

**Working
Paper**

534

CCGI - Nº 29
Working Paper Series
SETEMBRO DE 2020



**SAO PAULO SCHOOL
OF ECONOMICS**

**TRIBUTAÇÃO E BEPS:
A avaliação da OCDE sobre matéria tributária e a
implementação do Projeto BEPS pelo Brasil**

**Vera Thorstensen
Thiago Nogueira**

As manifestações expressas por integrantes dos quadros da Fundação Getulio Vargas, nas quais constem a sua identificação como tais, em artigos e entrevistas publicados nos meios de comunicação em geral, representam exclusivamente as opiniões dos seus autores e não, necessariamente, a posição institucional da FGV. Portaria FGV Nº19

Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getulio Vargas FGV EESP

www.fgv.br/eesp

TRIBUTAÇÃO E BEPS

A avaliação da OCDE sobre matéria tributária e a implementação do Projeto BEPS pelo Brasil

Vera Thorstensen¹
Thiago Nogueira²

Resumo: A OCDE estabeleceu parcerias para tratar da pauta da tributação internacional, especialmente com o G-20 e organizações financeiras internacionais, das quais o Brasil também é membro. Os temas de melhoria da administração tributária, da troca de informações entre autoridades tributárias e do perfil dos sistemas tributários são pontos importantes das diretrizes da OCDE. Além desses temas, a iniciativa BEPS e as diretrizes sobre preços de transferência completam a área de atuação. A OCDE também avalia a composição da tributação e confere especial atenção à América Latina e ao Caribe, por meio de uma parceria com o CIAT, organização da qual o Brasil também é membro. Por isso, é importante saber como a OCDE classifica e coleta os dados sobre tributação, as trocas de informação com as administrações tributárias por meio do CIAT, as recomendações sobre o uso de medidas tributárias para atingir outros objetivos como metas de desenvolvimento sustentável, por meio da tributação direta sobre o uso de energia, bem como todo o trabalho desenvolvido para a implementação dos padrões mínimos estabelecidos pelas Ações 5, 6 e 14 do Projeto BEPS.

Palavras-chave: OCDE; BEPS, direito internacional, PRORELIT

Abstract: The OECD has engaged in different cooperation initiatives with the G-20 and other international financial organizations – all which Brazil is a member – to address its international tax agenda. Topics such as improving tax administration, exchange of information between tax authorities and the tax systems adopted by different countries are relevant issues pointed out in OECD's guidelines. Beyond that, the BEPS initiative and transfer pricing guidelines are also leading issues. The OECD also provides a tax database to compare tax systems with special attention to the Latin America and the Caribbean, because of a cooperation agreement with CIAT, an organization of which Brazil is also a member. It is also important to acknowledge how the OECD's classification of taxes and how this data is displayed by the organization, exchange of information amongst tax administrations via CIAT, recommendations on the adoption of tax measures to meet other goals such as those of sustainable development through carbon direct taxes, for instance, and, as well, all the work and reports for the implementation of minimum standards under Actions 5, 6, and 14 of the BEPS Project.

Keywords: OECD; BEPS; international law; PRORELIT

1. Introdução

Tributação é uma das áreas de destaque da OCDE. O propósito do artigo é identificar os principais indicadores e avaliações feitas pela Organização sobre o tema em relação ao Brasil. A meta é aprofundar a construção dos indicadores e das análises. O Comitê Fiscal (tributário) da OCDE desenvolve diretrizes e instrumentos legais relacionados à dupla tributação. Com o avanço dos temas, foram incluídos: planejamento tributário, evasão fiscal, paraísos fiscais, preços de transferência, cooperação entre administrações tributárias, tributação e crime, tributação sobre o consumo, trocas de informações tributárias, antinomias entre

¹ Coordenadora do Centro de Estudos do Comércio Global e Investimentos da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (CCGI-EESP/FGV) e Titular da Cátedra OMC no Brasil.

² Pesquisador e coordenador jurídico do CCGI-EESP/FGV. Mestre em Direito Internacional pela USP e advogado desde 2010.

tratados internacionais e legislação doméstica, dentre outros. Além desses temas, também se tornou projeto da OCDE o tema da Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS, na sigla em inglês).

A análise de como a OCDE percebe a participação e as iniciativas brasileiras para implementar os trabalhos desenvolvidos no âmbito do Comitê Fiscal é essencial para determinar quais serão os principais desafios a serem enfrentados no tema de tributação, caso o Brasil seja convidado a iniciar seu processo de acesso à OCDE. Por critérios metodológicos, o estudo dos preços de transferência e do BEPS serão tratados em capítulo separado. Em relação ao *acquis regulatório* envolvendo temas tributários, a OCDE lista um total de 23 documentos, dos quais o Brasil é reconhecido como aderente em 13 deles.

A participação brasileira é ativa nesses temas, especialmente porque há uma parceria desenvolvida entre a OCDE e o G-20, como uma forma de trazer maior legitimidade e fortalecimento para suas diretrizes e instrumentos. É evidente a relevância dessa parceria, não apenas pela troca de informações e assistência técnica e de coleta de dados, mas também pela crescente necessidade de tratar da tributação de empresas multinacionais e transnacionais, fenômeno cada vez mais importante em uma ordem econômica globalizada e multipolar.

A OCDE desenvolveu parceria com o FMI, Grupo do Banco Mundial e ONU para criação de uma Plataforma de Colaboração em Matéria Tributária (PCT, em inglês). A ideia é estabelecer instrumento que auxilie os países em desenvolvimento a implementar as medidas sugeridas pela OCDE e pelo G-20 nesta matéria.

Há, ainda, uma parceria entre a OCDE e o Programa para o Desenvolvimento da ONU, desde 2015, OCDE/PNUD Autoridades Tributárias Sem Fronteiras (*OECD/UNDP Tax Inspectors Without Borders, TIWB*), para prestar assistência e suporte de auditoria a administrações tributárias de países em desenvolvimento.

Contudo, o projeto mais relevante, em matéria tributária, que conecta a América Latina com as diretrizes da OCDE é aquela realizada com o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) que, periodicamente, elabora os dados sobre tributação aplicados pela OCDE.

Relevante para o tema é examinar-se o Projeto BEPS,³ coordenado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em parceria com o G-20⁴ com o objetivo de combater a evasão e a elisão fiscal alcançadas pela transferência artificial de lucros

³ BEPS é a sigla em inglês para *Base Erosion Profit Shifting*, cuja tradução para o português é *Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros*.

⁴ O G-20 ou Grupo dos Vinte é o primeiro fórum para cooperação econômica internacional e representa cerca de 80 por cento da economia mundial, dois terços de sua população e 75 por cento do comércio internacional. O G-20 é composto por África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia. Mais informações estão disponíveis no sítio oficial do G-20 na internet: <<https://g20.org/en/Pages/home.aspx>> (acessado em 11.10.2020).

de países com maior carga tributária para países com menor carga tributária. Segundo a OCDE, até dezembro de 2019, havia 137 jurisdições tributárias participantes.⁵

De forma simplificada, o propósito é evitar que seja traçado um planejamento tributário para explorar lacunas nas regras tributárias, resultando na transferência artificial de lucro para países com menor carga tributária. Essa prática reduz o montante de tributos que deveria ser pago pelas empresas e, ao mesmo tempo, representa uma perda de receita para o país que deixa de tributar esses lucros. Segundo estimativas da OCDE, essa perda de receita tributária pode representar de 4 a 10 por cento de toda a tributação sobre a renda das empresas em nível global ou entre USD 100 e 240 bilhões anuais (OECD 2017b, 2).

O G-20 solicitou à OCDE que desenvolvesse, então, um plano de ação para enfrentar a questão da erosão da base tributável e a transferência de lucros (OCDE 2014, p. 11). A OCDE também reconhece que o desafio é grande, apesar de acordo bilaterais para evitar dupla tributação já existirem desde a década de 1920, por conta do atual “contexto da economia digital”, sendo necessário observar de perto as ações das empresas nesse cenário. Foi inclusive determinado a criação de um grupo de trabalho apenas para avaliar os efeitos de e sobre a economia digital (OCDE 2014, p. 14).

Das 15 ações do Projeto BEPS, quatro demandam um *padrão mínimo (minimum standard)* de atuação – Ações 5, 6, 13 e 14 – e, para essas, a OCDE tem feito acompanhamento sobre sua implementação. É importante que se avalie como a OCDE tem feito esse acompanhamento.

Em síntese, o artigo explora os termos da parceria da OCDE com o CIAT, uma vez que ambos são órgãos intergovernamentais. Em seguida, entende-se como a OCDE classifica os tributos, seus critérios gerais de classificação e como a organização ajusta seus dados a diferentes sistemas de contas públicas. Por fim, os dados de tributação disponíveis na OCDE, especialmente em relação à carga tributária e ao perfil dos tributos cobrados pelo Brasil em comparação com a média da OCDE e de outros parceiros na América Latina que são membros da OCDE (Chile, Colômbia e México). A última seção trata do exame da tributação como instrumento de indução de comportamento para redução de emissão de gases que causam efeito estufa.

O artigo analisa as Ações 5, 6 e 14, uma vez que a Ação 13 se relaciona diretamente a transferência de preços, abordado em capítulo apartado nesta obra. A Ação 5 se refere às práticas tributárias danosas, ao passo que as ações 6 e 14 tratam, respectivamente, de *treaty shopping* (escolha da jurisdição tributária com menor carga tributária – planejamento tributário agressivo) e Procedimentos Mutuamente Acordados (MAP) para permitir que se arbitre litígios quando o contribuinte entender haver conflito entre a perspectiva da administração tributária e o dispositivo de um tratado para evitar dupla tributação sempre que a avaliação envolver mais

⁵ OCDE. *Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, dezembro de 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>> (acesso em 5 de maio de 2020).

de uma jurisdição tributária competente (prevenção da evasão fiscal e de transferência artificial de lucros).

2. Aspectos gerais em matéria tributária na OCDE

2.1. A Parceria OCDE-CIAT

O Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) é um organismo internacional criado em 1965, a partir de uma reunião de administrações tributárias nos Estados Unidos e, atualmente, sediado no Panamá, que presta assistência técnica especializada para a modernização e a atualização das administrações tributárias. O CIAT conta com 42 países membros e associados⁶.

A participação não se restringe a membros e a associados. O CIAT também possui acordos de cooperação técnica que permite que os Ministérios de Finanças de Espanha, França, Itália e da Agência Alemã para a Cooperação Internacional mantenham representantes junto à Secretaria-Executiva do CIAT. O objetivo desses acordos é permitir maior colaboração e troca de informações nas atividades do CIAT. Além disso, esses países fornecem recursos técnicos e financeiros para auxiliar a implementação dos trabalhos do CIAT junto às administrações tributárias que são membros do Centro (CIAT [s.d.]b).

O Brasil é membro do CIAT desde 1967 e é representado pela Receita Federal do Brasil (RFB),⁷ na qual estão designados como representantes brasileiros o Secretário da Receita Federal do Brasil e o Coordenador Geral de Relações Internacionais.

Dessa forma, é possível entender que o papel desenvolvido pelo CIAT está muito mais ligado à administração tributária, gestão tributária do que na formulação da política de um sistema tributário ideal ou recomendação de políticas quanto ao mérito dos tributos vigentes em cada membro.

Finalmente, há o acordo de cooperação entre CIAT e a OCDE aprovado na 44ª Assembleia Geral do CIAT, em 15 de abril de 2010. A cooperação entre as duas organizações trata do, (CIAT [s.d.]a)

⁶ São membros do CIAT: Argentina, Aruba, Barbados, Belize, Bermudas, Bolívia, **Brasil**, **Canadá**, **Chile**, **Colômbia**, Costa Rica, Cuba, Curaçao, Equador, El Salvador, **Espanha**, **Estados Unidos**, **França**, Guatemala, Guiana, Haiti, Honduras, **Itália**, Jamaica, **México**, Nicarágua, **Países Baixos**, Panamá, Paraguai, Peru, **Portugal**, Quênia, República Dominicana, San Martin, Suriname, Trinidad e Tobago, Uruguai e Venezuela. São membros associados: Angola, Índia, Marrocos e Nigéria. (em destaque os países que também são membros da OCDE e o Brasil).

⁷ Há também um memorando de entendimentos entre a Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF), ligada à RFB e o CIAT, desde 2009, com o propósito de cooperação técnica e troca de informações para treinamento de pessoal. Ver. CIAT. *Receita Federal-ESAF Brasil / CIAT – Memorando de Entendimento*. [s.d.]. Disponível em: <https://www.ciat.org/cooperacion/?_sft_post_tag=esaf-brasil#tab-5eab17cfd222f> (acessado em 6 de abril de 2020).

fortalecimento e modernização das áreas de tributação internacional e estruturas de administração tributária relacionadas, por meio do intercâmbio de experiências sobre assuntos tributários entre os países membros do CIAT e da OCDE e dentro do marco dos programas de cooperação sobre tributação de ambas organizações. (em tradução livre do espanhol).

O programa de cooperação surgiu em razão da crise financeira global e se manteve durante toda a década evoluindo para um trabalho conjunto para fortalecer os sistemas tributários dos membros do CIAT, especialmente por meio da implementação das ações do BEPS. Essa parceria levou à publicação periódica do retrato dos sistemas tributários encontrados em cada país do CIAT em comparação com a média da OCDE. O esforço da OCDE em trazer os países da América Latina para sua pauta em matéria tributária fica evidente nas declarações de Grace Perez-Navarro, então, Vice-Diretora do Centro de Políticas e Administração Tributárias da OCDE, (OCDE 2018)

CIAT é um parceiro muito importante e já temos uma relação de longo prazo com benefícios mútuos. Essa é apenas mais uma demonstração dos nossos esforços conjuntos para fortalecer a capacidade dos países membros do CIAT na luta contra evasão e fraude fiscais. Nosso trabalho conjunto é um componente essencial para trazer países que não são membros da OCDE para a pauta tributária internacional (tradução livre do inglês).

Dessa maneira, é possível afirmar que a base de dados da OCDE sobre tributação para os países da América Latina que não são membros da organização também decorre do acesso à base de dados do CIAT, esta sim, alimentada diretamente pelas administrações tributárias de seus membros.

Os temas de BEPS e preços de transferência, que têm ganhado destaque na cooperação CIAT e OCDE serão examinados em capítulos separados. Contudo, o levantamento dos sistemas tributários e os acordos para evitar bitributação são também importantes.

Segundo o CIAT, em levantamento até 20 de dezembro de 2019, o Brasil não estava negociando nenhum Acordo de Troca de Informações com fins tributários (ATIT), embora tivesse nove (9) acordos assinados, mas não vigentes e apenas um acordo vigente.

De forma geral, o campo de atuação do CIAT e da OCDE, em conjunto, considera medidas para evitar a bitributação e iniciativas para melhoria da administração tributária, cujo acordo multilateral da OCDE o Brasil ratificou em 2016.

2.2. A Classificação dos Tributos na OCDE

A OCDE, em conjunto com o CIAT, elabora todos os anos um relatório contendo uma radiografia do sistema tributário em termos de carga tributária e a participação de cada categoria de tributo. Trata-se de uma série histórica que tem início em 1990. Nesta seção, far-se-á a apresentação dessa comparação do sistema tributário brasileiro com outros da América Latina e com a média da OCDE (OCDE 2019c).

Tributo é classificado pela OCDE como pagamentos compulsórios feitos ao governo central⁸. O termo utilizado na definição é *compulsory unrequited payments* no sentido de que a OCDE reconhece que os benefícios gerados pelo governo aos contribuintes não são *proporcionais* aos tributos cobrados (OCDE 2019c, p. 236). O conceito também exclui multas, penalidades e empréstimos compulsórios.

A OCDE classifica os tributos em relação às suas hipóteses de incidência, em seis grandes categorias:

Tributo sobre...	Classificação (Capítulo)
Renda, Rendimentos e Ganhos de Capital	1000
Seguridade social (contribuições)	2000
Folha de salários	3000
Propriedade	4000
Bens e serviços	5000
Outros tributos	6000

Fonte: OCDE, 2019:234-5.

Os tributos sobre a renda, rendimentos e ganhos de capital (Capítulo 1000) são subdivididos em três categorias: (i) tributos sobre a renda, rendimentos e ganhos de capital de indivíduos (1100); (ii) tributos sobre a renda, rendimentos e ganhos de capital de empresas (1200); e (iii) e aqueles em que não é possível classificar nem em (i) ou em (ii) (1300).

As contribuições para a seguridade social (Capítulo 2000) estão divididas em quatro categorias, que se baseiam na folha salarial ou no imposto de renda: (i) empregados (2100); (ii) empregadores (2200); (iii) autônomos ou desempregados (2300); e (iv) aquelas contribuições que não podem ser classificadas em nenhuma das três primeiras categorias. (2400).

Os tributos diretos sobre a folha salarial estão no Capítulo 3000 e não possuem subdivisão, segundo os critérios da OCDE.

Os tributos sobre a propriedade (Capítulo 4000), divididos em seis categorias: (i) tributos periódicos sobre a propriedade imóvel (casas e outros) (4100); (ii) tributos periódicos sobre o patrimônio líquido (individual ou empresarial) (4200); (iii) tributos sobre a propriedade, a herança e sobre doações (4300); (iv) tributos sobre operações de capital e financeiras (4400); (v) tributos não-periódicos sobre a propriedade (4500); e (vi) outras categorias de tributos sobre a propriedade (4600).

Os tributos sobre bens e serviços, no qual se inclui o IVA (imposto sobre valor agregado), estão classificados no Capítulo 5000 com a seguinte subdivisão: (i) tributos sobre a produção, venda, transferência, arrendamento e entrega de bens ou serviços (5100); (ii) tributos sobre o uso de bens ou sobre a permissão para uso de bens ou pelo exercício de atividades (5200); e (iii) tributos que não possam ser classificados nem em (i) ou em (ii).

⁸ “Governo central” inclui o governo federal ou nacional, a administração indireta, governos locais e estaduais, alguns aspectos de seguridade social, entidades governamentais autônomas, mas não inclui empresas públicas.

Ainda em relação aos tributos sobre bens e serviços, a classificação 5100 possui muitas divisões internas, o que demonstra a complexidade desse tipo de tributo. Assim, os tributos sobre produção, venda, transferência, arrendamento e entrega de bens ou serviços podem ser: (i) tributação geral – imposto sobre valor agregado; sobre a venda; sobre um processo intermediário ou bens de capital (*turnover tax*) e outros. A classificação 5200, por sua vez, traz tributos específicos para bens ou serviços: (i) tributos especiais sobre consumo (*excises*); (ii) sobre lucros decorrentes de monopólios fiscais; (iii) tributos sobre a importação e aduaneiros; (iv) tributos sobre a exportação; (v) tributos sobre bens de investimento; (v) tributos sobre serviços específicos; (vi) outros tributos sobre operações internacionais e sobre comércio internacional; e (vii) outros tributos específicos sobre bens e serviços.

Por fim, a subcategoria 5200, tributos sobre o uso de bens ou sobre a permissão de uso bens ou pelo exercício de atividades: (i) tributos periódicos pagos sobre a propriedade de veículos e outros; e (ii) tributos não periódicos.

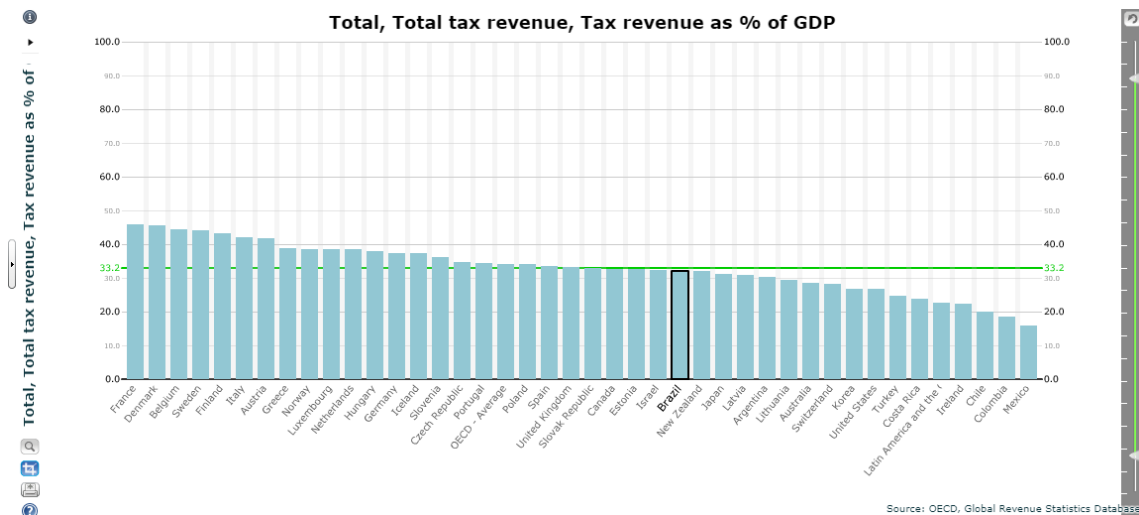
O Capítulo 6000 trata de outros tributos subdivididos em tributos pagos apenas pelas empresas (6100) ou pagos por outras pessoas ou ainda que não se consiga identificar o contribuinte exato (6200).

2.3. Estatísticas da OCDE sobre tributação

A base de dados da OCDE apresenta comparação sobre tributos entre países membros da OCDE e países não membros, nos quais se inclui o Brasil.

A Figura abaixo apresenta a carga tributária em porcentagem do PIB (GDP, em inglês) de cada país da OCDE e Argentina, Brasil, Costa Rica e a média da América Latina e Caribe e da OCDE.

Figura – Total da carga tributária em porcentagem do PIB (2017)

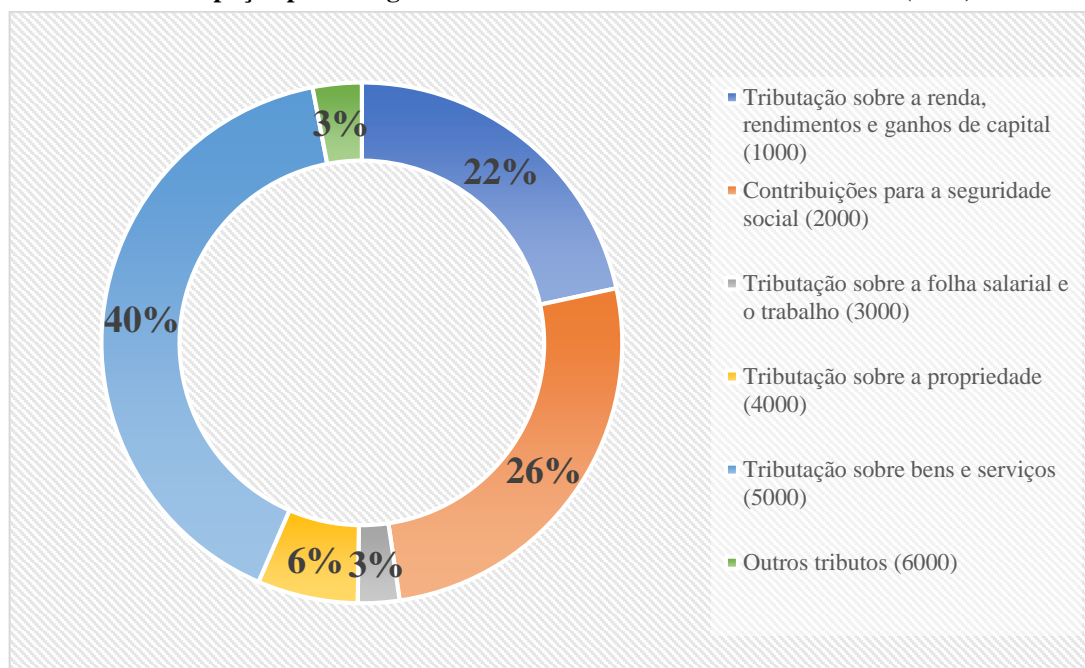


Fonte: OCDE, Tax database.

O Brasil (32,3%) possui uma carga tributária em relação ao PIB inferior à média da OCDE (34,2%), mas bem acima da média da América Latina e Caribe (22,8%). Os países em desenvolvimento possuem a menor carga tributária em relação ao PIB, ao passo que França e Dinamarca possuem carga superior a 45%.

A composição da receita tributária total pode ser feita pela divisão de tributos da OCDE (classificados de 1000 a 6000, conforme item anterior).

Figura – Brasil: Participação por Categoria de Tributo na Receita Tributária Total (2017)

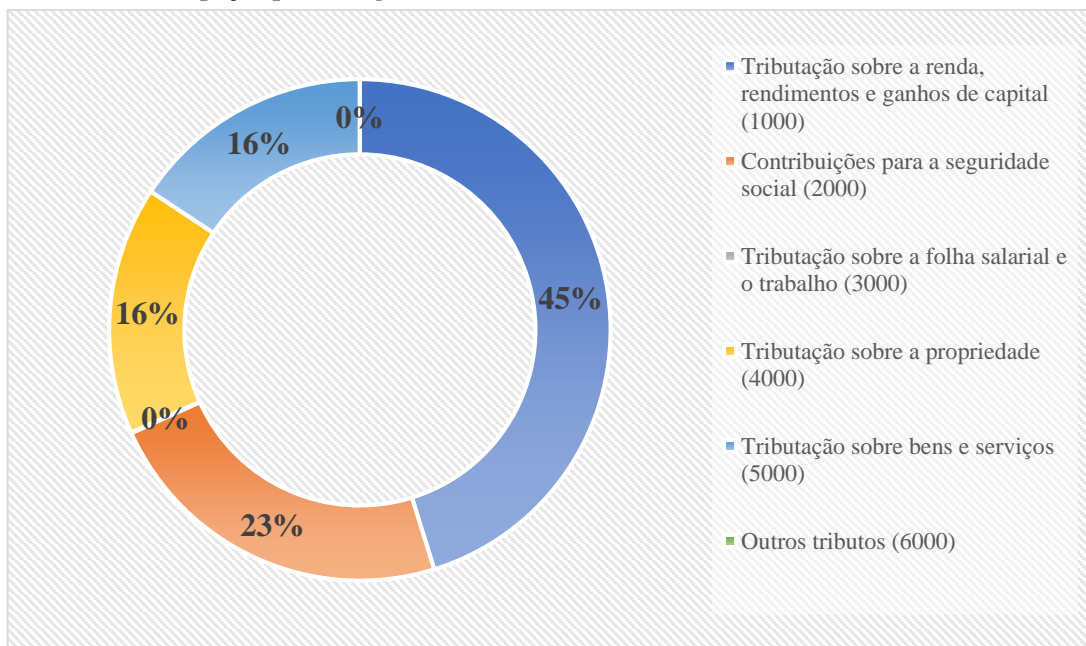


Fonte: OCDE, Tax database.

A Figura acima apresenta a participao por categoria de tributo na receita tributária total do Brasil. A tributao sobre bens e servios (4000) representa 40% da carga tributária brasileira, que totalizou, segundo a OCDE, aproximadamente BRL 2,1 trilhões em 2017, ano mais recente da base de dados da organizao. Essa categoria inclui o imposto sobre valor agregado que, no Brasil, responde por vários tributos diferentes, especialmente o ICMS e o ISS, de competência estadual e municipal, respectivamente.

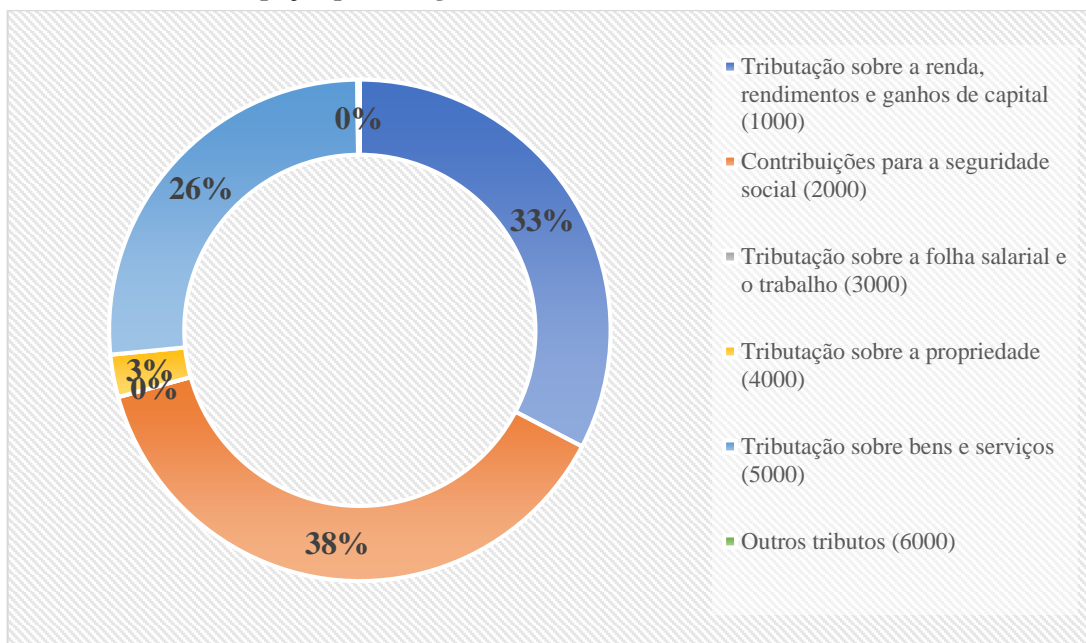
Os Estados Unidos, por exemplo, trazem configurao diferente, na qual 45% da receita tributária adv m da tributao sobre a renda, rendimentos e ganhos de capital, ao passo que a tributao sobre o consumo de bens ou servios representa apenas 16% da receita tributária total dos Estados Unidos.

Figura – EUA: Participação por Categoria de Tributo na Receita Tributária Total (2017)



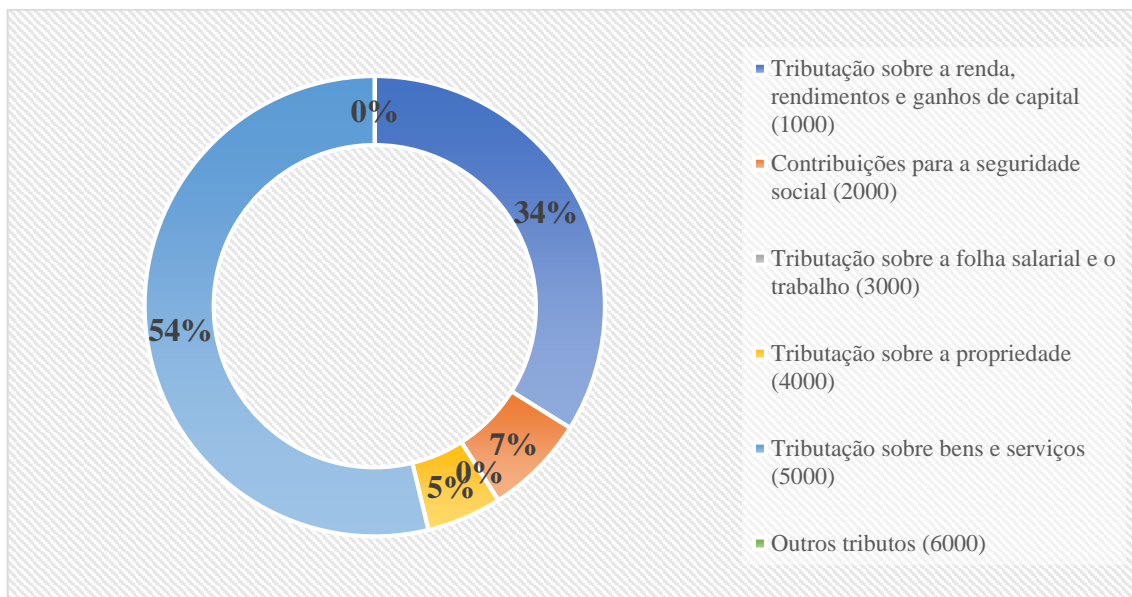
A Alemanha (Figura abaixo) conta com maior tributação sobre as contribuições em matéria de seguridade social (38%) seguido da tributação sobre a renda (33%), ao passo que a tributação sobre o consumo de bens e serviços aparece apenas em terceiro lugar (26%).

Figura – Alemanha: Participação por Categoria de Tributo na Receita Tributária Total (2017)



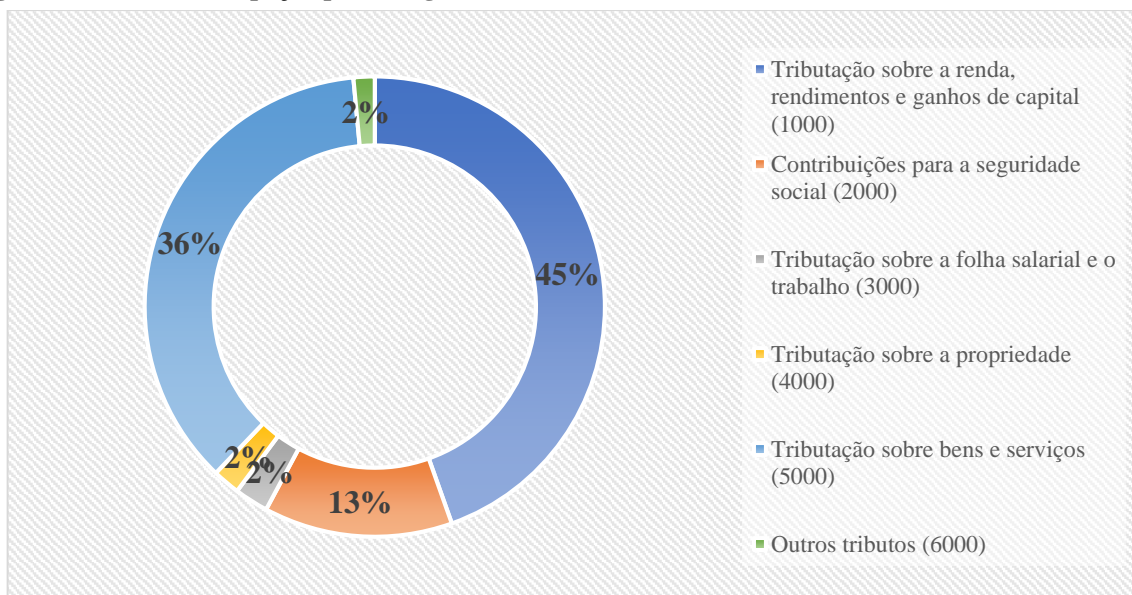
O Chile, por exemplo, apresenta um quadro tributário mais próximo do caso brasileiro, no qual a tributação sobre o consumo de bens e de serviços está em 54% da receita tributária total, seguido pela tributação sobre a renda (34%). As contribuições para a seguridade social, no Chile, têm índice baixo quando comparadas com países desenvolvidos (7%).

Figura – Chile: Participação por Categoria de Tributo na Receita Tributária Total (2017)



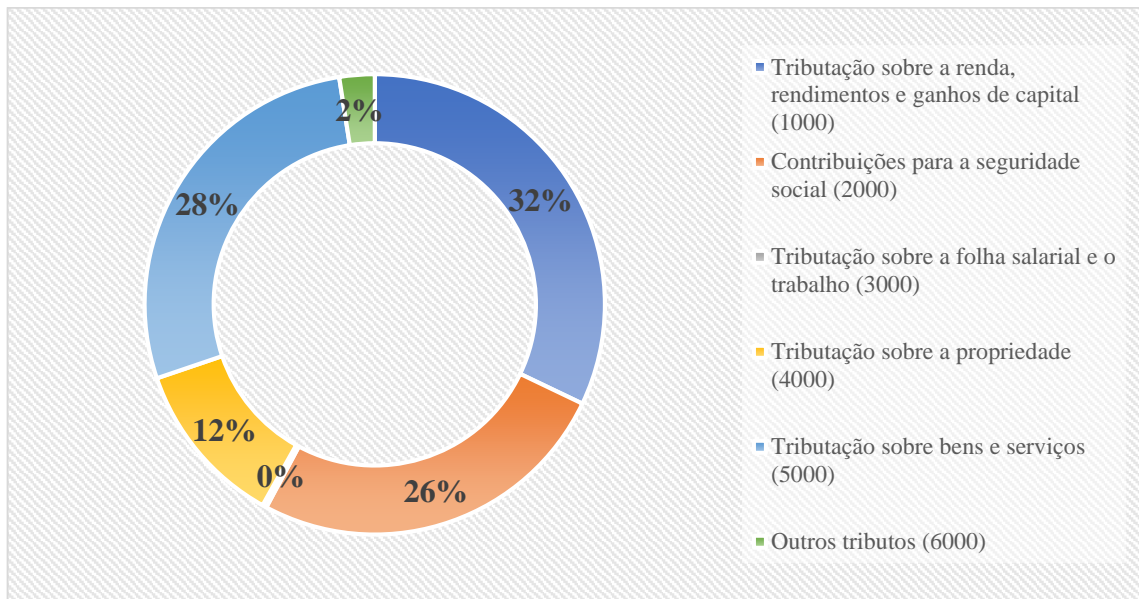
O México apresenta perfil mais parecido com os países desenvolvidos, pois a tributação sobre a renda responde por 45% da receita tributária total do México, ao passo que a tributação sobre consumo de bens e de serviços tem uma participação de 36%.

Figura – México: Participação por Categoria de Tributo na Receita Tributária Total (2017)



Por fim, a Coreia do Sul possui um sistema mais equilibrado, de forma que a tributação sobre a renda responde por 32% da receita tributária total, ao passo que a tributação sobre o consumo de bens e de serviços está em 28% e as contribuições para a seguridade social em 26%.

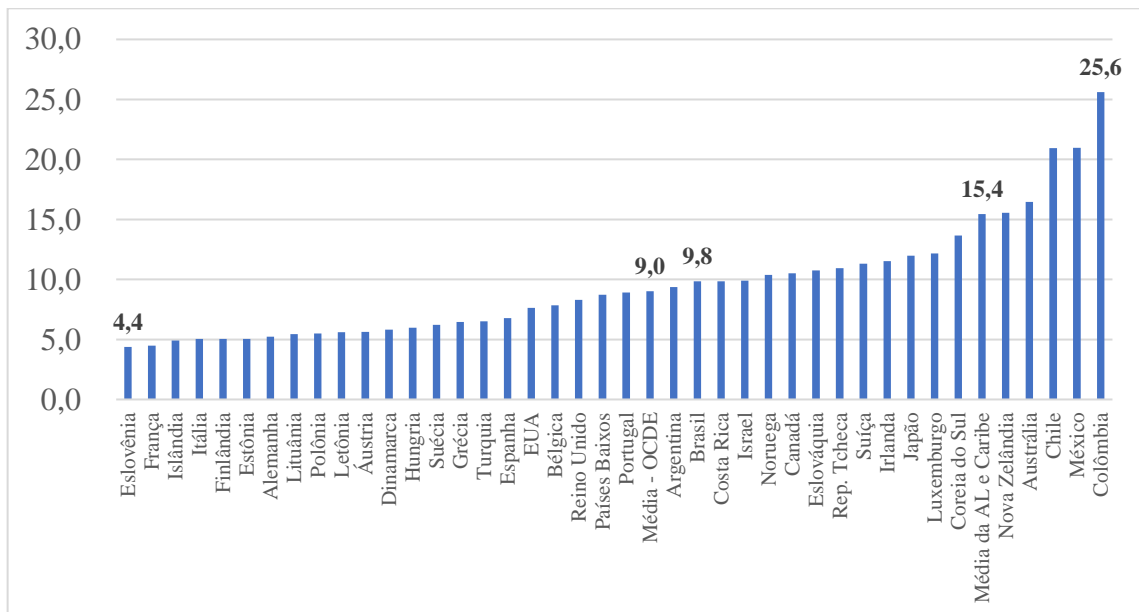
Figura – Coreia do Sul: Participação por Categoria de Tributo na Receita Tributária Total (2017)



Essas comparações demonstram que o sistema tributário brasileiro ainda está fortemente concentrado na tributação sobre o consumo, penalizando as camadas mais pobres da sociedade e reforçando aspectos de desigualdade social. Os países desenvolvidos optam por concentrar a tributação sobre a renda ou sobre o patrimônio, uma vez que o sistema tributário deve ser progressivo e deve primar pela igualdade.

Outro aspecto relevante apontado pela OCDE é a tributação sobre as empresas, pois são elas que geram a maior parte dos empregos e que participam da geração de riquezas do país. Neste sentido, os países da OCDE optam por uma tributação geralmente na casa de um dígito sobre os negócios.

Figura – Tributação sobre a renda, rendimentos e ganho de capital de empresas (2016)



Fonte: OCDE, Tax database.

A Figura acima apresenta a tributação sobre a renda, rendimentos e ganhos de capital de empresas. Nesse quesito, o Brasil, com uma média de 9,8%, em 2016 – último ano da série – está próximo da média dos países da OCDE (9,0%) e abaixo da média dos países da América Latina e Caribe (15,4%). A Colômbia, último membro a ingressar na OCDE, tem uma média de 25,6%, enquanto Eslovênia (4,4%) e França (4,5%) são os países que menos tributam a renda das empresas.

2.4. Tributação sobre o uso de energia⁹

A OCDE tem desenvolvido estudos sobre as mudanças do clima e na elaboração de diretrizes e iniciativas para reduzir a emissão de gases do efeito estufa. No contexto do Acordo de Paris, é preciso pensar em medidas para reduzir essas emissões e a tributação sobre a energia podem induzir comportamentos para o uso de fontes de energia limpa em detrimento de uma matriz fóssil. Um exemplo é o baixo índice de tributação sobre carvão, apesar de suas consequências para o meio ambiente.

Nesse sentido, a OCDE passou a analisar a implementação de um Tributo sobre a Utilização da Energia (TUE) que incidiria sobre o carbono e a energia em si. O setor também inclui a aviação internacional e o transporte marítimo.

O relatório produzido pela OCDE (OCDE 2019d) inicia por estabelecer uma metodologia comum para avaliar a tributação nesse setor com o objetivo de contribuir para ações climáticas.

O estudo foi realizado comparando 43 países entre membros da OCDE e do G-20 até a data de 1º de julho de 2018. Segundo a OCDE, esses países, em conjunto, representam 80% do consumo de energia global (OCDE 2019d, p. 15).

A OCDE estabeleceu três tipos de tributos que poderiam aplicáveis: (i) tributo explícito sobre o carbono, ou seja, aquelas que estão diretamente e claramente ligadas a combustíveis; (ii) tributo sobre o consumo de combustíveis que não sejam diretamente sobre carbono; e (iii) tributo sobre o consumo de energia elétrica.

As fontes de energia consideradas são combustíveis fósseis (carvão, diesel, gasolina, gás natural, querosene e outros), outros tipos de combustíveis (biocombustíveis, por exemplo), e fontes de energia cuja fonte não é à combustão (hidrelétricas, solar, eólica, nuclear e outras fontes, incluindo importação de energia elétrica) (OCDE 2019d, p. 16).

Os tributos também são distribuídos entre os setores rodoviário; ferroviário, aéreo e marítimo (aqui se inserem a aviação civil internacional e o transporte marítimo); energia

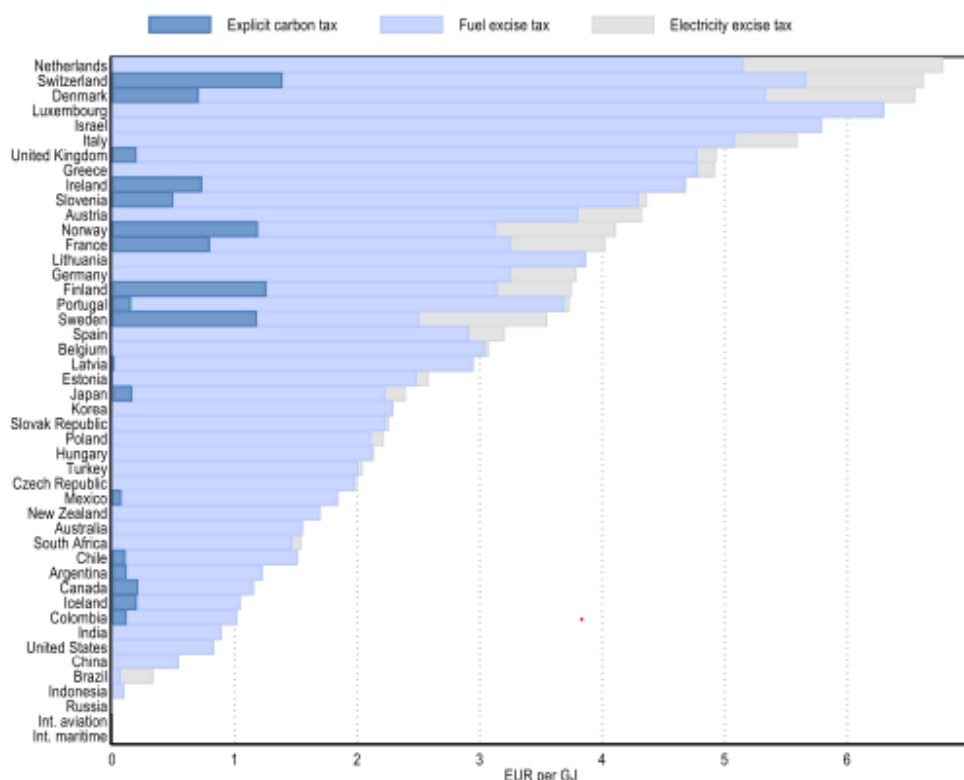
⁹ Esse item é redigido com base na Nota da OCDE sobre o tema: OCDE. *Taxing Energy Use 2019: Country Note – Brazil*, Paris: OCDE, [s.d.]. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-energy-use-brazil.pdf>> (acessado em 5 de abril de 2020).

utilizada na indústria; na agricultura e na pesca; uso doméstico e comercial; e a energia elétrica necessária para gerar energia elétrica.

Para poder comparar os países, a metodologia da OCDE estabeleceu uma conversão do valor ou proporção do tributo em um tributo equivalente efetivo sobre a energia por gigajoule (GJ). Dessa maneira, é possível agregar os tributos pelas diversas fontes de energia e seus diferentes usuários. A Figura 1 apresenta a comparação entre os países analisado por essa média.

Figura – Média da tributação efetiva sobre a energia por país

Figure 2.2. Average effective energy tax rates by country



Note: All EU member countries levy electricity taxes, but tax rates are not always discernible in the figure. Tax rates applicable on 1 July 2018. The energy data that is used to calculate the weighted averages is for 2016 and adapted from IEA (2018^[1]), *World Energy Statistics and Balances*. Average tax rates do not include electricity and heating imports, in order to avoid the double-counting of this energy use.

StatLink  <https://doi.org/10.1787/888934006057>

Fonte: OCDE 2019:28.

A Figura demonstra que o principal tipo de tributo utilizado pelos países analisados é sobre o consumo e, alguns deles, apenas se utilizam dessa modalidade, como é o caso de Austrália, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, Indonésia, Israel, Nova Zelândia e Rússia.

Países como Dinamarca, Eslovênia, Finlândia, Irlanda, Suécia e Suíça adotam com alguma relevância a tributação explícita sobre o carbono, ao passo que países como Argentina,

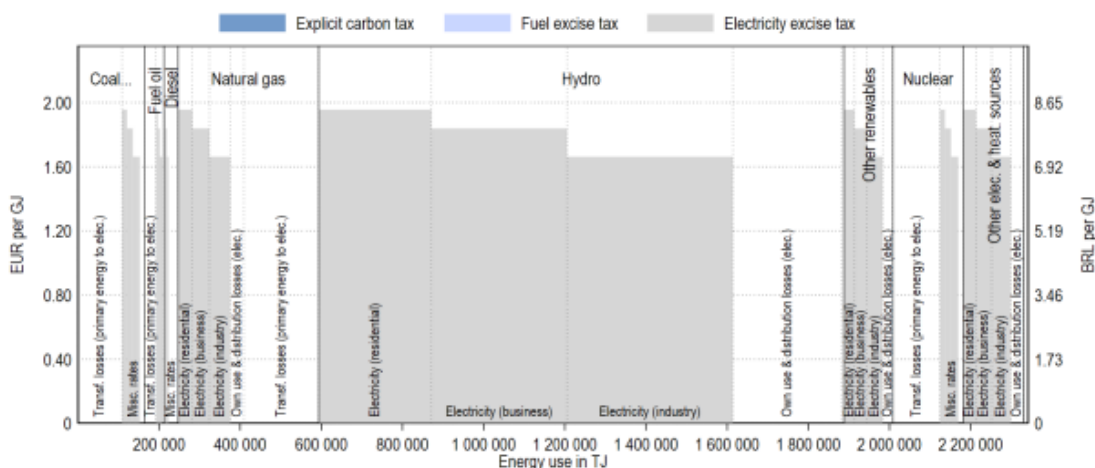
Canadá, Chile, Colômbia, Islândia, Japão, Letônia, Portugal e Reino Unido se utilizem desse tipo de tributo de forma pontual.

O Brasil, por sua vez, se encontra em patamar semelhante à Indonésia e à China, com uma baixa incidência de tributação no setor de energia, mas combinando tributos sobre o consumo de combustíveis e sobre o consumo de energia elétrica, apenas.

Do ponto de vista específicos, a OCDE aponta especificamente dois tributos aplicados pelo Brasil: a CIDE-Combustíveis e a Conta de Desenvolvimento Energético (CDE). A CIDE-Combustíveis se aplica para combustíveis líquidos (gasolina, diesel, etanol, dentre outros) e gás natural, conforme disposto no Decreto n. 8.395/2015 e n. 9.391/2018. Aplica-se uma contribuição de BRL 100,00 por metro cúbico de gasolina e alíquota zero para o diesel. Por sua vez, a CDE incide sobre o consumo de energia elétrica e a alíquota varia de região a região e pelo nível voltagem (OCDE [s.d.], p. 1).

Pelo levantamento da OCDE, no setor rodoviário, apenas a gasolina é tributada, ao passo que diesel, gás natural e biocombustíveis não são. A ausência de tributação também se verifica para os setores ferroviário, aéreo e marítimo. Na indústria, na agricultura e na pesca, também não se verifica tributação sobre o consumo de energia, com exceção para a eletricidade produzida por autoprodutores (OCDE [s.d.], pp. 3-7).

Figura – Tributação equivalente sobre o uso de energia no setor elétrico



Note: Tax rates applicable on 1 July 2018. Energy use data is for 2016 and adapted from IEA (2018^[2]), *World Energy Statistics and Balances*. Energy categories (labelled at the top) that represent less than 1% of a sector's energy consumption are grouped into "misc. energy use" and may not be labelled. Similarly, rate labels (shown at the bottom) are grouped into "misc. rates" using the same threshold.

Fonte: OCDE [s.d.]:8.

A Figura 2, por sua vez, demonstra que, em relação ao consumo residencial e comercial, o uso de combustíveis fósseis não é tributado. Contudo, o setor de energia elétrica é tributado no Brasil, especialmente o consumo.

O relatório não apresenta necessariamente críticas ao modelo tributário brasileiro não ser utilizado para indução de comportamento em direção a fontes limpas de energia. Contudo,

a comparação com os demais países da OCDE revela que o Brasil poderá ser cobrado sobre um uso mais eficiente de sua política tributária também com o objetivo de alcançar objetivos sustentáveis. Além disso, a OCDE ressalta que nem toda tributação sobre a energia elétrica incentivam redução nas emissões.

3. A Implementação do Projeto BEPS

3.1. Um breve histórico do Projeto BEPS

Na reunião do G-20, em São Petersburgo (Rússia), os líderes anexaram uma declaração sobre tributação como um passo adicional na política de promover maior transparência e troca de informações em matéria tributária que já vinha sendo conduzida pelo Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações em Matéria Tributária desde a crise financeira de 2008. A experiência positiva levou o G-20 a pedir pelo desenvolvimento de um novo padrão global em matéria tributária: troca automática de informações, para o qual a OCDE fez um relatório, apresentado na reunião de 2012 do G-20.

O reconhecimento sobre a necessidade de tratar da erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros já havia sido objeto de preocupação na reunião do G-20 em 2012 (G-20 2012):

48. Na área tributária, nós reiteramos nosso comprometimento em fortalecer a transparência e a troca abrangente de informações. Nós elogiamos o progresso feito conforme reportado pelo Fórum Global e nós pedimos a todos os países que cumpram totalmente com o padrão e implementem as recomendações identificadas durante as revisões, em particular as 13 jurisdições cuja estrutura não permita que se qualifiquem para a fase 2 neste momento. Nós esperamos que o Fórum Global possa rapidamente começar a examinar a efetividade das práticas de troca de informação e que reporte a nós e a nossos ministros das finanças. **Nós damos boas-vindas ao relatório da OCDE sobre a prática de troca automática de informações, sobre o qual continuaremos a lidar pelo exemplo ao implementar essa prática.** Nós chamamos os países a se juntarem a essa prática crescente quando apropriado e encorajamos fortemente todas as jurisdições a assinar a **Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua**. Nós também damos boas-vindas aos esforços para fortalecer a cooperação de inteligência para combater os fluxos ilícitos, incluindo os resultados obtidos na reunião de Roma do Diálogo de Oslo. **Nós reiteramos a necessidade de evitar a erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros e nós seguiremos com atenção o trabalho em andamento da OCDE nesta área.** (grifos nossos e tradução livre).¹⁰

¹⁰ Versão original: 48. *In the tax area, we reiterate our commitment to strengthen transparency and comprehensive exchange of information. We commend the progress made as reported by the Global Forum and urge all countries to fully comply with the standard and implement the recommendations identified in the course of the reviews, in particular the 13 jurisdictions whose framework does not allow them to qualify to phase 2 at this stage. We expect the Global Forum to quickly start examining the effectiveness of information exchange practices and to report to us and our finance ministers. We welcome the OECD report on the practice of automatic information exchange, where we will continue to lead by example in implementing this practice. We call on countries to join this growing practice as appropriate and strongly encourage all jurisdictions to sign the Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance. We also welcome the efforts to enhance interagency cooperation to tackle illicit flows*

A partir da declaração de 2012, os líderes do G-20 passaram a discutir um plano para tratar do tema da erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros, que ficou conhecido como Projeto BEPS.

No Anexo à Declaração dos Líderes do G-20 à reunião de São Petersburgo (Rússia), em setembro de 2013, ficou reconhecida a necessidade de estabelecer esforços crescentes para tornar o sistema tributário internacional mais justo, mais eficiente e mais efetivo, uma vez que a “a era do sigilo bancário” (*the era of bank secrecy*) estava superada desde a declaração de 2009, em Londres.¹¹ Iniciada essa política de maior cooperação entre as autoridades tributárias, o G-20 e o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações em Matéria Tributária passaram a melhorar o sistema de troca de informações até torná-lo automático (G-20 2011, para. 35), e, na declaração de 2013, foi inserida a necessidade de esse sistema tributário internacional também tratar da erosão da base tributável e da transferência artificial de lucros, resultante, muitas vezes, de um planejamento tributário agressivo. Segundo o G-20,

5. (...) Erosão da base tributável e transferência de lucros (BEPS) se relaciona principalmente a situações em que a interação de diferentes regras tributárias resulta em um planejamento tributário que pode ser utilizado por empresas multinacionais (MNEs) para artificialmente transferir lucros do país no qual eles foram obtidos para outro, culminando em uma carga tributária bem menor ou até dupla negativa de tributação. Essas práticas, se não forem examinadas, podem minar a justiça e a integridade dos nossos sistemas tributários. Elas distorcem a concorrência, porque as empresas que adotam estratégias BEPS entre países ganham uma vantagem competitiva em relação às empresas que operam geralmente em nível doméstico. Sistemas tributários justos, transparentes e eficientes não são os únicos pilares para finanças públicas saudáveis, eles também fornecem uma estrutura sustentável para economias dinâmicas. Por estas razões, os Líderes do G-20 identificaram a necessidade de discutir o BEPS como prioridade da agenda tributária na Reunião de Cúpula de Los Cabos em junho de 2012. Ademais, nós devemos atingir uma melhor coordenação internacional em matéria tributária. Neste aspecto, nós devemos ir adiante para combater as práticas BEPS para garantir uma contribuição justa de todos os setores produtivos ao financiar o gasto público em seus países. (G-20 2013)

including the outcomes of the Rome meeting of the Oslo Dialogue. We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and we will follow with attention the ongoing work of the OECD in this area.

¹¹ A Declaração do G-20 sobre o Fortalecimento do Sistema Financeiro, de 2 abril de 2009, em Londres, estabeleceu um Plano Global e, dentre os temas, estavam os paraísos fiscais e jurisdição que não cooperavam com a troca de informações: *We stand ready to take agreed action against those jurisdictions which do not meet international standards in relation to tax transparency. To this end we have agreed to develop a toolbox of effective counter measures for countries to consider, such as: increased disclosure requirements on the part of taxpayers and financial institutions to report transactions involving non-cooperative jurisdictions; withholding taxes in respect of a wide variety of payments; denying deductions in respect of expense payments to payees resident in a non-cooperative jurisdiction; reviewing tax treaty policy; asking international institutions and regional development banks to review their investment policies; and, giving extra weight to the principles of tax transparency and information exchange when designing bilateral aid programs. (...) We are committed to developing proposals, by end 2009, to make it easier for developing countries to secure the benefits of a new cooperative tax environment.* (G-20 2009).

Ao abordar essas práticas das empresas multinacionais, os Líderes do G-20 tomaram por base o relatório da OCDE de fevereiro de 2013 que trouxe as principais diretrizes para tratar do BEPS e incluiu o respectivo Plano de Ação na Declaração de 2013.

O Plano de Ação apresenta a análise das regras tributárias em relação a quatro aspectos principais. O primeiro se refere a adotar mecanismos para reduzir lacunas entre os diferentes sistemas tributários sem interferir na soberania de cada país. Por este aspecto, devem ser desenvolvidas práticas regulatórias para melhor elaborar a legislação doméstica contra a transferência artificial de lucros e para prevenir a erosão da base tributável por meio de dedução fiscal. Os Líderes do G-20 recomendaram o uso de regras para *Controlled Foreign Companies (CFC)*.

O segundo trata de determinar regras claras de estabelecimento permanente para que a tributação do lucro ocorra na jurisdição em que ele tenha sido auferido. Para isso, os Líderes do G-20 recomendaram a avaliação dos atuais tratados em matéria tributária e sobre transferência de preços para evitar as práticas BEPS.¹²

O terceiro pilar trata de maior transparência nos sistemas tributários, com uniformidade de formulários para as empresas declararem às administrações tributárias sua alocação global de lucros e bases de tributação. Contudo, para que isso seja possível, os governos precisam ser mais transparentes entre si, apresentando quais são os benefícios fiscais que concedem e informarem também os planejamentos tributários agressivos adotados pelos seus contribuintes. Neste aspecto, o levantamento de dados é essencial para o sucesso do combate às práticas BEPS.

O quarto pilar se refere ao tempo de implementação, que os Líderes do G-20 consideravam adequado entre 18 e 24 meses e, para isso, a OCDE deveria desenvolver um instrumento multilateral para que os países interessados pudessem atualizar seus tratados bilaterais em matéria tributária.

Para os países em desenvolvimento, a Declaração de 2013 estabeleceu que o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações em Matéria Tributária, a Força-Tarefa da OCDE sobre Tributação e Desenvolvimento, o Grupo do Banco Mundial e outras organizações internacionais poderiam prestar assistência para identificar as necessidades desses países para implementar os padrões de transparência e de troca de informações. Além disso, as Autoridades Tributárias Sem Fronteiras da OCDE (*OCDE's Tax Inspectors Without Borders*) também poderia prestar seus serviços de assistência aos países em desenvolvimento.

Por isso, é importante fazer um estudo, ainda que breve, sobre o Plano de Ação de combate ao BEPS e seus mecanismos de implementação.

O relatório da OCDE sobre o Plano BEPS começa por reconhecer que a globalização potencializou o comércio e o fluxo de investimentos para muitos países, de forma que contribui

¹² Informações sobre as regras de transferência de preços da OCDE podem ser encontradas em CCGI. “A OCDE e a questão do *Transfer Pricing*.” Cap. 6 em *Brasil a caminho da OCDE: explorando novos desafios*, por Vera Thorstensen e Thiago Nogueira, 122-181. São Paulo, SP: VT, 2020.

positivamente para a geração de empregos, inovação, crescimento econômico e para a retirada de milhões de pessoas de uma situação de pobreza (OCDE 2014, p. 7). Contudo, o processo de integração econômica também motivou mudanças na política das empresas, que se expandiram para vários países e se tornaram relevante na composição do PIB e nas transações internacionais. Além disso, há o aumento significativo do comércio de serviços e das trocas de produtos digitais. Uma das medidas que essas empresas passaram a adotar para atingir o máximo de seu potencial econômico foram planejamentos tributários para poder reduzir sua carga tributária, muitas vezes, realizados além do limite do aceitável.

A OCDE, então, constata que este tipo de planejamento tributário agressivo, que vai além do limite do aceitável, gera prejuízos para os governos, pois reduzem sua arrecadação tributária, e enfraquecem a integridade do sistema tributário, expondo injustiças sobre a cobrança de imposto de renda de pessoas jurídicas, em desfavor daquelas que atuam localmente. Os contribuintes também são prejudicados, pois, se a empresa multinacional transfere artificialmente seus lucros para um país cuja base tributária é menor, então, os demais contribuintes terão de arcar com uma carga tributária maior como compensação para o financiamento das atividades do Estado.

E, claro, os negócios são prejudicados. A empresa que adota esse planejamento agressivo pode ter prejuízo de imagem, uma vez que reduzir sua alíquota tributária efetiva exageradamente pode ser visto de forma negativa. As empresas multinacionais que optam por não correr esse risco e as empresas que atuam mormente no mercado doméstico terão perdas em relação à competitividade, afetando-se a concorrência leal pela distorção que a erosão da base tributável provoca (OCDE 2014, p. 8).

A OCDE e o G-20 reforçam que os acordos bilaterais em matéria tributária para se evitar a dupla tributação ou a dupla negativa de tributação já são desenvolvidos entre os países desde a década de 1920. Portanto, a preocupação é em identificar potenciais lacunas nesses acordos para que possam efetivamente tratar do tema. Com isso, o objetivo principal é o de se criar um padrão internacional para que haja coerência na aplicação de regras referentes ao imposto de renda de pessoas jurídicas que atuam e percebem lucros em diferentes jurisdições tributárias (OCDE 2014, p. 13). Esse eixo de atuação gera como subprodutos a necessidade de maior transparências, segurança e previsibilidade para o setor privado.

A partir daí, foram estabelecidas 15 ações para enfrentar as práticas BEPS. Estas ações são divididas em blocos que apresentam padrões internacionais mínimos (*minimum standards*), a revisão de padrões existentes (*revision of existing standards*), abordagens comuns que podem facilitar a convergência de práticas nacionais e diretrizes para a adoção de melhores práticas regulatórias (OCDE 2017a, p. 9).

No chamado pacote BEPS, há quatro padrões mínimos que foram acordados entre os participantes da iniciativa (OECD 2017b, p. 20):

- **ACÃO 5 – A revisão por pares (peer review) para verificar práticas tributárias danosas:** neste ponto, serão analisadas práticas relacionadas à transparência por meio de trocas espontâneas e obrigatórias de informações relevantes sobre as regras para contribuintes específicos. A ausência de troca de informações, neste caso, pode ser uma preocupação sobre possíveis práticas BEPS.
- **ACÃO 6 – Dispositivos modelo para evitar o uso abusivo de dispositivos de tratado para evitar a dupla tributação:** o propósito é coibir empresas de buscar a melhor jurisdição com menor carga tributária, sendo que seus lucros devem ser tributados na jurisdição em que foram obtidos.
- **ACÃO 13 – Relatório padronizado País-a-País (CbC – Country-by-Country):** esses relatórios permitirão às administrações tributárias ter uma visão global sobre a localização dos lucros, tributação e atividade econômica das empresas multinacionais para avaliar riscos BEPS e de preços de transferência. Dessa forma, a aplicação das regras tributárias poderá ser mais efetiva.
- **ACÃO 14 – Um acordo para assegurar o progresso da solução de disputas:** compromissos políticos para uma solução de litígios que seja efetiva e tempestiva por meio de um procedimento de mútuo acordo (MAP – *Mutual Agreement Procedure*).

As demais ações do Pacote BEPS são compromissos políticos de implementação que também se relacionam com as iniciativas definidas como *minimum standards*. Neste capítulo, a atenção será direcionada para as quatro ações aqui mencionadas.

Além disso, diferentes órgãos internacionais e comitês da OCDE participam da implementação de cada uma dessas ações (OECD 2017b, p. 21):

- **Ação 1:** *The Task Force on Digital Economy (TFDE)*.
- **Ações 2, 3, 4 e 12:** *Working Party n. 11 (WP11) on Aggressive Tax Planning*.
- **Ação 5:** *The Forum on Harmful Tax Practices (FHTP)*.
- **Ações 6, 7, 14 e parte da Ação 2:** *Working Party n. 1 (WP1) on Tax Conventions and Related Questions*.
- **Ações 8, 9, 10 e 13:** *Working Party n. 6 (WP6) on Taxation of Multinational Enterprises (e.g. Transfer Pricing issues)*.
- **Ação 11:** *Working Party n. 2 (WP2) on Tax Policy Analysis and Tax Statistics*.
- **Ação 13:** *Ad hoc Group on Country-by-Country reporting*.
- **Ação 14:** *The Forum on Tax Administration and Mutual Agreement Procedures (FTA MAP Forum)*.

Desse grupo de órgãos e grupos de trabalho, é conveniente examinar aqueles que tratam das ações que representam *minimum standards*: FHTP (Ação 5); WP1 (Ações 6 e 14); *Ad hoc Group on Country-by-Country reporting* (Ação 13); e *FTA MAP Forum* (Ação 14).

3.2. A implementação das Ações BEPS pelo Brasil

O Brasil tem adotado diversas ações com o intuito de implementar as principais ações previstas pelo Projeto BEPS. Neste item, serão examinadas as ações consideradas padrões mínimos (Ações 5, 6, 13 e 14) a serem adotados pelas jurisdições tributárias participantes do Plano de Ação BEPS e do Pacote BEPS. A Ação 13 se refere essencialmente à documentação relativa a preços de transferência, tema abordado no primeiro livro elaborado pelo CCGI (CCGI 2020b, p. 122-181).

3.2.1. A Ação 5: Práticas Tributárias Danosas

O último relatório de acompanhamento de implementação da Ação 5 considerou não haver recomendações a serem feitas ao Brasil, de forma que o país foi considerado em conformidade com o que era esperado para aquele momento. É importante frisar que o último relatório é de 2018 (OCDE 2019a, p. 72). No relatório anterior, o Brasil também não havia recebido recomendações. O Brasil adotou 10 regulamentos diferentes, por meio da Receita Federal do Brasil, para cumprir com o proposto pela Ação 5 e, desde então, não recebeu recomendações técnicas ou preocupações vindas de outros membros da iniciativa.

Os termos de referência e a metodologia do relatório foram estabelecidos em 2015 (OCDE 2015a). O relatório é dividido em quatro partes: (i) a coleta de informações; (ii) a troca de informações; (iii) as estatísticas; e (iv) questões relativas à propriedade intelectual (OCDE 2017c, p. 11-14).

A coleta de informações se refere às decisões tomadas pelas autoridades tributárias de cada jurisdição que estão no escopo da estrutura de transparência e, portanto, afetariam outras jurisdições. Neste caso, o país deve identificar essas jurisdições e informá-las de tais situações. Para decisões anteriores em que não se tem tal identificação, deve o país adotar a prática de *best efforts approach*, para tentar identificar, nas decisões passadas, as jurisdições que poderiam ser afetadas. Nesta parte, o Brasil foi considerado em conformidade com os critérios da OCDE (OCDE 2019a, p. 73).

A troca de informações precisa de uma estrutura administrativa e jurídica para poder funcionar e deve ser comunicada às jurisdições tributárias afetadas no prazo de três meses após a decisão da autoridade tributária. Há um formulário padronizado para realizar essas trocas de informações. Nesse sentido, o relatório avalia se o país tem a estrutura administrativa e jurídica para a troca de informações sobre suas decisões; se os formulários enviados para as outras jurisdições possivelmente afetadas por uma decisão foram preenchidos corretamente; e se há

um sistema em funcionamento para envio dessas informações sem atrasos. Nesta etapa do relatório, o Brasil também foi considerado em conformidade com as especificações da OCDE (OCDE 2019a, pp. 73-74)

A parte relativa às estatísticas se refere ao levantamento do total de trocas espontâneas de informações; o número de trocas por categoria de decisão; e a lista de jurisdições para onde as informações foram enviadas. A última parte do relatório trata da troca de informações envolvendo ativos sob o regime da propriedade intelectual. Nestas duas últimas etapas, a OCDE também entendeu não haver nada a apontar sobre o Brasil (OCDE 2019a, p. 74-75).

Entretanto, é importante ressaltar que países como Espanha, França, Hungria, Israel, Itália e Suécia (membros plenos da OCDE) receberam recomendações no último relatório (OCDE 2019a, p. 14-22). Para Espanha e França, foi apontado que deveria haver mudanças quanto à identificação e à troca de informações relevantes sobre ativos ligados ao regime de propriedade intelectual – recomendação que já vinha de relatório anterior. Para a Hungria, foi considerado que, desde o relatório de 2016, não havia sido adotado o *best efforts approach* para identificar as jurisdições tributárias com as quais deveria haver trocas de informações e relativo a ativos ligados à propriedade intelectual.

Foi recomendado à Suécia que continuasse seus esforços para modificar seus regulamentos para incluir exigências de informações de seus contribuintes sobre todas potenciais jurisdições no futuro, o que já havia sido sugerido em dois relatórios anteriores e continuava sem mudanças.

Para os casos de Israel e Itália, foi considerado que o atraso no fornecimento de informações à Autoridade Competente foi demasiado longo. A Itália, ainda, não havia informado novos entrantes em matéria de propriedade intelectual, especialmente marcas. Israel, por sua vez, enfrenta problemas relativos à transparência.

De outro lado, países como Canadá, Irlanda, Israel, Reino Unido, República Tcheca e Suíça (também membros plenos da OCDE) não receberam recomendações, mas a OCDE notou que a troca de informações estava sendo feita com atrasos (*delays*).

Em conclusão, o sistema tributário brasileiro, para o que se refere à Ação 5, foi considerado não danoso/prejudicial (*not harmful*).

3.2.2. Ação 6: Prevenção ao Uso Abusivo de Tratados (*Treaty Shopping*)

O propósito dessa ação é evitar o *treaty shopping* em matéria tributária, pois, atualmente, praticamente todas as jurisdições tributárias possuem acordos para evitar a dupla tributação e para tentar remover barreiras ao comércio de bens e de serviços, bem como facilitar o movimento de capital e de pessoas. A prática do *treaty shopping* se resume a tentar obter as vantagens de um acordo em matéria tributária entre jurisdições da qual não seja residente em pelo menos uma delas (OCDE 2015b, p. 17). No Relatório de 2015, a OCDE explica diversas ações que já foram tomadas antes do Projeto BEPS para tentar evitar essa prática.

A OCDE apresenta uma abordagem em três estágios para tentar resolver esse problema (OCDE 2015b, pp. 18-19):

- Inserir no acordo para evitar dupla tributação de que o objetivo é evitar a evasão fiscal e a possibilidade de se utilizar dos termos do acordo para a prática de *treaty shopping*;
- Um dispositivo específico para estabelecer um limite de benefícios (*limitation-on-benefits*), conhecida como *Regra LOB*. Essa regra, comum nos acordos em matéria tributária dos Estados Unidos limitam o acesso a benefícios fiscais baseando-se em critérios como natureza jurídica, propriedade, atividades gerais e o conceito de residente em um determinado estado.
- Para cobrir os casos restantes, uma regra geral sobre os propósitos principais das transações ou arranjos (*principal purposes of transactions or arrangements*), também conhecida como *Regra PPT*. Em linhas gerais, essa regra impede que não sejam beneficiadas transações desenhadas com o único ou principal propósito de obter uma vantagem fiscal em um acordo para evitar a dupla tributação.

Essas abordagens foram inseridas no Modelo da OCDE de acordo em matéria tributária.

No último relatório, publicado em 2019, a OCDE apontou que o Brasil possui 33 (trinta e três) tratados em matéria tributária em vigor e um instrumento de *compliance* com o padrão mínimo foi assinado com a Argentina. A OCDE aponta que, excetuando-se a Argentina, em nenhum dos acordos assinados pelo Brasil até o momento há o cumprimento do padrão mínimo estabelecido pela Ação 6 do Projeto BEPS. Mesmo assim, a OCDE informou que nenhum país apresentou questionamentos sobre as práticas do Brasil (OCDE 2019b, p. 60-61).

Até o último relatório, o Brasil havia notificado à OCDE acordos em matéria tributária com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia, Espanha, Finlândia, França, Filipinas, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, República Tcheca, Rússia, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.¹³

Em relação à Argentina, o Brasil está aplicando o estabelecido no preâmbulo e o PPT combinado com o LOB da convenção modelo da OCDE. Por fim, a OCDE também aponta que o Brasil informou que contactou os seus parceiros nesses acordos em matéria tributária para iniciar nova negociação bilateral.

A avaliação, em 2020, permaneceu a mesma, mas com o reconhecimento formal de que o acordo do Brasil com a Argentina cumpre o padrão mínimo previsto pela OCDE e, em 2019,

¹³ A lista de acordos para evitar dupla tributação e prevenir a evasão fiscal assinados pelo Brasil estão disponíveis no sítio na Internet da RFB: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> (acesso em 15 de maio de 2020).

o Brasil também assinou acordo com a Suécia para atender o referido padrão (OCDE 2020, p. 49).

3.2.3. A Ação 14: Procedimento Mutuamente Acordado (MAP)

A Ação 14 do Projeto BEPS busca melhorar a solução de litígios em matéria tributária envolvendo mais de uma jurisdição tributária. O principal mecanismo de verificação da adoção dos padrões mínimos estabelecidos para esta Ação 14 é a avaliação por pares (*peer review*), feita em fases. A avaliação do Fase 1 do Brasil foi publicada em 2019 e contém 21 recomendações de melhoria.

A metodologia da OCDE para avaliar a implementação do padrão mínimo estabelecido pela Ação 14 do Projeto BEPS é baseada em duas fases. A Fase 1¹⁴ avalia a implementação do padrão mínimo a partir da base regulatória para MAP e a sua efetiva aplicação nos casos concretos. A Fase 2¹⁵ estabelece a revisão de medidas tomadas pelo país para identificar os problemas apontados na Fase 1 (OCDE 2016a, p. 20).

Os países aprovaram a metodologia no Comitê sobre Assuntos Tributários da OCDE (*OECD Committee on Fiscal Affairs – CFA*), em 2015. O *FTA MAP Forum* congrega todos os membros da OCDE e do G-20 e fará a gestão da Ação 14 do Projeto BEPS. Junto com o *WPI* sobre Convenções em Matéria Tributária e Temas Relacionados, o Fórum FTA MAP desenvolveu os termos de referência e a metodologia para verificar a sua implementação pelos países participantes da iniciativa.

O Fórum FTA MAP estabelece um núcleo de objetivos para a implementação e avaliação da Ação 14 do Projeto BEPS. As áreas de concentração foram assim definidas (OCDE [n.d.], pp. 1-6):

- **Recursos humanos:** A autoridade tributária, quando passa a fazer exame detalhado sobre as convenções em matéria tributária e a avaliar os pedidos que a ela chegam, precisa ter um nível adequado de número e qualificação de funcionários. A quantidade de funcionários dependerá de dois fatores: o quanto a autoridade tributária realmente realiza atividades de auditoria e de ajuste a declarações feitas por residentes e não-residentes; e o quanto as empresas estrangeiras e a atividade de investimento expõem

¹⁴ Segundo a OCDE, até junho de 2020, as jurisdições tributárias que já tinham concluído o seu relatório da Fase 1 foram: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Bulgária, Brasil, Brunei Darussalam, Canadá, Chile, China, Colômbia, Coreia do Sul, Croácia, Curaçao, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Guernsey, Hong Kong (China), Hungria, Ilha de Man (Inglaterra), Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Jersey, Letônia, Liechtenstein, Lituânia, Luxemburgo, Malta, México, Mônaco, Noruega, Nova Zelândia, Países Baixos, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Romênia, Rússia, San Marino, Sérvia, Singapura, Suécia, Suíça e Turquia.

¹⁵ Segundo a OCDE, até junho de 2020, as jurisdições tributárias que já tinham concluído o seu relatório da Fase 2 foram: Alemanha, Áustria, Bélgica, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Liechtenstein, Luxemburgo, Países Baixos, Reino Unido, Suécia e Suíça.

os contribuintes a situações de ajuste de suas declarações de renda. Assim, cada jurisdição tributária deve prover o treinamento adequado para seus funcionários, bem como que práticas pessoais não resultem em alta rotatividade desses funcionários, prejudicando assim a implementação do MAP.

- **Empoderamento:** Para que as autoridades tributárias possam atingir os objetivos da Convenção Modelo em Matéria Tributária da OCDE, é necessário que elas tenham os mecanismos necessários para implementá-los. Isto significa que as autoridades tributárias não podem ter seu trabalho contaminado por objetivos desenvolvidos por outras áreas do governo em detrimento dos objetivos das convenções em matéria tributária, seus princípios e regras, ou seja, o propósito de atingir a maior arrecadação possível não deve influenciar a avaliação sobre a aplicação do MAP, ainda que a decisão prevista por esses procedimentos reflita em perda de arrecadação momentânea.
- **Postura e Relacionamento:** A relação entre as autoridades tributárias pelo mundo deve se basear em confiança mútua, pois potencializa o espaço de cooperação e de produtividade. Por isso, a postura esperada das autoridades tributárias é que realizem suas ações e forneçam informações baseadas na boa-fé, estabelecendo uma relação profícua para todas.
- **Melhoria de procedimentos:** Trata-se de busca constante e que deverá considerar os procedimentos internos e a permanente dedicação para resolver casos difíceis que o auditor fiscal sozinho não tenha conseguido resolver; participação dos contribuintes e seus assessores para melhorar as declarações de renda apresentadas, sua interpretação e adoção de melhores práticas; e atuar na prevenção, antecipando-se a litígios sobre a aplicação de termos de um tratado envolvendo matéria tributária e mais de uma jurisdição possivelmente competente. Como forma de buscar uma solução apaziguadora, o Fórum FTA MAP se concentra na elaboração de soluções multilaterais e adoção de abordagens que sejam geralmente aceitas pelas administrações tributárias pelo mundo.
- **Auditoria:** As auditorias conduzidas pela administração tributária devem ser revistas para não prejudicar a implementação dos acordos internacionais em matéria tributária. Por isso, cada administração tributária deve revisar suas práticas internas de auditoria, estabelecendo práticas comuns quanto ao tempo de auditoria, os documentos a serem exigidos do contribuinte e a avaliação de regras gerais anti-abuso de direito. Além disso, os auditores fiscais, em cada administração tributária, devem ter consciência de que o ajuste na declaração de seus contribuintes pode resultar em dupla tributação, ter efeito sobre mais de uma jurisdição tributária e a forma de reconciliar procedimentos e princípios aplicados por jurisdições tributárias concorrentes em um determinado caso.

De forma geral, a OCDE estabeleceu que os elementos para um padrão mínimo nessa área devem envolver a implementação de boa-fé das regras do MAP, que os procedimentos das

administrações tributárias participantes incentivem a prevenção e a resolução em tempo adequado de litígios relacionados a tratados em matéria tributária e garantir o acesso ao MAP para contribuintes que preencham o Artigo 25.1 da Convenção Modelo em Matéria Tributária da OCDE, que estabelece,

Article 25. Mutual Agreement Procedure

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

O Artigo 25.1, portanto, estabelece ser direito do contribuinte questionar a notificação de lançamento de imposto sobre a renda que possa ser conflitante com matéria disposta em acordos bilaterais para evitar a dupla tributação e nas hipóteses previstas na Convenção Modelo sobre a Tributação sobre a Renda e sobre o Capital (OCDE 2017d, p. 44). O Código Tributário Nacional, no artigo 98, estabelece situação especial para os acordos internacionais em matéria tributária, que prevalecem sobre a legislação interna, uma vez devidamente internalizados no ordenamento jurídico brasileiro.

O ponto central da Ação 14 do Projeto BEPS, portanto, é o estabelecimento de mecanismos eficientes e efetivos de solução de litígios quando um contribuinte entender haver conflito entre duas jurisdições tributárias competentes e a interpretação de regras previstas em acordo bilateral para evitar a dupla tributação entre essas jurisdições.

Por isso, uma primeira medida é a inclusão do artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE nos acordos bilaterais para evitar dupla tributação. E, como visto no subitem anterior, o Brasil ainda não realizou essa mudança formalmente, ainda que tenha aprovado legislação interna sobre o tema, como se verá no subitem a seguir.

3.2.3.1. *O Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT)*

A Medida Provisória n. 685, de 21 de julho de 2015 (MP685), convertida em lei pela Lei Federal n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015, estabeleceu o Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT), autorizando o Poder Executivo Federal¹⁶ a promover a atualização monetária dos valores das taxas instituídas por diversas leis (art. 8º, da Lei Federal n. 13.202/2015) e a permitir, nos termos do art. 1º, §1º,

Art. 1º. Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT, na forma desta Lei.

¹⁶ Portanto, a medida não se aplica aos fiscos estaduais, distrital e municipais.

§1º. O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, desistir do respectivo contencioso e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, para a quitação dos débitos em contencioso administrativo e judicial.

A medida permite que aqueles que devam tributos em nível federal e estejam questionando estas dívidas possam, por requerimento desistir do contencioso (administrativo ou judicial) para utilizar, no lugar, créditos próprios de prejuízos fiscais e de base negativa de cálculo da CSLL.

Na Exposição de Motivos da MP685, já constava a correlação da medida com o Projeto BEPS (BRASIL 2015):

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, o 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.

Dessa forma, o governo brasileiro já buscava implementar uma das ações do Projeto BEPS, voltada para conter planejamentos tributários agressivos que acabem por resultar na transferência artificial de lucros para jurisdições com menor carga tributária.

Os arts. 1º e 6º, da MP685, serviram de fundamento para a Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1.037, de 28 de julho de 2015 (Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1.037/2015), que regulamenta os termos da MP685 (convertida na Lei Federal n. 13.202/2015) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL 2015).

A partir dessa nova legislação, as empresas passaram a ser obrigadas a informar, tempestivamente, à RFB seus negócios jurídicos que não tenham motivos relevantes além do referente à sua tributação e serviu como um dos pontos de partida para o cumprimento da Ação 14 do Projeto BEPS.

3.2.3.2. *Avaliação da OCDE e dos demais membros sobre a implementação da Ação 14*

Em novembro de 2019, a OCDE divulgou relatório sobre a implementação da Ação 14 feita pelo Brasil. A Ação 14 busca tornar mais efetivos instrumentos de resolução de disputas e segue o disposto no subitem anterior pela adoção da MP685, convertida na Lei Federal n. 13.202/2015 e pela Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1.037/2015.

A Ação 14 trata, portanto, de solução de litígios envolvendo matéria tributária e acordos para evitar dupla tributação. É uma das ações que podem melhor demonstrar a implementação das medidas desenvolvidas no âmbito do Plano de Ação da OCDE/G-20 para combater as práticas BEPS (OCDE 2014, p. 26). A ideia é evitar procedimentos morosos para a revisão dos acordos para evitar a dupla tributação, especialmente quando for necessária uma renegociação desses instrumentos.

O Relatório da Fase 1 da implementação da Ação 14 do Projeto BEPS traz algumas conclusões importantes sobre o desempenho do Brasil. De início, a OCDE considera que o Brasil possui poucos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (OCDE 2019b, p. 9). Segundo o inventário da OCDE, são 35 acordos e apenas 23 casos envolvendo MAP até 31 de dezembro de 2018. A avaliação inicial da OCDE é a de que o Brasil tem pouca familiaridade com esses procedimentos e, dos poucos casos notificados, 48 por cento se referem à alocação ou atribuição. Contudo, a OCDE avalia que o Brasil tem poucas deficiências nesse setor, inclusive com um bom índice de aplicação do Art. 25 da Convenção Modelo da OCDE, e que está trabalhando para superá-las.

O relatório considera, metodologicamente, quatro etapas de análise: (i) prevenção de litígios; (ii) disponibilidade de acesso ao MAP; (iii) resolução dos casos MAP; e (iv) a implementação dos acordos MAP (OCDE 2019b, p. 13).

Em relação à **prevenção de litígios**, a OCDE fez apenas uma recomendação, avaliando que dois dos 35 (trinta e cinco) acordos bilaterais para evitar dupla tributação assinados pelo Brasil não continham dispositivo similar à primeira sentença do Art. 25.3 da Convenção Modelo da OCDE, que prevê que as autoridades tributárias devem (*shall*) resolver por acordo mútuo quaisquer dificuldades ou dúvidas que surjam da interpretação ou da aplicação da Convenção Modelo da OCDE. O Brasil deve trabalhar para incluir dispositivos semelhantes nestes dois acordos (com a Bélgica e com a França). Em relação aos arranjos sobre adiantamento de preços (APAs), relativa a transferências de preço, a OCDE não identificou dificuldades ou questionamentos feitos por outras jurisdições tributárias participantes (OCDE 2019b, p. 17).

Em relação à **disponibilidade de acesso ao MAP**, foram 12 recomendações no total. Esta parte do relatório está subdividida em 10 medidas. A primeira se refere à inclusão de um dispositivo semelhante ao art. 25.1 da Convenção Modelo da OCDE, dos quais apenas seis acordos bilaterais do Brasil possuem. Os demais 29 acordos estabelecem período de tempo para apresentação de um requerimento MAP, dos quais 20 não tem qualquer dispositivo do tipo, quatro determinam que a legislação doméstica determinaria o período para a apresentação desses pedidos, três estabelecem apenas dois anos para submissão desses requerimentos, ao

passo que outros dois determinam um prazo de cinco anos para que o contribuinte submeta o pedido de MAP.

Então, a OCDE recomendou que o Brasil busque incluir dispositivo relativo ao art. 25.1 da Convenção Modelo da OCDE, sem limite de tempo para apresentar o requerimento de MAP. O Brasil poderia fazer isso por meio de negociações bilaterais e reforçar seu compromisso em fazer tais alterações. No meio tempo, ainda que unilateralmente, o Brasil deveria garantir acesso dos contribuintes ao procedimento MAP, nos termos do art. 25.1 da Convenção Modelo da OCDE.

A segunda medida se refere à submissão de requerimentos de MAP para a autoridade de qualquer das partes do tratado ou que se possa pedir uma consulta bilateral. A OCDE constatou que 33 acordos bilaterais do Brasil possuem medida sobre isso, mas falta ao Brasil notificar como o procedimento funciona na prática.

A terceira medida se refere à possibilidade de o contribuinte solicitar um procedimento MAP para casos de transferência de preços, que a OCDE reconhece que o país vem fazendo e que deve, como recomendação, continuar fazendo.

A quarta medida se refere à possibilidade de o contribuinte solicitar um procedimento MAP para casos de dispositivos relativos ao abuso de direito. O Brasil informou que pretende dar acesso ao procedimento MAP para esses temas, mas que ainda não recebeu nenhum pedido do tipo. A OCDE recomenda que o Brasil siga esse entendimento quando eventualmente receber um requerimento de MAP com essa temática, havendo conflito entre a interpretação da regra doméstica e a presente no acordo bilateral.

A quinta medida se refere à possibilidade de o contribuinte solicitar um procedimento MAP para casos de resolução de auditoria, na qual a OCDE entendeu que o Brasil cumpre o estabelecido como padrão mínimo.

A sexta medida se refere à possibilidade de o contribuinte solicitar um procedimento MAP para casos de requerimento de informações. Neste item, a OCDE não identificou nenhuma violação ou desconformidade, mas reforçou que o Brasil deve manter sua política de não limitar o acesso aos requerimentos de MAP.

A sétima medida prevê a inclusão da segunda parte do Art. 25.3 da Convenção Modelo da OCDE. Apenas 17 tratados bilaterais do Brasil possuem dispositivo semelhante. A OCDE, então, recomendou que o Brasil busque incluir regra semelhante nos demais 18 acordos que possui e que mantenha sua intenção de incluir esses dispositivos em todos os seus acordos bilaterais em matéria tributária em negociações futuras.

A oitava medida trata de publicar de forma clara e abrangente as diretrizes sobre o procedimento MAP do país.¹⁷ A OCDE considera que o Brasil cumpre os principais objetivos da Ação 14 neste aspecto, mas recomenda que o país esclareça que os procedimentos MAP

¹⁷ Os procedimentos MAP do Brasil estão disponíveis no sítio na Internet da RFB. Disponível aqui: <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/map/manual-map_en.pdf> (acessado em 8 de junho de 2020).

também são aplicáveis para caso de dispositivos anti-abuso de direito, para disputas multilaterais e para auto-ajustes iniciados de boa-fé no exterior. Além disso, que os contribuintes possam requerer resoluções de litígio em mais de um ano para assuntos recorrentes e que informe sobre eventuais juros e multas incidentes.

A nona medida estabelece a necessidade de disponibilizar as diretrizes MAP do país, torná-las facilmente acessíveis e publicar o seu Perfil MAP feito pela OCDE.¹⁸ Muito embora a OCDE não teça críticas, faz a recomendação de que o país continue aplicando essa política e que mantenha o acesso facilitado a essas informações.

Por fim, a décima medida exige que o país esclareça, nas diretrizes MAP, que a resolução de auditorias não impede o acesso ao MAP. Como o Brasil não possui nenhum caso real sobre este tema, a OCDE entende que não é possível avaliar e, portanto, não formulou nenhuma recomendação.

Em relação à **resolução de casos MAP**, foram 5 recomendações. Esta parte do relatório está subdividida em seis medidas. A primeira se refere à inclusão da primeira parte do Art. 25.2 da Convenção Modelo da OCDE. A OCDE recomenda que o Brasil mantenha sua intenção de incluir esse dispositivo em suas negociações futuras de acordos bilaterais em matéria tributária. Em todos os atuais acordos bilaterais do Brasil há esse tipo de dispositivo.

A segunda medida se refere a resolver os pedidos de MAP em até 24 meses, como média. A média do Brasil é de 26,43 meses por caso e cerca de 14,3 por cento dos casos foram resolvidos em 11 meses apenas. A OCDE recomenda que os casos fiquem na média de 24 meses.

A terceira medida trata de que o país tenha recursos humanos suficientes para tratar dos casos MAP. A OCDE aponta que, de 2017 para 2018, houve aumento do número de requerimentos de MAP e recomenda que o Brasil adote a política correta para manutenção de resolução desses casos de forma rápida, eficiente e efetiva.

A quarta medida se refere a garantir que os funcionários encarregados tenham autoridade para resolver casos de acordo com o tratado tributário aplicável. A OCDE recomenda que a autoridade tributária mantenha sua autonomia para decidir esses casos sem depender de aprovação ou direção de funcionários superiores da administração tributária, ou seja, que a decisão deve se manter técnica e sem influência política.

A quinta medida trata do uso indicadores de desempenho apropriados para o funcionamento do MAP. A OCDE não identificou questionamento dos demais participantes em relação Brasil, mas, mesmo assim, recomendou que o país continue nesse caminho e não promova alterações.

A sexta medida busca providenciar transparência em relação à arbitragem MAP. O Brasil não adota a arbitragem como mecanismo para solução dos casos MAP e não há

¹⁸ O Perfil MAP do Brasil está disponível por aqui: <<http://www.oecd.org/tax/dispute/Brazil-Dispute-Resolution-Profile.pdf>> (acesso em 8 de junho de 2020).

dispositivo sobre o tema em nenhum dos acordos bilaterais do Brasil e que o país pretende continuar assim. Dessa forma, a OCDE não promoveu nenhuma recomendação específica sobre este tema.

Em relação à **implementação dos acordos MAP**, foram 3 recomendações. Esta parte do relatório está subdividida em três indicadores. Em relação à primeira (implementar todos os acordos MAP), o Brasil deve implementar todos os acordos alcançados via MAP. O Brasil, por meio do Código Tributário Nacional (CTN), nos artigos 173 e 174, estabelece um limite temporal de cinco anos para avaliar esses casos. A OCDE, então, recomenda que o Brasil informe essa limitação para que seja claro e transparente e que estabeleça um mecanismo para identificar esses casos para garantir que os acordos via MAP sejam totalmente implementados.

O segundo indicador trata de implementar os acordos alcançados via MAP em um tempo razoável e a OCDE recomendou que o Brasil continue implementando esses acordos no menor tempo possível, como já vem fazendo. Além disso, nenhuma das administrações tributárias participantes informaram ter tido problemas com o Brasil quanto a este item.

O último indicador desta parte do relatório trata da implementação da segunda parte do art. 25.2 da Convenção Modelo da OCDE ou, alternativamente, os arts. 9.1 e 7.2 da mesma Convenção. Nos acordos brasileiros, apenas seis possuem cláusula semelhante, enquanto apenas um inclui os instrumentos previstos nos arts. 9.1 e 7.2 da Convenção Modelo. A recomendação da OCDE é que o Brasil busque incluir nos demais 28 acordos regra similar.

É importante frisar que o Brasil ainda passará pelo relatório referente à Fase 2, ou seja, momento em que a OCDE e os membros do Projeto BEPS analisarão se o Brasil deu cumprimento às recomendações realizadas pela OCDE na Fase 1.

4. Considerações Finais

O Brasil deve considerar o potencial que as temáticas tributárias podem trazer para o seu processo de acesso à OCDE. De todo o *acquis regulatório* da OCDE, aproximadamente 10 por cento versa sobre temas tributários. Os pontos de destaque, sem dúvidas, estão nas diretrizes sobre Preços de Transferência e na iniciativa BEPS, ambas em capítulo separado neste volume.

Para além disso, a OCDE estabeleceu um acordo de cooperação com o CIAT, um organismo intergovernamental que existe desde os anos 1960 e conta com a participação oficial da Receita Federal do Brasil. A partir desse acordo de cooperação, a OCDE busca melhorar a sua base de dados em matéria tributária e em disseminar suas diretrizes em matéria tributária.

Nesse contexto, os pontos de destaque se referem ao levantamento de dados, a eficiência de tributos sobre valor agregado (e sobre o consumo) e iniciativas de cooperação entre administrações tributárias com o objetivo de torná-las cada vez mais transparentes e eficientes.

O perfil do Brasil ainda não atende a esses pontos de destaque. Contudo, o Brasil tem buscado aderir ao maior número de instrumentos que envolvam questões tributárias, ao todo 13 dos 23 listados pela OCDE.

Uma iniciativa recente da OCDE, na qual o Brasil também não se destacou, se refere ao uso de políticas tributárias para atingir objetivos sustentáveis, especialmente a tributação sobre carbono no consumo de energia. O objetivo é induzir o comportamento para incentivar o uso de energia de fontes renováveis e limpas. O relatório sobre o Brasil apontou a ausência de tributos com esse objetivo, ao passo que a tendência dos países da OCDE é pela adoção de tributos que desincentivem o consumo de combustíveis fósseis, inclusive no setor elétrico.

Em relação ao Projeto BEPS, O Brasil vem realizando esforços para se adequar às suas ações. Como proposta original do G-20, grupo do qual o Brasil faz parte, não seria de se imaginar diferente. Das 15 ações adotadas pelos Líderes do G-20, desde 2013, quatro delas evoluíram para o nível de um padrão mínimo a ser implementado pelos países participantes, a exemplo do que fez o Acordo TRIPS para propriedade intelectual na OMC: estabelecer o mínimo em termos de regras e práticas que cada jurisdição deve aplicar.

Neste sentido, a OCDE e o G-20 se preocupam principalmente com transparência, troca de informações entre as autoridades tributárias, a elaboração de uma convenção modelo de acordo para evitar a dupla tributação e, agora, também para prevenir a evasão fiscal.

De forma geral, o Brasil apresentou bom desempenho nos relatórios realizados pela OCDE em cada uma dessas ações que se tornaram padrões mínimos, muitas vezes à frente inclusive de países membros da OCDE, como é o caso na Ação 5.

Contudo, o país precisa rever seus acordos em matéria tributária para fazer as adequações à nova Convenção Modelo em Matéria Tributária sobre a Renda e sobre o Capital da OCDE e realizar melhorias em relação à solução de litígios quanto à interpretação de regras tributárias contidas nestes acordos, conforme abordado neste capítulo.

5. Referências

- BRASIL. “Exposição de Motivos à MP n. 685.” 7 de julho de 2015. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf (acesso em 6 de maio de 2020).
- CCGI. “A OCDE e a questão do transfer pricing.” Cáp. 5 em *Brasil a caminho da OCDE: explorando novos desafios*, por Vera Thorstensen e Thiago Nogueira. São Paulo, SP: VT, 2020b.
- CCGI. “Regulamentação e estabelecimento de boas práticas em assuntos tributários (fiscal affairs) pela OCDE.” Cáp. 6 em *Brasil a caminho da OCDE: explorando novos desafios*, por Vera Thorstensen e Thiago Nogueira, 183-235. São Paulo, SP: VT, 2020a.
- CIAT. *El CTPA (OCDE)/CIAT - Programa de Cooperación*. [s.d.].a. https://www.ciat.org/cooperacion/?_sft_post_tag=ocde (acesso em 7 de abril de 2020).

- *Misiones Internacionales*. [s.d.]b. <https://www.ciat.org/misiones-internacionales/> (acesso em 7 de abril de 2020).
- G-20. “Cannes Summit Final Declaration - Building Our Common Futures: Renewed Collective Action for the Benefit of All.” 4 de novembro de 2011. <http://www.g20.utoronto.ca/2011/2011-cannes-declaration-111104-en.html> (acesso em 7 de maio de 2020).
- “Declaration on Strengthening the Financial System - London Summit, 2 April 2009.” 2 de abril de 2009. <http://www.g20.utoronto.ca/2009/2009ifi.pdf> (acesso em 7 de maio de 2020).
- “G20 Leaders Declaration, Los Cabos, Mexico.” 19 de junho de 2012. <http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.html> (acesso em 7 de maio de 2020).
- “Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leaders' Declaration.” setembro de 2013. <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf> (acesso em 7 de maio de 2020).
- OCDE. “Background Brief - Inclusive Framework on BEPS.” janeiro de 2017a. <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (acesso em 14 de maio de 2020).
- “BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents,.” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. outubro de 2016a. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-on-more-effective-dispute-resolution-peer-review-documents.pdf> (acesso em 8 de junho de 2020).
- “BEPS Action 5 on Harmful Tax Practices - Terms of Reference and Methodology for the Conduct of the Peer Reviews of the Action 5 Transparency Framework.” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. fevereiro de 2017c. www.oecd.org/tax/beps/beps-action-5-harmful-tax-practices-peer-review-transparencyframework.pdf (acesso em 13 de maio de 2020).
- “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*. 2015a. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en (acesso em 13 de maio de 2020).
- “Harmful Tax Practices - 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings (Inclusive Framework on BEPS: Action 5).” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2019a. <https://doi.org/10.1787/7cc5b1a2-en> (acesso em 15 de maio de 2020).
- “Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Brazil (Stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14.” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2019b. <https://www.oecd.org/tax/beps/making-dispute-resolution->

- more-effective-map-peer-review-report-brazil-stage-1-12acb5ea-en.htm (acesso em 6 de junho de 2020).
- “Model Tax Convention on Income and on Capital - condensed version (as it read on 21 November 2017).” 21 de novembro de 2017d. <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (acesso em 11 de junho de 2020).
 - “Multilateral Strategic Plan on Mutual Agreement Procedures: A vision for continuous MAP improvement.” *Forum on Tax Administration*. [n.d.]. <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/map-strategic-plan.pdf> (acesso em 7 de junho de 2020).
 - *OECD and CIAT join forces in promoting stronger tax systems*. 23 de outubro de 2018. <https://www.oecd.org/tax/oecd-and-ciat-join-forces-in-promoting-stronger-tax-systems.htm> (acesso em 7 de abril de 2020).
 - “Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.” 5 de fevereiro de 2014. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt> (acesso em 6 de maio de 2020).
 - “Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report.” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2015b. (acesso em 12 de maio de 2020).
 - “Prevention of Treaty Abuse - Peer Review Report on Treaty Shopping: Inclusive Framework on BEPS Action 6.” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2019b. <http://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-peer-review-report-on-treaty-shopping-9789264312388-en.htm> (acesso em 15 de maio de 2020).
 - “Prevention of Treaty Abuse – Second Peer Review Report on Treaty Shopping, Inclusive Framework on BEPS: Action 6.” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 30 de janeiro de 2020. <http://www.oecd.org/tax/beps/prevention-of-treaty-abuse-second-peer-review-report-on-treaty-shopping.pdf> (acesso em 7 de junho de 2020).
 - “Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2019.” 2019c. <https://doi.org/10.1787/25666b8d-en-es> (acesso em 4 de abril de 2020).
 - “Taxing Energy Use 2019: Country Note - Brazil.” [s.d.]. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-energy-use-brazil.pdf> (acesso em 5 de abril de 2020).
 - “Taxing Energy Use 2019: Using Taxes for Climate Action.” 2019d. <https://doi.org/10.1787/058ca239-en> (acesso em 7 de abril de 2020).
- OECD. “Background Brief: Inclusive Framework on BEPS.” *Site da OCDE*. janeiro de 2017b. <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf> (acesso em 8 de maio de 2020).
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. “Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1.037, de 28 de julho de 2015.” 28 de julho de 2015.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=66599> (acesso em 6 de maio de 2020).