação dos lucros transnacionais, que acabam gerando oportunidades para a erosão das bases de tributação nacionais, por divergirem nos critérios de incidência e de tributação das operações.

Assim, para enfrentar tal questão, a OCDE sustenta que é necessário que haja um movimento arrojado (BEPS) dos formuladores de políticas, tanto no âmbito interno, como no internacional, para restaurar a confiança no sistema e garantir que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas ocorrem e onde o valor é criado e para salvaguardar os valores fundamentais do sistema político, legal e financeiro de um Estado moderno.<sup>21</sup>

Nesse contexto, as práticas fiscais aqui abordadas foram levantadas por delegados no âmbito dos Fóruns de discussão em matéria fiscal, com destaque para a Fórum Global de Transparência (*Global Transparency Forum*)<sup>22</sup> criado pela OCDE. Além da parceria com o G20, que há anos tem desenvolvido relatórios a fim de proporcionar uma análise e uma resposta mais adequada aos esquemas agressivos de planejamento fiscal capazes de gerar perdas maciças de receitas, com a verificação de indicadores que elucidam que tais práticas têm se tornado cada vez mais hostis com o passar do tempo, criando graves problemas de conformidade e equidade.<sup>23</sup>

Tais trabalhos visaram melhorar a conformidade tributária, *on-shore* e *off-shore*, tanto para assegurar as receitas dos governos como para criar condições mais justas

---

<sup>20</sup> CONTAS OFFSHORE. Paraísos Fiscais. Disponível em: <https://www.economias.pt/significado-de-contas-offshore/>

<sup>21</sup> OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf)

<sup>22</sup> O Fórum Global de Transparência conta atualmente com 130 integrantes (membros e não-membros da OCDE), atuando para a implantação dos padrões internacionais aceitos de troca de informação e transparência em matéria fiscal. Em decorrência de seus esforços, foi elaborado, em 2002, um modelo de TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), cuja intenção é articular o auxílio entre Estados para o intercâmbio de informação fiscal. The Global Forum's Plan of Action for Developing Countries Participation in AEOI (2017).

<sup>23</sup> \_\_\_\_\_. (1998) Harmful Tax Competition: an emerging global issue. 1998. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>.

para os negócios, bem como para que haja a execução do plano de ações por parte das administrações tributárias, mostrando ser fundamental a edificação de uma cooperação no intercâmbio de informações, assim como o monitoramento da eficiência das estratégias, por exemplo, no que se refere às receitas fiscais adicionais verificadas/arrecadadas e ao reforço da comunidade.<sup>24</sup>

O que se confere, a partir do referido estudo, é que as regras nacionais de tributação internacional e as normas internacionalmente aceites ainda têm suas bases em um ambiente econômico caracterizado por um nível insuficiente de integração econômica entre os países, não acompanhando o ambiente de negócios global em mutação com um alto índice de integração. Logo, tem-se uma inadequada interação normativa entre o conjunto de regras tributárias impostas por cada país.<sup>25</sup>

Por outro lado, convém explicar que há uma demanda das multinacionais no sentido da construção de uma cooperação na elaboração de normas internacionais que visem minorar a bitributação decorrente de desarmonias nas legislações nacionais, entretanto, não raro, tais entidades corporativas valem-se dessas discrepâncias para recolher menos impostos ou simplesmente não pagar nada.

Outro ponto de destaque refere-se à disseminação da economia digital, que vem se apresentando como um desafio à tributação internacional, posto que a celebração de negócios multilaterais no ambiente virtual, tais como serviços de *streaming*, gera dificuldade em determinar a jurisdição na qual o valor é criado, pois promove um deslocamento de funções essenciais dos negócios, e a redistribuição dos poderes de imposição tributária, levando a uma baixa tributação em virtude do sistema de leis que tratam das transações comerciais não se atualizarem na mesma velocidade que as transações ocorrem.<sup>26</sup>

Neste sentido, é importante avaliar de perto como as corporações da economia digital adicionam valor e originam seus lucros, para decidir em que medida será necessário moldar-se à legislação vigente, para que haja uma percepção das

---

<sup>24</sup> \_\_\_\_\_. (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In. GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 30.

<sup>26</sup> \_\_\_\_\_. (2014) *Addressing the Challenges of the Digital Economy (2014)*, disponível em: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en).

especialidades características desta indústria e prevenir a erosão da base tributária e da transferência de lucros de tais serviços.

A OCDE ressalta que as lacunas ameaçam o atual quadro consensual e é necessária a adoção de uma postura firme por parte dos legisladores para evitar o agravamento do problema em questão, pois a falta de ação nesta área resultaria na perda de arrecadação dos impostos sobre pessoas jurídicas por parte de alguns governos, no surgimento de padrões internacionais concorrentes e na substituição do atual quadro consensual por medidas unilaterais, o que poderia também a levar a uma anarquia fiscal generalizada e marcada pelo regresso massivo da dupla tributação.<sup>27</sup>

Esse cenário gera risco à integridade do imposto de renda da pessoa jurídica e ausência de uma solução pode comprometer a concorrência no futuro, visto que algumas empresas, como as que realizam negócios transnacionais possuem uma sofisticada *expertise* fiscal, podendo valer-se das lacunas da erosão da base tributária e da transferência de lucros, alcançando, assim, benefícios competitivos não previstos em comparação com empresas que operam essencialmente no âmbito doméstico.

Afora os problemas de equidade e justiça fiscal, esse tipo de técnica poderia gerar uma alocação de recursos ineficiente, desviando decisões de investimentos que tenham uma taxa de retorno menor antes dos impostos, porém maior depois dos impostos, distorcendo-se a realidade econômica.

Ademais, como muitas estratégias de erosão da base tributária e transferência de lucros tiram proveito dessas divergências de regras entre os países, fica difícil para um país resolver sozinho inteiramente o problema. Além disso, ações unilaterais descoordenadas e respostas isoladas por parte dos governos poderiam resultar no risco de dupla, ou até mesmo múltipla tributação para as empresas.<sup>28</sup>

Compreende-se, para tanto, que tais ações teriam um impacto negativo não só nos investimentos, mas também no crescimento e nos empregos à escala global. Assim sendo, pelos relatórios emitidos pela OCDE, o maior desafio não se limita a identificar tão somente as respostas apropriadas, mas também os mecanismos que permitam implementá-las de forma racional, apesar das já bem conhecidas limitações jurídicas, como é o caso dos mais de 3000 tratados bilaterais disponíveis. É, portanto, essencial

---

<sup>27</sup> \_\_\_\_\_. (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

<sup>28</sup> \_\_\_\_\_. (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf);

que os países considerem abordagens inovadoras para pôr em prática soluções abrangentes.<sup>29</sup>

Desta feita, uma abordagem internacionalmente coordenada apresenta-se como a melhor alternativa, pois a colaboração e a coordenação não só facilitam e reforçam ações nacionais para proteger bases tributárias, como também são imprescindíveis para proporcionar soluções internacionais de amplo alcance que possam responder pelo modo satisfatório ao problema.<sup>30</sup>

## 2.1 Um cenário dos dados disponíveis

Em consonância com os relatórios da OCDE, a questão em cerne possui um potencial de dano essencial, com estimativas indicando que as perdas de receita do imposto de renda corporativo global (CIT) estão entre 4% a 10% das receitas globais de CIT, correspondente a um montante de US\$ 100 a 240 bilhões de dólares anuais.<sup>31</sup>

As perdas decorrem de uma variedade de causas, dentre as quais se destaca o planejamento tributário agressivo de algumas empresas multinacionais, a interação entre as regras tributárias domésticas, a falta de transparência e coordenação das administrações tributárias, recursos limitados de aplicação dos países e práticas tributárias prejudiciais, além dos reflexos da concorrência global.<sup>32</sup>

Acresce-se que as filiais de empresas multinacionais (MNEs) em países com impostos baixos reportam quase o dobro da taxa de lucro (relativa a ativos) de seu grupo local, mostrando como o BEPS pode causar distorções econômicas. As estimativas do impacto do BEPS nos países em desenvolvimento, tais como porcentagem das receitas fiscais, são mais altas do que nos países desenvolvidos, dada a maior dependência destes países nas receitas do CIT.<sup>33</sup>

Em uma economia globalizada, a OCDE postula que os governos precisam cooperar e se abster de práticas tributárias prejudiciais, para tratar efetivamente a questão fiscal internacional para proporcionar um ambiente internacional mais seguro

---

<sup>29</sup> OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf);

<sup>30</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 17.

<sup>31</sup> \_\_\_\_\_. (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. Disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf)

<sup>32</sup> \_\_\_\_\_. (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, (Concorrência fiscal prejudicial um problema em escala mundial), Éditions OCDE, Paris. doi: 10.1787/9789264162945-en

<sup>33</sup> \_\_\_\_\_. *Two-part report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries*, OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

para atrair e manter o investimento, pois o fracasso em obter tal cooperação reduziria a eficácia do imposto como ferramenta para a mobilização de recursos, o que teria um impacto desproporcionalmente prejudicial nos países em desenvolvimento.<sup>34</sup>

A crescente participação do imposto da pessoa jurídica no PIB em muitos países, reflete um desenvolvimento dos lucros das empresas, e, em alguns países, um aumento das incorporações, onde as atividades comerciais assumem uma forma empresarial e passam ao regime de tributação de pessoas jurídicas.

Na zona da OCDE, os impostos sobre o lucro da pessoa jurídica geram em média receitas da ordem de 3% do PIB ou cerca de 10% do total de receitas fiscais. Embora sua importância relativa varie de um país a outro, as receitas provenientes dos impostos sobre as empresas constitui um componente importante do erário público.

No que diz respeito às tendências, a média não ponderada dos impostos sobre as empresas em percentagem das receitas fiscais totais nos países da OCDE que era de 8,8% em 1965, caiu para 7,6% em 1975, tendo apresentado a seguir um crescimento constante até 2007, quando atingiu 10,6%, a partir de 2008, provavelmente em razão da crise econômica, assistiu-se a uma redução para 10% em 2008 e 8,4% em 2009, seguida de um aumento para 8,6% em 2010. De modo geral, a arrecadação de imposto de pessoa jurídica em relação ao PIB vem crescendo com o passar do tempo com uma média ponderada que passou de 2,2% em 1965 para 3,8% e 2007, sustentando até os dias atuais, um percentual de 10 a 12%.<sup>35</sup>

A análise de tais dados disponíveis fornece indicações úteis sobre a extensão do fenômeno da erosão da base tributária e da transferência de lucros, pois considerando o percentual de 3% do PIB ou cerca de 10% do total de receitas fiscais oriundas do IRPJ, se as empresas passam a suprimir a carga tributária, conseqüentemente diminuirá o montante decorrente dessas arrecadações para os Estados.<sup>36</sup>

O montante que deixa de ser recolhido em decorrência da erosão da base fiscal e da transferência de lucros pode até não ser extremamente vultoso em relação ao total das arrecadações, mas nem por isso o problema deixa de ser grave em termos monetários, devidos aos efeitos sobre a percepção da integridade do sistema fiscal.

---

<sup>34</sup> \_\_\_\_\_. Two-part report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

<sup>35</sup> \_\_\_\_\_. (2013), Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>.

<sup>36</sup> KRUGMAN, Paul R. OBSTFELD, Maurice. MELITZ, Marc J. Economia Internacional. Tradução: Ana Julia Perrotti Garcia. – São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

## 2.2 Princípios fiscais de tributação das operações transnacionais

Outro ponto importante a ser tratado aqui, refere-se aos princípios internacionais amparados nas experiências nacionais de conexões de competência tributária.

As regras que gerem o tratamento fiscal das operações financeiras são compostas, essencialmente, de normas fiscais nacionais e de tratados sobre bitributação, além de instrumentos de direito internacional tais como regulamentos e diretrizes, nos quais é possível identificar princípios que assumem grande importância quando se analisa a problemática da erosão da base tributária e da transferência de lucros. Dentre os princípios, destaca-se o da competência tributária, de preços de transferência (*arm's length*), de alavancagem e de medidas antissonegação, apresentados com mais detalhes a seguir:<sup>37</sup>

1. **Competência tributária** fundamenta-se no fator que estabelece um vínculo com uma jurisdição, sendo exercida sobre cada ente de maneira singular, sem prejuízo da exceção da disponibilidade de regimes de consolidação de grupo na esfera nacional. Verifica-se, ainda a existência de pressupostos referentes ao local apropriado em que a tributação deve ser realizada;
2. **Preços de transferência:** neste, o princípio que adotado é o *Arm's Length*, que objetiva que o preço e condições de transações entre empresas associadas sejam coerentes com o que seriam acordados entre empresas independentes para transações comparáveis em circunstâncias também comparáveis. Tal princípio fora desenvolvido pela Liga das Nações, no início do século XX, e está presente em grande parte das legislações nacionais e consubstanciado nos artigos 7º e 9º das Convenções Modelo da OCDE e da ONU e em quase todos os tratados de bitributação;
3. A **alavancagem**, por sua vez, refere-se, no contexto do BEPS, à atitude adotada pelos países que estabeleceram uma distinção primordial entre o tratamento fiscal que se dá à dívida e o que se dá ao capital próprio, sendo a primeira vista como um recurso não pertencente à empresa e que, portanto, os juros advindos dela são consideráveis dedutíveis de imposto, em contrapartida, os

---

<sup>37</sup> OCDE (2013), Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>. pg. 37.

dividendos, concernentes à remuneração paga pelas empresas aos seus acionistas, não são dedutíveis;

4. As **disposições antissonegação nacionais** (as regras variam de um país para o outro), como as previstas em tratados, constituem o referencial que permite definir se uma determinada estratégia deve ser posta em prática (perspectiva do contribuinte), ou se deve ser contestada (na perspectiva da administração tributária), a fim de se verificar, através das autoridades responsáveis pela política fiscal, a necessidade de se mudar as regras vigentes.

Com fins de empreender possíveis soluções para tais práticas, os países estabeleceram diversos tratados bilaterais cujo resultado direto foi à elaboração desse conjunto de princípios comuns, baseados em padrões e que, de um modo geral resultam na prevenção da dupla tributação sobre os lucros gerados pelas atividades transnacionais.

### **2.3 Estruturas de planejamento fiscal internacional adotadas por multinacionais**

Outro ponto que merece destaque refere-se ao planejamento tributário internacional, consistente em uma série de estratégias coordenadas, a seguir elencadas, nas quais as entidades corporativas, através de seus especialistas contratados, adotam com fins de minimizar o custo fiscal advindo de suas transações.

Portanto, com fins de abordar tais estratégias, cumpre trazer à discussão, quatro categorias do planejamento tributário dispostas nos relatórios da OCDE que tratam da questão, a seguir colacionadas:

- a. **minimização da tributação no país de origem ou no país estrangeiro em que a empresa está implantada** (em geral uma jurisdição de média a alta tributação) seja com a transferência dos lucros brutos por meio de estruturas comerciais ou com a redução dos lucros líquidos por meio da maximização das deduções ao nível do contribuinte;
- b. **retenção de imposto baixa ou nula na fonte;**
- c. **tributação baixa ou nula ao nível do destinatário** (que pode ser conseguida em jurisdições de baixa tributação, regimes preferenciais ou instrumentos híbridos) com a possibilidade de auferir lucros excepcionais consideráveis quase sempre obtidos a partir de acordos no âmbito do grupo;

- d. **nenhuma tributação corrente dos lucros com baixa tributação** (obtida por via das três primeiras etapas) ao nível da controladora final;<sup>38</sup>

Não obstante, sob o fundamento de redução de custos e manutenção da competitividade e maximização de lucros, no planeamento tributário internacional as corporações têm se utilizado de países com tributação favorecida (*tax havens*), de tratados internacionais mais benéficos (*treaty shopping*), da sub-capitalização de empresas (*thin capitalization*) e, principalmente, dos preços de transferência (*transfer pricing*), para reduzir os impactos fiscais em seus orçamentos.<sup>39</sup>

Em conformidade com o exposto, pode se afirmar que o planeamento tributário consiste em um conjunto de estratégias que visam a diminuição do pagamento dos tributos por parte das empresas que, ao avaliarem com regularidade a sua gestão tributária, adotam para obter uma economia fiscal, tendo em vista que a tributação representa importante parcela dos custos das corporações.

Torres afirma que:

Naturalmente, essas hipóteses (de planeamento tributário internacional) prestam-se a usos indevidos, abusivos ou podem apresentar ilícitos, mas isso não pode servir a qualquer tomada de posição generalizadora sobre a liceidade ou ilicitude destas. Toda generalização indutiva em matéria jurídica leva à imprecisão.<sup>40</sup>

Deste modo, a OCDE, em associação com o G20, desenvolveu com fins de proporcionar soluções internacionais, o *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), como um plano de ação global de grande escala com base em análises aprofundadas das áreas sensíveis identificadas com vistas a encontrar soluções concretas para realinhar as normas internacionais com o ambiente dos negócios globais contemporâneos.

O passo seguinte consiste em apresentar o BEPS.

### **3. PLANO DE AÇÃO: BASE EROSION PROFIT SHIFTING**

O pacto BEPS foi desenvolvido e aprovado em apenas dois anos (2016), ainda que a elaboração dos primeiros relatórios desenvolvidos pela OCDE tenha se iniciado em 2013-2014. A rapidez não usual nessa elaboração é atribuída principalmente a e

<sup>38</sup>OCDE (2013), Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version\\_9789264201248-pt#page79](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page79)

<sup>39</sup>MOREIRA, André Mendes. Planeamento Tributário Internacional e Preços de Transferência o regime da Lei nº 9.430/96. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, p. 8-16, 2002.

<sup>40</sup>TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional – planeamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p.14.

necessidade de restaurar a confiança na justiça de sistemas fiscais dos atores estatais<sup>41</sup>, nivelar o campo de atuação entre as empresas e fornecer aos governos ferramentas mais eficientes para garantir a eficácia de suas políticas tributárias soberanas.

O BEPS representa os resultados de um esforço sem precedentes dos países da OCDE e do G20 que trabalham em igualdade e com a participação de um número crescente de países em desenvolvimento, combinado com o interesse e participação de mais de 60 países diretamente envolvidos nos grupos técnicos e muitos outros participando na definição dos resultados por meio de diálogos estruturados.<sup>42</sup>

Organizações tributárias regionais, tais como o Fórum Africano de Administração Tributária (ATAF), o Centro de Gestão das Administrações Fiscais (CREDAF) e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), juntaram-se a organizações internacionais como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial (BM) e a Organização das Nações Unidas (ONU), contribuindo para o trabalho.<sup>43</sup>

Salienta-se ainda o interesse das partes interessadas, incluindo interações inestimáveis com empresas e sociedade civil, com mais de 12.000 (doze mil) páginas de comentários recebidos sobre os 23 (vinte e três) projetos de discussão publicados e discutidos em 11 consultas públicas, bem como mais de 40.000 (quarenta mil) visualizações dos webcasts da OCDE sobre o BEPS.

Não obstante, considerando-se a experiência do Direito Internacional Público e dos peritos fiscais, o pacote de ações explorou a viabilidade de desenvolver o BEPS como uma ferramenta multilateral desejável e viável, pois o não desenvolvimento de soluções eficazes tempestivas pode ocasionar a aplicação de medidas unilaterais, o que poderia levar a uma anarquia fiscal marcada pelo regresso massivo da dupla tributação não remediada, sendo essencial, portanto, a adoção dos países ao BEPS para uma melhor harmonização dos poderes de imposição tributária com as atividades econômicas.

Sendo assim, a OCDE, ao elaborar o plano de ações, sustenta que serão necessárias mudanças fundamentais nos instrumentos atuais e a adoção de novas

---

<sup>41</sup> BIRD, Richard. Smart Tax Administration. Economic Premise. n. 36. World Bank. 2010

<sup>42</sup> \_\_\_\_\_. (2015). G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports. OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

<sup>43</sup> \_\_\_\_\_. (2013), Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version\\_9789264201248-pt#](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#).

abordagens consensuais, inclusive dispositivos anti-abusivos elaborados para a prevenção e combate à erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Dispõe ainda que é indispensável um reajustamento da tributação para restaurar os efeitos pretendidos e benefícios dos padrões internacionais, que não acompanham o ritmo dos modelos variáveis de negócios e desenvolvimentos tecnológicos, pois a tributação está associada a práticas que segregam artificialmente os rendimentos provenientes das atividades que o geram.

De tal forma, além da perspectiva estatal, a OCDE sustenta que as ações implementadas para conter a erosão da base tributária e a transferência de lucros não podem ser bem sucedidas sem uma maior transparência, nem sem segurança e previsibilidade para o setor privado (corporações), logo é essencial que a informação relevante esteja disponível de forma tempestiva e abrangente para permitir aos poderes públicos uma rápida identificação das áreas de risco.

Além de que, a mudança de comportamento que as empresas podem adotar em resposta ao uso das ações incorporadas pelos Estados, poderá levar a decisões de investimento mais eficientes e neutras do ponto de vista tributário, pois as empresas multinacionais contribuíram para impulsionar o comércio e o investimento em todo o mundo, apoiando o crescimento, gerando empregos, fomentando a inovação e fornecendo vias para sair da pobreza.

### **3.1 As ações**

Sem a pretensão de esgotar o tema, necessário se faz a apresentação das 15 propostas de ações necessárias apresentadas pela OCDE como resposta ao BEPS<sup>44</sup>:

1. Abordar os desafios da economia digital, sob o fundamento da falta de conhecimento aprofundado sobre o setor, seu universo e modelos de negócios, que conduzem a diversas oportunidades de BEPS, especialmente pela dificuldade de aplicação das regras internacionais vigentes;
2. Neutralizar os efeitos dos negócios híbridos, nomeadamente os de dupla não tributação, dupla dedução de despesas ou diferimento da tributação;

---

<sup>44</sup>OCDE (2014), Plano de ação para combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>; Acesso em: 14 de agosto de 2018.

3. Fortalecer as regras Sociedades Estrangeiras Controladas (SEC). Apesar delas serem normas antielisivas que atraem a tributação para o país de residência, foram desenvolvidas segregadamente por cada um, razão pela qual permitem estruturas de BEPS;
4. Limitar a erosão da base tributária mediante a dedutibilidade de juros e demais pagamentos financeiros que sejam economicamente equivalentes, entre partes relacionadas e independentes;
5. Elaborar soluções que venham a conter as práticas tributárias prejudiciais de modo mais efetivo, considerando, entre outros, fatores como transparência e substância. Assim, a ação considera a troca de informações relativa aos acordos formais (firmados com as autoridades fiscais dos países) para a consignação de regimes preferenciais e sua substância, tendo a OCDE elaborado o padrão de troca automática de informações financeiras (padrão AEOI);
6. Desenvolver previsões de modelo para os tratados e recomendações para a elaboração de normas nacionais de modo a precaver os benefícios dos tratados em circunstâncias inapropriadas e a dupla não tributação;
7. Aperfeiçoar as definições existentes quanto a estabelecimentos permanentes e tratar as problemáticas quanto à alocação de lucros;
8. Estabelecer regras para prevenir estruturas de erosão de bases tributárias e transferência de lucros através da mudança de intangíveis entre empresas do mesmo grupo;
9. A edificação de regras para evitar a transferência artificial de lucros, por meio da alocação de riscos ou de capital excessivo a empresas relacionais, especialmente com base em definições contratuais, exigindo-se que os retornos sejam proporcionais à criação de valor;
10. Assegurar que as regras de preços de transferência estejam em conformidade com a tributação do conjunto de atividades que geram valor econômico, assim como ocorre em operações entre partes independentes, especialmente nas operações com alto risco de erosão de bases tributárias e transferência de lucros;
11. Fundar metodologias para coletar e analisar os dados referentes às estruturas e comportamentos de erosão de bases tributárias e transferência de lucros, de modo a garantir maior transparência e segurança e as ações para remediá-los.

12. Requerer que os planejamentos tributários agressivos ou abusivos, praticados pelas multinacionais e suas transações, sejam informados às autoridades fiscais, por meio de regras imperativas e obrigatórias a serem desenvolvidas por cada jurisdição.

13. Reexaminar as documentações de preços de transferência para fins de reforçar a transparência para a administração tributária, mediante maiores informações sobre as cadeias de valor globais e distribuição de lucros entre partes relacionadas em diferentes jurisdições, permitindo segurança e previsibilidade para o setor privado, com a emissão de relatórios obrigatórios (relatórios CBC);

14. Aumentar a efetividade dos instrumentos de resolução de disputas, tais como os procedimentos de comum acordo (*Mutual Agreement Procedure ou MAP*), principalmente na resolução de conflitos referentes à aplicabilidade dos tratados tributários internacionais e cláusulas de arbitragem.

15. Desenvolver um instrumento multilateral, mediante a análise das questões de direito tributário e direito público internacional estabelecidas para a elaboração de um instrumento multilateral, possibilitando os países que assim desejem, a adoção das medias adotadas no curso dos trabalhos relativos ao BEPS, emendando os tratados para evitar a dupla tributação, sem a necessidade de procedimentos individualizados nos acordos.

O referido projeto culminou com a criação da “Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas com o Tratado Tributário para Prevenção do BEPS”, também conhecido como “instrumento multilateral BEPS”, incorporando a essência do multilateralismo.

A aplicação do plano será apresentada a seguir.

### **3.2 Implementação do BEPS**

As ações do projeto BEPS estão sendo gradualmente praticadas pelos países. Em 2014, o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações Fiscais, adotou o padrão de troca automática de informações financeiras (padrão AEOI) desenvolvido pelo BEPS, lançando compromisso sob o qual 102 jurisdições se comprometeram com a sua implementação a tempo de iniciar as trocas em 2017 e 2018.

A seguir, a lista das jurisdições comprometidas, consoante o relatório da OCDE divulgado em 2017:

**Table 1: The Status of AEOI Commitments<sup>1</sup>**

JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES IN 2017 (49)
Anguilla, Argentina, Belgium, Bermuda, British Virgin Islands, Bulgaria, Cayman Islands, Colombia, Croatia, Cyprus <sup>2</sup> , Czech Republic, Denmark, Estonia, Faroe Islands, Finland, France, Germany, Gibraltar, Greece, Guernsey, Hungary, Iceland, India, Ireland, Isle of Man, Italy, Jersey, Korea, Latvia, Liechtenstein, Lithuania, Luxembourg, Malta, Mexico, Montserrat, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Romania, San Marino, Seychelles, Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Turks and Caicos Islands, United Kingdom
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2018 (53)
Andorra, Antigua and Barbuda, Aruba, Australia, Austria, Azerbaijan <sup>3</sup> , The Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Brazil, Brunei Darussalam, Canada, Chile, China, Cook Islands, Costa Rica, Curacao, Dominica, Ghana <sup>3</sup> , Greenland, Grenada, Hong Kong (China), Indonesia, Israel, Japan, Kuwait, Lebanon, Macau (China), Malaysia, Marshall Islands, Mauritius, Monaco, Nauru, New Zealand, Niue, Pakistan <sup>3</sup> , Panama, Qatar, Russia, Saint Kitts and Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Samoa, Saudi Arabia, Singapore, Sint Maarten, Switzerland, Trinidad and Tobago, Turkey, United Arab Emirates, Uruguay, Vanuatu

**Table 2: AEOI Commitments by Developing Country Members without Financial Centres**

JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2018 (3)
Azerbaijan, Ghana, Pakistan
JURISDICTIONS UNDERTAKING FIRST EXCHANGES BY 2019/2020 (4)
Albania (2020), Maldives (2020), Nigeria (2019), Peru (2020)
DEVELOPING COUNTRIES HAVING NOT YET SET THE DATE FOR FIRST AUTOMATIC EXCHANGES (40)
Armenia, Benin, Botswana, Burkina Faso, Cambodia, Cameroon, Chad, Côte d'Ivoire, Djibouti, Dominican Republic, Ecuador, Egypt, El Salvador, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Gabon, Georgia, Guatemala, Guyana, Haiti, Jamaica, Kazakhstan, Kenya, Lesotho, Liberia, Madagascar, Mauritania, Moldova, Morocco, Niger, Papua New Guinea, Paraguay, Peru, Philippines, Rwanda, Senegal, Tanzania, Thailand, Togo, Tunisia, Uganda, Ukraine

No relatório, a OCDE informa que os países estão tomando medidas em muitas frentes do projeto, como por exemplo, as disposições internacionais da recente reforma tributária nos EUA que incluem medidas que não apenas implementam ações do BEPS sobre dedutibilidade de juros e regras anti-híbridas (ação nº 2 e nº 4), mas também impõem um imposto mínimo sobre a renda externa.

Foram concluídas ainda avaliações para verificar a adoção da ação nº 5 do BEPS, cobrindo tanto a troca de informações sobre decisões tributárias (com mais de

<sup>45</sup> OCDE. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. (2017). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf>

11.000 decisões já identificadas) quanto à identificação de regimes preferenciais tributários prejudiciais (com mais de 160 regimes já revisados), muitos dos quais já foram alterados e mais de 90 que estão em processo de alteração ou abolição.

Sobre a ação nº 13, que versa sobre a implementação de relatórios obrigatórios (relatórios CBC) mais de 60 jurisdições já têm uma estrutura legal doméstica abrangente para os relatórios CBC, com cerca de 55 jurisdições exigindo ou permitindo o arquivamento dos relatórios.

Na ação nº 14, que trata da melhoria dos procedimentos de mútuo acordo (MAP), 21 nações já foram submetidas à revisão para verificar a coerência dos procedimentos e outros 43 países foram agendados até dezembro de 2019.

Na ação nº 15, que versa sobre a emenda aos tratados para evitar a dupla tributação, 78 jurisdições já assinaram, implicando em mais de 1.200 tratados fiscais bilaterais que serão atualizados para implementar as medidas do BEPS. Esperando-se que mais jurisdições assinem e ratifiquem nos próximos meses, com o objetivo geral de modificar até 2.500 acordos bilaterais existentes.

Esses dados revelam que o projeto tem atingido o objetivo de ser um instrumento multilateral de cooperação, consistente em dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para fins de edificar uma harmonização entre os poderes de imposição tributária com as atividades econômicas para tratar efetivamente a questão fiscal internacional e proporcionar um ambiente internacional mais transparente no âmbito da fiscalidade.

### **3.3 Um instrumento multilateral de transparência e cooperação fiscal**

Ao refletir acerca do objetivo de um instrumento multilateral, observa-se que no contexto do projeto BEPS, o plano de ações tem o escopo de implementar um instrumento multilateral que seja bem-sucedido, com uma abordagem inovadora, partindo-se da análise de questões tributárias internacionais para permitir aos países agirem de maneira coordenada para minimizar, ou até mesmo suprimir o avanço da erosão de suas bases tributárias, refletindo a natureza célere da evolução da economia global e necessidade de adaptação normativa igualmente célere à essa evolução.

Conforme restou explanado nos relatórios da OCDE, um instrumento multilateral é desejável e viável, e a adoção a tal mecanismo resta necessária não apenas para enfrentar a erosão de bases tributárias e transferência de lucros, mas para assegurar

a sustentabilidade do quadro consensual para fins de eliminação da dupla tributação, dos conflitos de competência e incidência tributária.

No mais, considerando-se tal necessidade, verifica-se que é possível proceder-se com a alteração do atual padrão bilateral consensual por meio de um instrumento multilateral, pois, embora inexista um precedente no âmbito do direito tributário internacional, existem muitos precedentes em várias outras áreas técnicas do direito internacional público, a exemplo, dos direitos humanos, em que os tratados bilaterais foram alterados por meio de um instrumento multilateral, de modo que tal ferramenta, não é apenas viável, mas também necessária.

As medidas relacionadas ao BEPS fomentam uma modificação dos tratados bilaterais existentes, tais como os arranjos de incompatibilidade híbrida, o abuso dos tratados, além do estabelecimento permanente de acordos nos procedimentos de disputa mútuos, e mediante a concordância expressa dos governos, a exploração e viabilidade da ferramenta multilateral traria efeitos simultâneos para demais tratados fiscais multilaterais.

É possível sustentar ainda que o BEPS promoverá a garantia de uma coerência na tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas a nível internacional, pois as práticas da erosão das bases tributárias resultam diretamente da existência de brechas, assim como lacunas e atritos ou discrepâncias na interação de legislações tributárias de cada país.

Isso faz com que seja necessário, portanto, de modo a garantir a soberania tributária dos países, a cooperação entre estes no que se refere à economia global e as questões tributárias, posto que medidas unilaterais não coordenadas enfraquecem os princípios tributários internacionais que formam uma estrutura estável para investimentos transnacionais, pois o BEPS não deve resultar em dupla tributação.

É preciso ressaltar ainda que pela primeira vez, todos os países membros da OCDE e do G20 trabalharam em igualdade para a edificação do projeto, mediante a elaboração de respostas comuns aos desafios fiscais internacionais, além da participação efetiva de países em desenvolvimento na elaboração de normas tributárias internacionais comumente acordadas.

Desta feita, o fato de tantos países terem participado do trabalho e cooperado no desenvolvimento de mudanças no ambiente tributário internacional, é, em si, uma significativa conquista do projeto BEPS, pois além do trabalho realizado para a consecução do projeto, ocorrera a elaboração de relatórios e de ferramentas para ajudar

os países em desenvolvimento, mantendo-se uma parceria com organizações tributárias regionais, o FMI, o Banco Mundial e a ONU.

Destaca-se a iniciativa conjunta da OCDE com o Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas (PNUD), através dos seus inspetores fiscais, que apoiam países em desenvolvimento na construção de capacidades de auditoria fiscal. Com um número atual de 27 (sete) programas, com mais 07 (sete) futuros, em 23 países em todas as regiões, a exemplo do Quênia-Botswana. Essa iniciativa está ajudando países em desenvolvimento a adquirir as habilidades necessárias para administrar as leis tributárias domésticas e os benefícios constatados pela OCDE, é de que mais de 328 milhões de euros foram arrecadados.<sup>46</sup>

Reconhecendo-se todos os avanços realizados, a cooperação verificada na edificação do plano de ações, volta-se agora para o monitoramento da implementação e eficácia das medidas adotadas no contexto do BEPS, de maneira a impactar tanto na esfera dos contribuintes quanto na adequada adoção pelas administrações tributárias.

A globalização exige que sejam elaboradas soluções globais para problemas igualmente globais e o projeto BEPS vai além dos países da OCDE e do G20, pois verifica-se que desde 2016, quando o projeto fora aberto, na forma de uma convenção de assistência mútua perante os países que desejassem implementar as diretrizes estabelecidas, de acordo com o relatório emitido pela OCDE em 2018, há a adoção de 126 países que espontaneamente assinaram a convenção sobre a assistência mútua em matéria fiscal.<sup>47</sup>

Além disso, o forte interesse manifestado pelos países em desenvolvimento por meio de sua participação no projeto BEPS culminou com a construção de uma estrutura mais inclusiva, que continua a incluir demais organizações internacionais e organizações tributárias regionais, com experiências bem sucedidas no Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Fiscais.

Um dos pontos que também merece destaque do projeto BEPS é que inclui considerações sobre a maneira pela qual os países e jurisdições não pertencentes à OCDE podem se comprometer com os padrões acordados e sua implementação, com o relatório baseado no mandato de ministros das finanças e governadores dos bancos

---

<sup>46</sup> OCDE (2018). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Buenos Aires, Argentina. March 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/OECD-Secretary-General-tax-report-G20-Finance-Ministers-Argentina-March-2018.pdf>.

<sup>47</sup> OCDE (2018). Status of Convention. Disponível em: [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)

centrais do G20, tal como o comunicado emitido em Ancara, em 05 de setembro de 2015:

(...) The effectiveness of the project will be determined by its widespread and consistent implementation. We will continue to work on an equal footing as we monitor the implementation of the BEPS project outcomes at the global level, in particular, the exchange of information on cross-border tax rulings. We call on the OECD to prepare a framework by early 2016 with the involvement of interested non-G20 countries and jurisdictions, particularly developing economies, on an equal footing (...) <sup>48</sup>.

Não obstante, como uma abordagem multilateral coordenada, o BEPS facilita a convergência das práticas nacionais pelos países interessados em limitar a erosão de suas bases tributárias, a harmonia entre as legislações e disposições, neutralizando as incoerências que prejudicam a base tributável.

A renovação dos esforços com fins de abordar práticas tributárias prejudiciais reduzirá a influência da tributação distorcida sobre a localização dos lucros das atividades financeiras e de serviços móveis, incentivando, assim, um ambiente no qual a concorrência fiscal justa possa ocorrer.

O processo multilateral leva tempo para ser bem-sucedido, muitos pontos de vista precisam ser compreendidos e reconciliados, mas sem dúvidas, quando os países agem sozinhos, aumentam os perigos de conflito, da complexidade, do aumento da incerteza, e em consequência, o risco de dupla tributação, ou dupla não tributação. A ação unilateral é um desafio à dinâmica coletiva, pois promove uma desconexão entre o interesse nacional e a compatibilidade internacional e essas divergências se tornam inegavelmente dispendiosas.

Mediante uma construção coletiva, de um desejo partilhado de abordar as preocupações decorrentes da erosão da base tributária, o projeto BEPS resulta em medidas que foram projetadas para serem implementadas internamente e por meio de disposições de tratados de maneira coordenada, apoiadas por um monitoramento direcionado e por uma transparência reforçada, com o objetivo de lidar com as estruturas do problema, abordando-se de forma abrangente suas causas.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

<sup>48</sup> \_\_\_\_\_. (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf); Acesso em: 14 de agosto de 2018.

Em consonância com a narrativa exposta, torna-se possível afirmar que a erosão das bases tributária e transferência de lucros é um problema global que requer soluções globais. A natureza internacional do planejamento tributário significa que ações unilaterais e descoordenadas dos países não serão suficientes e podem piorar o cenário de erosão das bases tributárias.

Os dados apresentados revelam que o plano tem alcançado a finalidade de ser um instrumento multilateral de cooperação, de modo a dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para fins de edificar uma harmonização entre os poderes tributários das jurisdições para tratar efetivamente a questão fiscal internacional e tornar o ambiente internacional mais transparente no âmbito da fiscalidade.

O projeto da OCDE/G20, concebido para abordar as questões que levam à erosão das bases tributárias, é um esforço internacional que ajuda tanto os países desenvolvidos quanto os em desenvolvimento. Tendo sido reconhecido, ainda, que os riscos enfrentados pelos países em desenvolvimento podem ser diferentes tanto em natureza como em escala aos enfrentados pelos países desenvolvidos.

Assim sendo, pode-se asseverar que o projeto BEPS representa uma renovação substancial dos padrões internacionais do direito tributário internacional em quase um século, sendo tal renovação necessária não apenas para combater a erosão das bases tributárias e transferência de lucros, mas para garantir a sustentabilidade do atual quadro internacional para a tributação das atividades transfronteiriças.

No mais, tal iniciativa representou uma construção eminentemente coletiva, com a participação de mais de 70 jurisdições no âmbito da edificação do projeto, que atuaram de maneira estritamente igualitária e que culminou com a adoção atual de 126 nações que concordaram em assinar espontaneamente a convenção sobre a assistência mútua em matéria fiscal, por compreenderem a magnitude da temática e do alcance global da fiscalidade.

Portanto, o consenso global possui um valor inestimável, podendo ser considerado como a melhor forma para se obter soluções verdadeiramente duráveis e de longo prazo. De tal modo, a manutenção de tal perspectiva coletiva é necessária para se manter a comunidade global unida, para assegurar que todas as nações trabalhem através de instituições cooperativas, avançando, assim, na preciosa dinâmica multilateral.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. O Planejamento Tributário e o Direito Privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. Cepal Review n. 74. 2001 e OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-andprofit-shifting\\_9789264192744-en#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/addressing-base-erosion-andprofit-shifting_9789264192744-en#page1)>. Acesso em: 10 de novembro de 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 7ª Edição. Rev e atualizada. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. Google, Amazon, Starbucks: the rise of 'tax shaming'. "BBC News". London, 21 may 2013. Disponível em: <<http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 18 de outubro de 2018.

BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

BIRD, Richard. Smart Tax Administration. Economic Premise. n. 36. World Bank. 2010.

BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento Tributário e Autonomia Privada. Série Doutrina Tributária, vol. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BRASIL. Projeto de Decreto Legislativo (SF) nº 70 de 2018. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/133589>. Acesso em: Acesso em: 18 de outubro de 2018.

FARRELL, Sean; McDonald Henry. Apple ordered to pay €13bn after EU rules Ireland broke state aid laws. "The Guardian", Aug. 2016. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2016/aug/30/apple-pay-back-taxes-eu-ruling-irelandstate-aid>>. Acesso em: 18 de outubro de 2018.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2011.

\_\_\_\_\_. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética, 2012.

KRUGMAN, Paul R. OBSTFELD, Maurice. MELITZ, Marc J. Economia Internacional. Tradução: Ana Julia Perrotti Garcia. – São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

MOREIRA, André Mendes. Planejamento Tributário Internacional e Preços de Transferência o regime da Lei nº 9.430/96. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v. 19, 2002.

OECD. (1998). Harmful Tax Competition: an emerging global issue. 1998. Disponível em: < <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018. Acesso em: 10 de outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2010). The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (Amended by the 2010 Protocol). Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1) Acesso em: 10 de outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2010). Declaration on Propriety, Integrity and Transparency in the Conduct of International Business and Finance (2010). Disponível em: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0383>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2013). Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201248-pt>. Acesso em: 14 de agosto de 2018.

\_\_\_\_\_. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 19 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2013). Combate à erosão da base tributária e da transferência de lucros, Éditions OCDE, Paris. Disponível em: doi: 10.1787/9789264201248-pt. Acesso em: 19 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (February, 2013) available at <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and->

profit-shifting-9789264192744-en.htm, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (May, 2013), Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>. Acesso em: 19 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing (February, 2013). Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>, Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2014), Addressing the Challenges of the Digital Economy (2014), disponível em: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy\\_9789264218789-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en).

\_\_\_\_\_. (2014), Plano de ação para combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>; Acesso em: 14 de agosto de 2018.

\_\_\_\_\_. (2014), Two-part report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

\_\_\_\_\_. (2014), Plano de ação para combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>; 19 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2014), Two-part report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf> Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2014), Two-part report to G20 Developing Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries, OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2015). 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 (2015). Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2015). 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. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2015). Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, disponível em: [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf); Acesso em: 19 outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2015). G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – 2015 Final Reports. OECD. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2015). 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 (2015).

\_\_\_\_\_. (2015). Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing (October, 2015) Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2017). Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/plan-of-action-AEOI-and-developing-countries.pdf>

\_\_\_\_\_. (2017). OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>. Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

\_\_\_\_\_. (2018). OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. Buenos Aires, Argentina. March 2018. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/OECD-Secretary-General-tax-report-G20-Finance-Ministers-Argentina-March-2018.pdf> Acesso em: 10 de Outubro de 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In. GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SLEMROD, Joel; YITZHAKI, Shlomo. “Tax avoidance, evasion, and administration”, Handbook of Public Economics, in: A. J. Auerbach & M. Feldstein (ed.), Handbook of Public Economics, edition 1, volume 3, chapter 22, Elsevier, 2002.

ULRICH, Beck. O que é globalização? Equívocos do globalismo: respostas à globalização. São Paulo, Paz e Terra, 1999.