

**Working
Paper**

536

CCGI - Nº 31
Working Paper Series
SETEMBRO DE 2020



**SAO PAULO SCHOOL
OF ECONOMICS**

**Regulamentação e estabelecimento de boas práticas em
assuntos tributários (fiscal affairs) pela OCDE**

**Vera Thorstensen
Marcelly Fuzaro Gullo**

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

REGULAMENTAÇÃO E ESTABELECIMENTO DE BOAS PRÁTICAS EM ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS (*FISCAL AFFAIRS*) PELA OCDE

Vera Thorstensen¹
Marcelly Fuzaro Gullo²

Resumo: A OCDE, enquanto organização e fórum internacional para debates e estabelecimento de boas práticas, vem se destacando como importante liderança para a criação de regulamentações sobre os mais relevantes temas da agenda internacional. Um destes temas é a tributação internacional e todas as questões relacionadas à erosão da base tributária e transferência de lucros, que vem sendo endereçadas em conjunto pela OCDE e pelo G-20 por meio do Projeto BEPS. Diante deste cenário, o presente estudo visa apresentar a atuação da OCDE em temas tributários e a especificação destes temas, a identificação dos 23 instrumentos legais em matéria de tributação que encontram-se em vigor, e as atuais 15 Ações lançadas pelo referido Projeto BEPS. O estudo visa, ainda, apresentar a estrutura da OCDE responsável por lidar com os temas, apresentando o trabalho do Centro de Política e Administração Tributária – CTPA, o Comitê sobre Assuntos Tributários, e demais órgãos subsidiários e programas especiais.

Palavras chave: OCDE, G-20, tributação internacional, BEPS

Classificação JEL: K33, K34, F38, H2, H71

Abstract: *The OECD, as an international organization and forum for debate and the establishment of good practices, has emerged as an important leader in designing regulations on the most relevant topics on the international agenda. One of these topics is international taxation and all issues related to tax base erosion and profit shifting, which have been addressed jointly by the OECD and the G-20 through the BEPS Project. Given this scenario, the present study aims to present the activities developed by OECD in fiscal affairs the specification of these themes, the identification of the 23 tax legal instruments that are in force, and the current 15 Actions launched by BEPS Project. The study also aims to present the OECD structure responsible for dealing with fiscal affairs, presenting the work of the Center for Tax Policy and Administration - CTPA, the Committee on Fiscal Affairs - CFA, and other subsidiary bodies and special programs.*

Key words: *OECD, G-20, international taxation, BEPS*

JEL Classification: K33, K34, F38, H2, H71

¹ Professora da Escola de Economia de São Paulo da FGV, Coordenadora do Centro de Estudos do Comércio Global e Investimentos (CCGI/FGV) e Titular da Cátedra OMC no Brasil.

² Doutoranda em Ciências Jurídico-Econômicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (FDUC), Mestre em Direito pela UNESP e Pesquisadora do CCGI/FGV.

1- Introdução

De grande destaque e relevância no cenário internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, é uma organização internacional em vigor desde 1961 e que objetiva promover políticas públicas de qualidade entre os países, que contribuam para o desenvolvimento, crescimento econômico e bem-estar social mundial. Funciona como um importante fórum de debates, busca de soluções e troca de experiências entre os países no tratamento dos temas que lhes sejam comuns e mais urgentes de regulação no cenário internacional e nas governanças nacionais.

Dentre os diversos temas de grande relevância internacional tratados pela OCDE, o presente estudo destaca a importância dos assuntos tributários (“*fiscal affairs*”), uma vez que os tributos constituem a maior fonte de arrecadação de receitas ao orçamento público estatal e, portanto, são os principais financiadores dos custos do Estado e de políticas públicas de bem-estar social. Políticas tributárias bem estruturadas podem incentivar o desenvolvimento econômico, o comércio internacional e investimentos estrangeiros. Deste modo, é essencial ao bom funcionamento estatal e econômico que o sistema tributário seja bem estruturado, bem distribuído e executado, capaz de monitorar e impedir a evasão fiscal ou hipóteses de não tributação por incompatibilidade de leis. É importante que seja transparente, equitativo, adequado à capacidade contributiva dos contribuintes e que consiga arrecadar receitas suficientes destinadas à implementação das políticas públicas necessárias e não servir como inibidor de investimentos e comércio.

Especialmente em matéria de investimentos e comércio internacional que envolvam hipóteses de tributação transfronteiriça, o cuidado deve ser para evitar as hipóteses de dupla tributação ou de dupla não tributação, seja por evasão fiscal ou por lacunas na lei exploradas por ferramentas de planejamento tributário agressivo, normalmente utilizado por grandes empresas multinacionais e grupos de empresas associadas ou controladas, que servem-se de métodos para deslocar suas bases tributárias para jurisdições de baixa tributação ou não tributação (paraísos fiscais).

Por ser de interesse dos Estados e dos contribuintes que haja uma boa gestão dos tributos, inclusive com a correta identificação de onde o valor é gerado e onde a tributação deve ocorrer, a OCDE tem buscado, desde o início de sua vigência, estabelecer diálogos globais sobre questões tributárias, tanto em âmbito doméstico dos países, como internacional. Desde então, a Organização já adotou diversos instrumentos legais que regulamentem as questões mais sensíveis à agenda internacional, como: elisão fiscal e não tributação, dupla tributação, cooperação entre administrações tributárias, abusos em tratados tributários, transfer pricing, planejamento tributário agressivo, erosão da base tributário e deslocamento de lucros, dentre outras.

O tema de tributação passou a receber ainda maior atenção da OCDE na década de 1990, quando houve intenso crescimento da atuação transfronteiriça de empresas multinacionais e, em conjunto, diversos aspectos de tributação trinternacional tornavam-se cada vez mais sensíveis, como discussões sobre a jurisdição responsável pela tributação, local da geração de valor e, principalmente, situações de dupla não tributação. Tais práticas, além de prejudicar a base tributária dos países, impõe uma concorrência desleal às empresas domésticas que não possuem as mesmas facilidades e oportunidades que empresas multinacionais para reduzirem suas cargas tributárias.

Na década de 2010, a força dos temas tributários na agenda internacional fez com que a OCDE e o G20 unissem esforços para endereçar as questões. Assim, criaram o chamado Projeto BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting* e um Pacote com 15 Ações, as quais objetivam implementar medidas diversas para combater a erosão das bases tributárias e a divisão dos lucros sem a devida tributação. Visando tornar a iniciativa

globalizada e criar um meio com condições equitativas a todos os países atuarem, foi criado, também, um fórum, o *Inclusive Framework for BEPS Implementation*, que atualmente conta com mais de 130 jurisdições membros, unidas no propósito de implementar as ações do Projeto BEPS.

Deste modo, a OCDE vem consolidando seu trabalho como líder no desenvolvimento de políticas fiscais internacionais, unindo seus países membros, os membros do G-20, outros países não membros interessados (especialmente países em desenvolvimento), além de outras organizações internacionais, na construção de políticas públicas globais de gestão tributária e transparência, prevenção e combate à evasão fiscal, removendo, ainda, barreiras indevidas ao comércio e investimentos transfronteiriços.

2- A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE: noções gerais³

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE ou *Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD*, com sede em Paris, foi estabelecida em 14 de setembro de 1960, e entrou em vigor em 31 de setembro de 1961. É composta, atualmente, por 37 membros: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Colômbia⁴, Coreia do Sul, Chile, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia.

A criação da OCDE visou substituir e ampliar os objetivos da antiga Organização para a Cooperação Econômica Europeia – OCEE, ou *Organisation for European Economic Cooperation – OEEC*, originalmente estabelecida para viabilizar a execução do Plano Marshall, no período pós 2ª Guerra Mundial, em abril de 1948. Com o fim do Plano Marshall e, buscando incentivar e aprofundar a cooperação europeia, nasceu a OCDE, composta pelos mesmos membros da OEEC e mais os Estados Unidos e o Canadá.⁵ Desde então, a OCDE funciona como fórum para discussão e promoção de políticas comuns e boas práticas em diversas áreas, visando estimular o crescimento e o desenvolvimento econômico e sustentável comum, promovendo maior qualidade de vida.

O artigo 1 de sua Carta Constitutiva estabelece que a Organização objetiva o desenvolvimento de políticas que promovam: a) crescimento econômico sustentável, empregos e elevados padrões de vida nos membros, com a manutenção de estabilidade financeira e contribuição ao desenvolvimento da economia mundial; b) expansão econômica dos membros e não membros em processo de desenvolvimento econômico; e c) a expansão do comércio mundial em bases multilaterais e não discriminatórias, conforme regras internacionais.

Para cumprir com seus objetivos, a OCDE está estruturada de forma tripartite, composta por um Conselho, um Secretariado e diversos Comitês, responsáveis pelas seguintes funções:

³ Para informações mais detalhadas sobre o funcionamento e estrutura da OCDE, ver THORSTENSEN, Vera; GULLO, Marcelly Fuzaro. “O Brasil na OCDE: membro pleno ou mero espectador?”. Working paper 488. CCGI n° 11. Maio de 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/23926>>.

⁴ A Colômbia foi formalmente convidada para tornar-se o 37º membro da OCDE, em 28 de maio de 2018. Atualmente, encontra-se finalizando procedimentos domésticos para conclusão do processo.

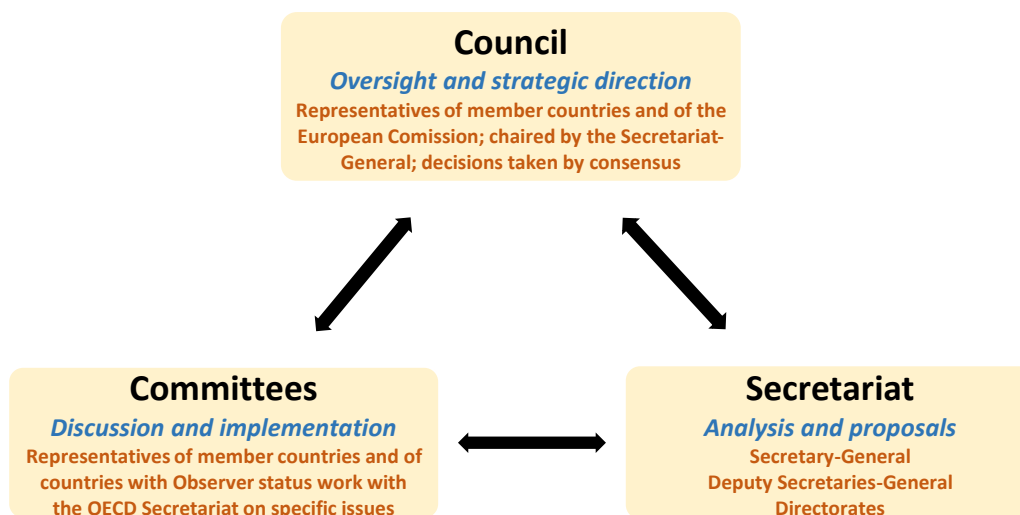
⁵ Originalmente, os membros da OEEC eram: Áustria, Bélgica, Dinamarca, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Portugal, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido, mais a Alemanha Ocidental (representada pelas áreas de ocupação combinada dos EUA e Reino Unido e pela área de ocupação francesa) e o antigo Território Livre de Trieste (área administrada pelos EUA e Reino Unido). Os Estados Unidos e o Canadá eram observadores.

i) **Conselho:** órgão integrado por representantes de todos os países membros e um representante da União Europeia, presidido pelo Secretário Geral. Possui funções decisórias e executivas, conduz negociações e é responsável pela adoção de instrumentos legais na forma de decisões, recomendações, declarações, entendimentos e acordos internacionais, os quais são elaborados a partir dos estudos e atividades dos Comitês. Reúne-se regularmente e em reuniões anuais, as chamadas *Ministerial Council Meetings*, e tomam decisões por consenso (OECD, 2019);

ii) **Secretariado:** coordenado pelo Secretário Geral, é um órgão estrutural multidisciplinar, subdividido em diretorias, departamentos e órgãos especiais, composto por mais de 2500 funcionários especializados, que conduz análises, pesquisas e recomendações de políticas públicas, além de acompanhar e dar suporte ao desenvolvimento das atividades dos Comitês temáticos, Grupos de Trabalho e Grupos Especiais (OECD, 2019); e

iii) **Comitês:** a OCDE conta com cerca de 250 Comitês, Grupos de Trabalho (*Working Groups*) e Grupos Especiais (*Expert Groups*), que atuam em diversas áreas, estabelecem sua própria rotina de trabalho e podem criar órgãos subsidiários auxiliares. Cada Comitê é vinculado à Diretoria temática correspondente no Secretariado e desenvolve trabalhos de análises dentro de sua competência, conforme instruções recebidas pelo Conselho, levantando dados, produzindo estudos, estatísticas e resultados que podem ser convertidos em aconselhamento e boas práticas, ou mesmo em instrumentos legais, a depender de decisão de aprovação pelo Conselho. São, ainda, responsáveis por conduzir as revisões por pares e monitorar a implementação dos instrumentos da OCDE (OECD, 2019).

Figura 1 – Estrutura da OCDE:



Fonte: OCDE (OECD, 2019). Adaptação: CCGI- EESP/FVG.

Os trabalhos desenvolvidos pela OCDE abrangem os mais variados temas globais relevantes à agenda internacional, como: agricultura e alimentação; anticorrupção; desenvolvimento; economia; educação; emprego; energia; meio ambiente; finanças e investimentos; governança; indústria e serviços; energia nuclear; desenvolvimento regional, rural e urbano; ciência e tecnologia; temas sociais, migração e saúde; tributação, comércio; transportes; dentre outros (OECD, 2019). Os diversos estudos e relatórios

conduzidos pelos departamentos e comitês responsáveis são publicados na forma de relatórios e dão origem a recomendações e diretrizes de ação, que podem ser convertidas, pelo Conselho, em instrumentos legais.

Atualmente, a OCDE conta com 248 instrumentos legais em vigor, sendo 23 instrumentos em matéria de tributação. Os instrumentos são classificados pela Organização em 5 categorias (OECD, 2019):

i) As **decisões** (*decisions*) são instrumentos juridicamente vinculantes para todos os membros que não se abstenham no momento em que são adotadas. Embora não sejam tratados internacionais, possuem o mesmo tipo de obrigação legal. Os membros são obrigados a implementar as decisões e devem tomar as medidas necessárias para tal implementação.

ii) As **recomendações** (*recommendations*) não são juridicamente vinculantes mas, na prática, possuem grande força moral como representação da vontade política dos membros, havendo grande expectativa de que os membros farão o máximo possível para implementá-las plenamente. Os membros que não tenham a intenção de implementá-las devem se abster no momento em que são adotadas, embora não exista essa obrigação em termos legais.

iii) As **declarações** (*declarations*) são textos solenes, estabelecendo compromissos políticos na forma de princípios gerais ou objetivos de longo prazo, que não constituem atos formais da Organização e não são juridicamente vinculantes, mas são observadas pelo Conselho da OCDE e sua aplicação é monitorada pelo órgão responsável.

iv) Os **acordos internacionais** (*international agreements*) são instrumentos jurídicos da OCDE negociados e concluídos no âmbito da Organização, juridicamente vinculantes para as partes.

v) Os **entendimentos** (*arrangement, understanding and others*) são instrumentos ad hoc que foram concluídos no âmbito da Organização, a partir de suas regras, ao longo do tempo, e são juridicamente vinculantes.

Embora a OCDE apresente alguns dos instrumentos legais acima como sendo juridicamente vinculantes, importa destacar que a Organização não adota qualquer tipo de sanção, e esta é uma das interessantes características da OCDE em seu *modus operandi*. A utilização do *enforcement* na OCDE é baseado na chamada “pressão dos pares” ou **peer pressure**, que consiste na exposição comparativa dos relatórios e dados sobre implementação dos compromissos por cada um dos países, obtidos durante as revisões por pares ou **peer reviews**.

As **peer reviews** são consideradas importante mecanismo de monitoramento de suas atividades e implementação de compromissos pelos países. Nas revisões, os países submetem-se a periódicas avaliações sobre temas específicos conduzidas pelos próprios pares (*peer reviews*), que avaliam-se igual para igual, sem hierarquia. São ocasiões em que os países, formalmente, passam por análises, fornecem informações e compartilham resultados de experiências sobre práticas e políticas públicas implementadas em seus territórios. Desta forma, os países podem comparar seus resultados e aprender com as experiências, erros e acertos uns dos outros, ajudando-os a economizar tempo e dinheiro para a definição de políticas a serem implementadas em seus próprios territórios.

Além disso, como mencionado, a revisão por pares também é importante para monitoramento de implementação de compromissos assumidos perante a Organização. Após as revisões, são produzidos relatórios e realizadas recomendações para auxiliar os países na concretização de objetivos. Como as revisões são repetidas periodicamente, e os resultados são comparados com os demais, os países experimentam uma pressão pelos próprios pares (*peer pressure*) para que tomem as providências necessárias, como forma de compromisso moral, o que funciona como uma espécie de incentivo. As *peer reviews*

são consideradas vantajosas por estimularem o diálogo constantes e fortalecerem os compromissos de cooperação, confiança mútua e obrigações recíprocas.

3- Atuação da OCDE em temas tributários: da OEEC à parceria com o G20

A OCDE foi criada em 1960 e entrou em vigor em 1961. Contudo, a atuação da OCDE em temas tributários é anterior à sua própria criação, tendo iniciado-se ainda durante a vigência da antiga Organização que a precedeu, a OEEC – Organização para a Cooperação Econômica Europeia, de 1948 (OECD, 2019). A OEEC já possuía um **Comitê Fiscal** que, com a criação da OCDE, foi incorporado à estrutura da nova Organização e, posteriormente, renomeado como **Comitê sobre Assuntos Tributários (Committee on Fiscal Affairs - CFA)**, em 1971.

A preocupação da antiga OEEC, em matéria tributária era encontrar soluções para os conflitos envolvendo casos de **dupla tributação**, considerados prejudiciais e de efeitos danosos à circulação transfronteiriça de bens, serviços, capitais, tecnologias e pessoas. Para tanto, era necessário identificar contribuintes, fatos geradores e hipóteses de incidência que estavam causando bitributação nas jurisdições, bem como estabelecer cooperação e trocas de informações entre as administrações tributárias para combater hipóteses de evasão fiscal ou não tributação.

A necessidade de compreensão do problema, que era considerado como obstáculo ao desenvolvimento das relações econômicas entre os países, já havia sido levantada pela antiga Liga das Nações, cujo trabalho, iniciado em 1921, deu origem, em 1928, a uma primeira Convenção Modelo, seguida pela Convenção Modelo do México, em 1943, e pela Convenção Modelo de Londres, em 1946. Contudo, nenhum dos modelos era unanimemente aceito e ainda eram considerados incompletos (OECD, 2017a, p.9).

Seguindo a tendência em estabelecer parâmetros para resolver a questão da bitributação, em fevereiro de 1955 a OEEC adotou o primeiro instrumento legal em matéria tributária, referente, justamente, à dupla tributação (*Recommendation of the Council of 25th February 1955 concerning Double Taxation*). No ano seguinte, o Comitê Fiscal começou a trabalhar em um projeto para desenvolver uma convenção modelo para resolver as questões de bitributação existentes entre os membros da OEEC. Entre 1958 e 1961 apresentou quatro relatórios intermediários até que, em 1963, já na vigência da OCDE, apresentou um Projeto de Convenção de Dupla Tributação sobre Renda e Capital (OECD, 2017a, p.10). No mesmo ano, a OCDE adotou um uma nova Recomendação relativa à eliminação da bitributação e, buscando uniformizar práticas, recomendou aos governos que adotassem o Projeto da Convenção quando fosse celebrar ou revisar um acordo entre si.

Deste modo, a OCDE deu seguimento aos trabalhos em matéria tributária iniciados pela OEEC e prosseguiu revisando o conteúdo e os comentários ao Projeto da Convenção modelo, sempre buscando adequá-la às mudanças, experiências práticas e novas realidades dos sistemas tributários e relações fiscais internacionais. Até que, em 1977, o Comitê sobre Assuntos Tributários (que sucedeu o Comitê Fiscal em 1971) publicou uma nova **Convenção Modelo**, revista em seu conteúdo e comentários (OECD, 2017a, p.11).

Reconhecendo que o trabalho de revisão e adaptação da Convenção Modelo deveria ser uma atividade constante, em 1991 o Comitê sobre Assuntos Tributários adotou o conceito de Convenção Modelo ambulatoria, no sentido de que estaria em constante revisão, sendo frequentemente atualizada e emendada, sem que tivesse que aguardar por revisões completas (OECD, 2017a, p.11). Além disso, constatando que a influência da Convenção Modelo da OCDE já havia atingido países não membros, a Organização passou a admitir em seus processos de revisão as contribuições de

experiências práticas de países não membros, outras organizações internacionais e partes interessadas.

Dentro do novo conceito de convenção ambulatoria, uma nova Convenção Modelo, com comentários atualizados, foi publicada em 1992, a qual já foi atualizada outras dez vezes, em 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 e, a última, em 2017. Em sua última atualização, a Convenção já incorporou as mudanças resultantes do Projeto BEPS, conduzido em parceria pela OCDE e pelo G-20 desde 2015.

Embora os trabalhos do Comitê Fiscal da OCDE tenham focado, inicialmente, na questão da dupla tributação, ao longo dos anos, enquanto tratava deste assunto, o Comitê logo notou a necessidade de desenvolver diretrizes e instrumentos legais sobre outros temas relacionados e expandiu sua agenda e atividades para outros assuntos tributários como, **planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal, hipóteses de dupla não tributação, paraísos fiscais, transfer pricing, cooperação entre administrações tributárias e trocas de informações tributárias, conflitos entre tratados e legislações domésticas, conceito de estabelecimento permanente, solução de conflitos, tributação sobre herança e doação, tributação e crime, regras de tributação sobre consumo (VAT/GST), economia digital, etc.** E, simultaneamente, o Comitê também desenvolveu e adotou instrumentos legais sobre estes outros temas, cujos desenvolvimentos tiveram efeitos sobre o conteúdo da Convenção Modelo e sobre a criação do Projeto BEPS na década de 2010, conduzido em parceria com o Grupo G-20.

Dentre os 248 instrumentos legais da OCDE em vigor atualmente, 23 são instrumentos em matéria tributária (listados item 4 a seguir), dos quais 19 são originários dos trabalhos conduzidos e apresentados para votação ao Conselho pelo Comitê sobre Assuntos Tributários, e alguns são resultado da atuação conjunta da OCDE e G20. Dos 23, o Brasil é reconhecido como tendo aderido a 13 instrumentos.

A OCDE tem desenvolvido diversas atividades conjuntas com o G-20, objetivando disseminar e fortalecer boas práticas que tenham maior alcance global. O G-20, estabelecido em 1999, é o fórum de discussões composto pela União Europeia e mais as dezenove economias (Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, África do Sul e Turquia) que, somadas, correspondem a 85% do produto bruto global, dois terços da população mundial e 75% do comércio internacional (G20, 2019). Portanto, ao alinhar suas atividades com o G-20, a OCDE está promovendo uma maior força e alcance aos seus projetos, garantindo o engajamento conjunto das maiores economias globo.

Além de participar em reuniões do G-20 e desenvolver ações comuns, a OCDE oferece suporte administrativo, estatístico e técnico especializado ao Grupo para o desenvolvimento de políticas e projetos conjuntos para o enfrentamento de desafios financeiros, econômicos e políticos em âmbito internacional.

Dentre estes desafios, estão as diversas **questões tributárias** que, após a grande disseminação de **empresas multinacionais** na década de 1990, e da crise financeira de 2008, ganharam destaque na agenda internacional para o combate à evasão fiscal e não tributação resultante de planejamentos tributários agressivos que exploram incompatibilidades e lacunas existentes entre as leis domésticas.

Além disso, a evolução da tecnologia tem trazido grandes impactos sobre a forma como os negócios são realizados dentro da chamada **economia digital**. Assim, a OCDE e G20 perceberam também que, entre seus urgentes desafios, está o endereçamento dos temas da tributação em tempos de economia digital, uma vez que serviços digitais ou prestados digitalmente levam a novos debates como: ausência de presença física, local físico para realização de negócios e possibilidade de dispensa de estabelecimento

permanente para realização de grande número de negócios dentro de uma mesma jurisdição.

Diante do grande impacto dos temas na agenda internacional, em 2012/2013, a OCDE e o G20 uniram forças para endereçar a questão conjuntamente e trabalhar no mencionado **Projeto BEPS - Base erosion and profit shifting**, que visa reduzir a prática de evasão fiscal e hipóteses de não tributação a empresas multinacionais por lacunas ou incompatibilidades nas leis (OECD, 2013). Após discussões, o Projeto foi aprovado em 2014 e adotado em novembro de 2015 pelos membros da OCDE e do G20, com o lançamento de um **Pacote de 15 de Ações** recomendadas, e que acabaram por influenciar todas as iniciativas que a OCDE já vinha anteriormente desenvolvendo em matéria tributária pelo Comitê sobre Assuntos Tributários.

O projeto busca implementar medidas para identificar e corrigir lacunas e incompatibilidades nas regras domésticas que favorecem estratégias de planejamento tributário que permitem a transferência de lucros para locais não tributados ou com baixa tributação. Sejam legais ou ilegais, estes planejamentos prejudicam a integridade dos sistemas tributários domésticos, uma vez que, além de diminuir o recolhimento tributário nacional, permite que as empresas multinacionais os utilizem como vantagem competitiva sobre empresas domésticas (OECD, 2019).

Em 2016 foi criado o Fórum **Inclusive Framework for BEPS Implementation**, que reuniu-se pela primeira vez naquele ano, com mais de 100 delegações presentes, e atualmente conta com mais de 130 jurisdições membros, incluindo membros da OCDE, membros do G20, membros do G7 (que são também membros do G20) e diversos países em desenvolvimento, além de 14 Organizações como observadoras.

A OCDE também desenvolve atividades conjuntas e de cooperação com outras organizações, como o Fundo Monetário Internacional – FMI, as Nações Unidas – ONU, e o Grupo Banco Mundial, que uniram forças para lançar, em 2016, uma Plataforma para Colaboração em Tributação (**Platform for Collaboration on Tax – PCT**) (World Bank, 2019). A Plataforma visa intensificar a cooperação entre as **4 organizações (OCDE, FMI, ONU e Banco Mundial)** em matérias tributárias, por meio de diálogos regulares para criação de padrões internacionais. Busca fortalecer o suporte aos países em desenvolvimento, para que implementem as medidas estabelecidas conjuntamente pela OCDE e pelo G20, como o Projeto BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting Project*, além de outros temas tributários, como concessão de incentivos tributários e capacitação.

Outra iniciativa da OCDE, concretizada junto com o Programa de Desenvolvimento das Nações Unidas (**UNDP – United Nations Development Programme**), foi o **OECD/UNDP Tax Inspectors Without Borders – TIWB**, lançado em 2015 (TIWB, 2019). O Programa visa fornecer assistência e suporte de auditoria às administrações tributárias de países em desenvolvimento, contribuindo para a transferência de conhecimento e fortalecimento da capacidade de auditoria destes países, aumentando a sua mobilização de receitas e, especialmente auxiliando-os na tributação de empresas multinacionais (TIWB, 2019).

Deste modo a OCDE segue consolidando boas práticas e padrões internacionais em matéria tributária, bem como ferramentas para sua implementação de maneira global. Atualmente, considerando todos os programas e projetos em andamento, todos os instrumentos legais em vigor, incluindo o Projeto BEPS, a OCDE identifica em seu *website* doze grandes frentes de trabalho em matéria de tributação, identificadas pelos seguintes temas (OECD, 2019):

Tabela 1 – Temas tributários na OCDE:

Tributação

<i>Agressive tax planning</i> (Planejamento tributário agressivo)
<i>Base erosion and profit shifting</i> (Erosão da base tributária e transferência de lucros)
<i>Consumption tax</i> (Tributação sobre o consumo)
<i>Dispute resolution</i> (Resolução de Litígios)
<i>Exchange of information</i> (Troca de Informações)
<i>Fiscal federalismo network</i> (Rede de Federalismo Fiscal)
<i>Global relations and development</i> (Relações globais e desenvolvimento)
<i>Tax administration</i> (Administração Fiscal)
<i>Tax and crime</i> (Tributação e crime)
<i>Tax policy analysis</i> (Análise de política tributária)
<i>Tax treaties</i> (Tratados Tributários)
<i>Transfer pricing</i> (Preços de Transferência)

Fonte: Dados OCDE (OECD, 2019). Elaboração CCGI-EESP/FGV.

Embora os temas estejam todos intimamente relacionados e diretamente atrelados ao Projeto BEPS, para melhor direcionar as ações da OCDE, cada tema é acompanhado e implementado por grupos de trabalho, subgrupos, órgãos subsidiários e programas especiais próprios, todos coordenados pelo Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs – CFA*) e apoiados pelo acompanhamento do Centro de Política de Administração Tributária – CTPA, que é uma das diretorias do Secretariado da OCDE. A organização da estrutura administrativa da OCDE responsável pelos temas tributários será abordada no item 5 deste estudo.

De maneira sucinta, cada tema refere-se ao seguinte:

3.1 - Agressive Tax Planning - ATP (Planejamento tributário agressivo)

A OCDE busca combater práticas de evasão fiscal e elisão fiscal agressiva, uma vez que estas práticas prejudicam a arrecadação de receitas pelo Estado que, conseqüentemente, deixa de receber valores que poderiam ser investidos em políticas de desenvolvimento.

Neste cenário, a OCDE busca identificar os contornos do planejamento tributário internacional e ajudar os países a desenvolverem respostas diante de riscos de perdas de receitas. Ao mesmo tempo, tem estimulado a cooperação fiscal internacional entre os governos, também como forma de combater a evasão e a não tributação.

Para tratar destes temas, foi estabelecido, em 2004, o Grupo de Direção ***ATP Steering Group*** que funciona como um subgrupo do Grupo de Trabalho *Working Party n° 10 on Exchange of Information and Tax Compliance* (WP10), coordenado pelo **Comitê sobre Assuntos Tributários**. O objetivo do *ATP Steering Group*, que começou com 7 países e hoje conta com 46 países dentre membros da OCDE e do G20, é funcionar como um centro de conhecimento e perícia em planejamento tributário internacional (OECD, 2019).

Seu trabalho consiste em identificar as tendências no planejamento tributário internacional e ajudar os governos a responder de forma rápida e eficaz. Para execução desse objetivo, o *ATP Steering Group* busca informações na biblioteca do Diretório ***OECD ATP Directory***, que é um banco de dados mantido por outro grupo relacionado, o chamado ***ATP Expert Group***, sob compromisso de confidencialidade. Este Diretório, considerado uma importantíssima ferramenta da OCDE, possui informações sobre mais de 400 esquemas de planejamento tributário agressivos armazenados (OECD, 2019).

O *ATP Expert Group*, por sua vez, é um outro subgrupo, este vinculado ao Grupo de Trabalho *Working Party nº 11 on Aggressive Tax Planning* (WP11), criado para funcionar como um fórum para os países trocarem informações sobre planejamentos tributários agressivos, métodos de detecção destes planejamentos e estratégias de ação para reduzir riscos de perdas de receitas tributárias, formas de adaptação de leis e políticas, além de outras informações consideradas importantes, como a identificação de instrumentos híbridos incompatíveis (*hybrid mismatch arrangements*). As informações obtidas são confidencialmente armazenadas no banco de dados do referido *OECD ATP Directory* (OECD, 2019).

Outra iniciativa importante neste assunto é o trabalho da *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration - JITSIC* ou Força Tarefa Internacional Conjunta sobre Inteligência Compartilhada e Colaboração. Originalmente, a JITSIC foi estabelecida em 2004, sob a denominação de *Joint International Tax Shelter Information Centre*, com o objetivo de combater a evasão fiscal. Em 2014, a JITSIC foi reestruturada, mantido seu objetivo inicial. Hoje, a JITSIC reúne 40 administrações tributárias nacionais do mundo que assumiram o compromisso conjunto de promover meios mais efetivos para lidar com a evasão fiscal. Para alcance de seu objetivo, a JITSIC oferece uma plataforma para permitir que seus membros colaborem ativamente dentro da estrutura legal de convenções bilaterais e multilaterais e acordos de troca de informações fiscais - compartilhando sua experiência, recursos e experiência para enfrentar os problemas que enfrentam em comum. A participação na JITSIC é aberta aos membros do Forum on Tax Administration – FTA, cujo funcionamento será abordado adiante.

Por fim, o **Projeto BEPS**, como iniciativa conjunta da OCDE e do G-20, examina e investiga as lacunas existentes na arquitetura do sistema tributário internacional e que acabam permitindo, artificialmente, a transferência dos lucros para locais onde a tributação é muito menor ou inexistente, o que contribui para a erosão da base tributária dos países.

Diante deste cenário analisado pelo Projeto BEPS, o Comitê sobre Assuntos Tributários da OCDE (*Committee on Fiscal Affairs - CFA*), convidou o Grupo de Trabalho *Working Party nº 11 on Aggressive Tax Planning* (WP 11) para atuar em 4 ações do Plano de Ação BEPS (OECD, 2019): **Ação 2:** Neutralização dos Efeitos de Incompatibilidade de Instrumentos Híbridos (*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*), **Ação 3:** Fortalecimento das Regras CFC (*Strengthening CFC Rules*), **Ação 4:** Limitação de Erosão da Base por meio de Deduções de Juros e Outros Pagamentos Financeiros (*Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments*), e **Ação 12:** Requerimento aos Contribuintes para informarem seus Planejamentos Tributários (*Requiring Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements*).

3.2 - Base erosion and profit shifting – BEPS (Erosão da base tributária e transferência de lucros)

Outro tema endereçado pela OCDE, como já referido, é a erosão da base tributária doméstica e transferência de lucros, designada pela sigla **BEPS** (*Base erosion and profit shifting*). O termo refere-se às estratégias utilizadas pelos contribuintes, particularmente empresas multinacionais que, explorando lacunas e incompatibilidades na legislação tributária, conseguem alocar seus lucros (base de incidência dos tributos) para locais onde a tributação seja menor ou inexistente e, assim, deixam de pagar ou pagam menos tributos (OECD, 2019).

Embora nem sempre as referidas práticas sejam ilegais, acabam por prejudicar a confiança sobre os sistemas tributários, uma vez que muitas empresas que operam de

forma transfronteiriça usam BEPS como forma de ganhar vantagem competitiva sobre empresas que atuem apenas em âmbito nacional. Além disso, o exemplo das empresas multinacionais que legalmente evitam o pagamento de tributos, acaba por influenciar os contribuintes, de maneira geral, a não quererem pagar tributos também.

Conforme apurado pela OCDE, os países em desenvolvimento são os mais afetados com as práticas BEPS pelas empresas multinacionais. Estima-se que os países percam entre 100 e 240 bilhões de dólares de receitas tributárias anualmente, que é o equivalente a 4-10 % da receita global de imposto de renda das empresas (OECD, 2019).

Considerando que as práticas são transfronteiriças, os governos decidiram trabalhar juntos para combatê-las. Assim, uma iniciativa conjunta da OCDE e do G-20 lançou, em 2015, o Projeto BEPS, com 15 Ações direcionadas ao combate das práticas de BEPS.

As 15 ações que integram o pacotes de medidas Projeto BEPS são (OECD, 2019):

Tabela 2 – Ações BEPS (OECD, 2019):

<p>Ação 1</p>	<p><i>Tax Challenges Arising from Digitalisation</i> (Desafios tributários decorrentes da digitalização) Visa enfrentar os desafios tributários decorrentes da crescente digitalização da economia, como ausência de presença física e repartição de competência tributária, e desenvolver uma solução ao tema até o final de 2020, de forma a evitar distorções e erosão às bases tributárias resultantes de atividades digitais. Alguns aspectos analisados nesse debate são a tributação direta e indireta da renda gerada pelas atividades transfronteiriças, a forma como a renda deve ser alocada entre os países, e regras de conexão.</p>
<p>Ação 2</p>	<p><i>Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements</i> (Neutralizando os efeitos de incompatibilidades de instrumentos híbridos) Os <i>hybrid mismatch arrangements</i> são usados no planejamento tributário agressivo para explorar diferenças (<i>mismatches</i>) no tratamento tributário de uma entidade ou instrumento sob as leis de duas ou mais jurisdições tributárias, com o objetivo de alcançar a dupla não tributação. A ação 2 busca evitar que as diferenças no tratamento de instrumentos híbridos contribuam para a erosão da base tributárias e desvio artificial de lucros por enquadramentos diferentes pelas jurisdições.</p>
<p>Ação 3</p>	<p><i>Controlled Foreign Company - CFC</i> (Empresas Estrangeiras Controladas) Busca impedir os contribuintes de retirarem a base tributável de seu país de residência e transferir a renda para subsidiárias localizadas em jurisdições de baixa tributação (como paraísos fiscais), combatendo, assim, estruturas <i>offshore</i> que desviam a receita da jurisdição do acionista onde deve ser tributada. Como a OCDE destaca, o uso de terceiras pessoas (subsidiárias) é umas das formas mais simples de desviar a base tributária em planejamentos tributários, ajustando-se dívidas e patrimônios dentro do grupo multinacional.</p>

<p>Ação 4</p>	<p><i>Limitation on interest deductions (Limitação à deduções de juros)</i> Visa estabelecer regras que vinculem deduções líquidas de juros de uma entidade ao seu nível de atividade econômica dentro da jurisdição para, desta forma, impedir a erosão da base tributária através do uso de despesa de juros para obter deduções excessivas de juros ou para financiar a produção de renda isenta ou diferida.</p>
<p>Ação 5 (minimum standard)</p>	<p><i>Harmful tax practices (práticas tributárias prejudiciais)</i> Busca combater práticas tributárias prejudiciais à base tributária com o objetivo de promover a transparência e estabelecer normas para a troca de informações entre as jurisdições. Desde 1998 a OCDE já desenvolvia atividades neste assunto por meio do <i>Forum on Harmful Tax Practice – FHTP</i> que, além de realizar avaliações sobre regimes preferenciais, adaptou suas atividades para monitorar esta Ação 5, inclusive para avaliar transparência e troca de informações.</p>
<p>Ação 6 (minimum standard)</p>	<p><i>Prevention of tax treaty abuse (Prevenção de abuso nos tratados tributários)</i> Objetiva desenvolver modelos de cláusulas sobre tratados tributários e recomendações para evitar disposições abusivas no tratados, de forma a evitar a utilização abusiva dos tratados para evitar a tributação ou para prática de <i>treaty shopping</i> (ocorre quando, com o objetivo de beneficiar-se de um tratado, uma operação é estruturada de modo a criar uma entidade residente em um Estado terceiro que seja um dos Estados contratantes do tratado do qual se deseja obter benefícios). Membros do <i>BEPS Inclusive Framework</i> são comprometidos a incluir em seus tratados cláusulas que lidem com o <i>treaty shopping</i>, de forma a garantir condições mínimas de proteção contra a prática de abuso em tratados.</p>
<p>Ação 7</p>	<p><i>Permanent establishment status (Estabelecimento permanente)</i> Os tratados tributários geralmente estabelecem que os lucros de uma empresa estrangeira são tributáveis em uma jurisdição na medida em que a empresa tenha nessa jurisdição um estabelecimento permanente ao quais os lucros sejam atribuíveis. Portanto, a definição do que é estabelecimento permanente nos tratados tributários é de fundamental importância para determinar se uma empresa não residente deve pagar tributos em outra jurisdição. Assim, a Ação 7 busca impedir que as empresas encontrem meios artificiais de evitar a constituição e presença de um estabelecimento permanente tributável em determinada jurisdição sujeita a tratados tributários. Para tanto, promove alteração às definições do conceito de “estabelecimento permanente” contido na Convenção Modelo da OCDE (<i>OECD Model Tax Convention</i>), para evitar o uso de estratégias de elisão usadas para contornar a definição.</p>
<p>Ações 8-10</p>	<p><i>Transfer Pricing (Preços de Transferência)</i> As ações de 8 a 10 abordam as diretrizes de preços de transferência para garantir que melhor alinhados com a criação de valor do grupo multinacional, evitando sua manipulação para alocação de recursos, de maneira artificial, para países de menor tributação. Assim, as Ações esclarecem e fortalecem os padrões de preços de transferência existentes, incluindo a orientação sobre a aplicação do princípio <i>Arm’s Length</i> para</p>

	<p>operações realizadas dentro um grupo de multinacionais e que impliquem na alocação de lucros para empresas situadas em países diferentes.</p> <p>Com base no princípio <i>Arm's Length</i>, as transações entre empresas associadas devem ser precificadas como se fossem empresas independentes, operando ao mesmo tempo e realizando transações comparáveis em condições e circunstâncias econômicas semelhantes.</p> <p>A Ação 8: <i>Intangibles (Intangíveis)</i> trata de transações envolvendo intangíveis.</p> <p>A Ação 9: <i>Risks & Capital (Riscos e Capital)</i> considera a alocação contratual de riscos e a resultante alocação de lucros destes riscos, que podem não corresponder às atividades realmente realizadas.</p> <p>A Ação 10: <i>High-risk transactions (transações de alto risco)</i> concentra-se em todas as demais áreas de alto risco.</p>
Ação 11	<p><i>BEPS data analysis (análise de dados BEPS)</i></p> <p>Visa coletar e analisar dados sobre os efeitos econômicos e fiscais dos comportamentos de elisão fiscal e sobre o impacto das medidas propostas no Projeto BEPS.</p> <p>Um relatório de 2015 sobre a Ação 11 destacou que a falta de dados de qualidade sobre tributação de empresas são uma grande limitação para medir os efeitos fiscais e econômicos da não tributação, bem como medir os impactos práticos e reais das medidas de implementação acordadas no projeto BEPS.</p> <p>O aumento da qualidade e disponibilidade dos dados são importantes e necessários à continuação do trabalho do OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS para informar os contribuintes e formuladores de políticas sobre a efetividade das medidas BEPS e em qual extensão o BEPS continua sendo praticado.</p>
Ação 12	<p><i>Mandatory Disclosure Rules (Regras de divulgação obrigatória)</i></p> <p>Fornecer recomendações para o formato de regras que exijam que contribuintes e consultores divulguem/comuniquem seus esquemas de planejamento tributário agressivo. Essas recomendações buscam um equilíbrio entre a necessidade de informações antecipadas sobre esquemas agressivos de planejamento tributário, com o requisito de que a divulgação seja adequadamente direcionada, executória e evite sobrecarregar indevidamente os contribuintes.</p>
Ação 13 (minimum standard)	<p><i>Country-by-Country Reporting (Relatório país-a-país)</i></p> <p>Estabelece o compromisso a todas as grandes empresas multinacionais elaborarem o chamado Relatório país-a-país (<i>Country-by-Country CbC</i>), com dados agregados sobre a alocação global de renda, lucro, tributos pagos e atividade econômica entre as jurisdições tributárias em que opere. O relatório <i>Country-by-Country (CbC) Report</i> é fornecido e compartilhado com as administrações tributárias destas jurisdições, para uso em cálculo de preços de transferência e avaliações de risco BEPS.</p>
Ação 14 (minimum standard)	<p><i>Mutual Agreement Procedure (Procedimento de Acordo Mútuo)</i></p> <p>Busca melhorar a resolução de disputas relacionadas a tributos entre jurisdições. Muitos tratados tributários já possuem uma disposição sobre resolução de disputas, com base no artigo 25 da Convenção Modelo da OCDE, o que é fundamental para a correta aplicação e interpretação dos tratados tributários. No entanto, mesmo com o uso generalizado destas cláusulas, a ação 14 busca assegurar que o acesso à resolução de disputas</p>

	esteja sempre disponível e sejam resolvidas dentro um prazo razoável e implementadas rapidamente.
Ação 15	<p>Multilateral Instrument (Instrumento Multiateral)</p> <p>Originalmente, propunha a negociação de um acordo multilateal que oferecesse soluções concretas para os governos fecharem lacunas existentes nos tratados tributários internacionais, transpondo os resultados do Projeto BEPS para tratados tributários bilaterais em todo o mundo, de forma a atualizar as regras tributárias internacionais e diminuir a oportunidade de elisão fiscal por parte das multinacionais. empreendimentos. O objetivo seria combater o abuso de tratados e melhorar os mecanismos de resolução de disputas, oferecendo flexibilidade para acomodar políticas específicas de tratados tributários.</p> <p>Seguindo a realização da Ação 15, as negociações sobre uma Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas ao Tratado Tributário para Prevenir a Erosão Básica e a Transferência de Lucros, ou <i>Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting</i>, comumente referida como <i>The Multilateral Instrument- MLI</i>, foi concluída em novembro de 2016, com a participação de mais de 100 jurisdições, e entrou em vigor em 1º de julho de 2018, em mais de 85 jurisdições. O Brasil não é parte desta Convenção.</p>

Fonte: Dados OCDE (OECD, 2019). Elaboração CCGI-EESP/FGV.

As referidas 15 Ações visam estabelecer um novo e moderno quadro de regras internacionais (*modern international tax framework*) e auxiliam os governos a implementarem instrumentos domésticos e internacionais para combater o não pagamento de tributos, buscando garantir que a tributação dos lucros onde a atividade econômica e criação de valores ocorreram. A transparência destas regras gera mais segurança às empresas e reduz disputas sobre sua aplicação. (OECD, 2019)

Em 2016, um ano depois do lançamento do Projeto BEPS, foi criado um fórum, o **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**, que já conta com a participação de mais de 130 jurisdições⁶, inclusive o Brasil, comprometidos com a implementação de **15 Ações** que fazem parte do Projeto BEPS (*BEPS Package*).

As jurisdições participam em nível de igualdade e possuem o compromisso de implementação do Pacote BEPS, porém com prazos diferenciados a depender do nível de desenvolvimento de cada país. O fórum também conta com a participação de 14 Organizações Observadoras que auxiliam no desenvolvimento de capacidade e assistência técnica aos países, e com a participação de representantes interessados da sociedade civil para atuar nas discussões.

O **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS** busca, ainda, apoiar os países na implementação e aplicação das regras de forma coerente e auxiliar no fortalecimento de suas capacidades para tal (*capacity building*), promovendo cursos e treinamentos de capacitação e aperfeiçoamento. Além disso, os países que integram o Projeto passam por *peer reviews* e, os resultados obtidos, são convertidos em relatórios anuais sobre os progressos de cada um.⁷

⁶ Lista disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>> Acesso em: out. 2019.

⁷ O mais recente relatório, referente ao período de janeiro de 2019 a maio de 2019 está disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2018-may-2019.htm>>. Acesso em: out. 2019.

As peers reviews abrangem, pelo menos, os chamados *four minimus standards*, que são os quatro padrões mínimos acordados pelos países para implementação, os contidos nas ações: **Ação 5** – Práticas Tributárias Prejudiciais (*Harmful Tax Practices*), **Ação 6**: Prevenção de Abuso em Tratados Tributários (*Prevention of Tax Treaty Abuse*), **Ação 13**: Relatórios país-a-país (*Country-by-country reporting*), e **Ação 14**: Procedimento de Acordo Mútuo (*Mutual Agreement Procedure*). Por meio destas revisões, os países possuem uma visão geral de seus próprios sistemas tributários e podem comparar seus progressos iniciais com os demais, auxiliando-os a identificar falhas e riscos, para que sejam corrigidos. Deste modo, as *peer reviews* em cada um dos 4 padrões mínimos do BEPS buscam promover sua rápida implementação e mínimo de nivelção e condições de paridade (*level playing field*) entre os países.

Importa destacar que todos os membros do fórum *Inclusive Framework on BEPS* são comprometidos com a implementação dos *four minimus standards* e com a participação nas respectivas *peer reviews* referentes aos temas. O objetivo do estabelecimento dos quatro padrões mínimos foi criar condições equitativas mínimas entre os países.

3.3 - Consumption tax (Tributação sobre o consumo)

A OCDE preocupa-se com a tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, objetivando evitar que os tributos representem ônus e distorções sobre o comércio global. A preocupação ganha ainda mais força diante do fato de que o tributo conhecido como IVA – Imposto sobre Valor Agregado, ou, nas siglas em inglês, *VAT* – *Value Added Tax* ou *GST* – *Goods and Services Tax*, representa uma das principais receitas aos governos e é um dos tributos relacionados ao comércio internacional. (OECD, 2019).

Desta forma, com objetivo de evitar tanto a dupla tributação como a falta de tributação, os diversos sistemas tributários que aplicam a cobrança de VAT têm buscado agir de forma coordenada para garantir a coleta de tributos em bens e serviços exportados, além de manter o equilíbrio entre as atividades de empresas que atuem em âmbito doméstico ou realizando operações transfronteiriças. Particularmente, a cobrança do IVA sobre o comércio de serviços e intangíveis pode representar ainda maiores desafios para a integração dos sistemas. (OECD, 2019)

Em 2012, a OCDE estabeleceu o *Global Forum on VAT*, que funciona como uma plataforma de diálogo entre os diversos países participantes para tratarem sobre a aplicação do VAT, trocarem informações sobre melhores práticas e experiências.

Pouco depois, em 2016, a OCDE aprovou as *Guidelines sobre International VAT/GST* como um padrão internacional para a incidência de VAT/GST sobre o comércio internacional, com foco sobre o comércio de serviços e intangíveis e, desde então, vem buscando também atender aos desafios do comércio digital. (OECD, 2018-2019, p. 39). A implementação das *Guidelines* é acompanhada pelo *Global Forum on VAT*.

Dentre os objetivos das *Guidelines*, estão: i) apoiar a neutralidade da cobrança de VAT/GST para assegurar condições equitativas para as empresas domésticas e estrangeiras no comércio internacional; ii) abordar riscos de dupla tributação e não tributação internacional que resultam em aplicação descoordenada do VAT/GST no comércio transfronteiriço; iii) assegurar a efetiva cobrança de VAT/GST no comércio transfronteiriço de serviços e intangíveis, inclusive nas vendas de comércio eletrônico a consumidores privados (o chamado *Business to Consumer* ou B2C), na jurisdição onde os produtos são consumidos.

A OCDE tem buscado desenvolver mecanismos para auxiliar os países na implementação das *International VAT/GST Guidelines*, o que inclui o levantamento de dados comparativos e abrangentes, além de dados e recomendações individuais aos países sobre a implantação e execução de tributação sobre o consumo. O primeiro relatório, denominado *Mechanisms for the Effective Collective of VAT/GST*, foi entregue em 2017, apresentando diretrizes para uma efetiva tributação em vendas transfronteiriças (OECD, 2019).

Em 2018, em iniciativa conjunta da OCED e G-20 no Projeto BEPS, foi publicado o Relatório *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, que estabelece os objetivos a serem atingidos sobre comércio digital e tributação internacional, até 2020.

3.4 - Dispute Resolution (Solução de Litígios)

O tema da solução de litígios está relacionado à dupla tributação e tende a ser invocado quando duas jurisdições tributam ou pretendem tributar as mesmas atividades ou transações. Muitas vezes, a questão da bitributação pode ser resolvida via tratados assinados bilateralmente. No entanto, mesmo com a existência de tratados, o conflito da dupla tributação pode persistir quando as partes discordarem sobre a interpretação ou aplicação de uma disposição do tratado.

Para evitar conflitos sobre o assunto, o ideal é que, ao assinar um tratado contra bitributação, as jurisdições incluam um artigo sobre resolução de litígio. A Convenção Modelo da OCDE, em seu artigo 25, sugere um modelo para interpretação do tratado e resolução de conflitos por um mecanismo de acordo mútuo (*mutual agreement procedure - MAP*) entre as autoridades competentes de cada jurisdição, e que respeite o conteúdo geral da Convenção Modelo (OECD, 2017a).

“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.
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.
3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.
4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.
5. Where, a) under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a Contracting State on the basis that the actions of one or both of the Contracting States have resulted for that person in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, and b) the competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the date when all the information required

by the competent authorities in order to address the case has been provided to both competent authorities, any unresolved issues arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so requests in writing. These unresolved issues shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either State. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both Contracting States and shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic laws of these States. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.”

O Projeto BEPS, por meio da Ação 14 intitulada: ***Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective***, objetiva fortalecer a eficácia e eficiência do chamado ***MAP process***. Busca reduzir os riscos e incertezas sobre a não desejada dupla tributação, assegurando a implementação dos tratados e incentivando formas de resolução de conflitos, dentro de um prazo rápido, sobre interpretação ou aplicação dos tratados que possam acarretar em dupla tributação. O prazo indicado pela Ação 14 para conclusão do ***MAP process*** é de 24 meses.

Os países membros do *Inclusive Framework on BEPS* possuem o compromisso de implementar a Ação 14, que é um dos referido “quatro padrões mínimos”, o que significa esforçarem-se para resolver seus conflitos de forma rápida e efetiva, além de apresentarem relatórios sobre suas estatísticas em solução de conflitos para que sejam revisados e monitorados por seus pares.

Em 2016, com base em informações apresentadas pelos membros, a OCDE publicou os primeiros documentos com dados que servirão de base para revisão e monitoramento por pares prevista na Ação 14.

3.5 - Exchange of Information (Troca de Informações)

As trocas de informações referem-se à cooperação global para implementação de padrões tributários internacionais e de outros instrumentos que contribuam para o fim do sigilo bancário e combate à evasão fiscal. Buscando incentivar a cooperação e transparência entre as jurisdições tributárias para evitar tanto a bitributação como a evasão fiscal, assim como hipóteses de não tributação e sigilos bancários, a OCDE promove regras e padrões para que as jurisdições troquem informações de maneira automáticas, espontânea ou a requerimento.

O trabalho de promoção de trocas de informações foi iniciado em 1971, com o estabelecimento do grupo de trabalho *Working Party on Tax Avoidance and Evasion*, coordenado pelo Comitê sobre Assuntos Tributários. Desde então o objetivo tem sido capacitar e estabelecer padrões comuns para que as administrações tributárias cooperem entre si e troquem informações suficientes para prevenir, detectar e impedir evasão tributária e não tributação (OECD, 2019).

No início dos anos 2000 a OCDE criou um **Fórum Global**, composto por seus membros e países que concordaram em promover transparência em trocas de informações para propósitos tributários.

Em abril de 2009, a OCDE e o G-20 começaram a trabalhar juntos em temas tributários para revisar o sistema tributário internacional e as regulamentações sobre os quatro pilares considerados principais: i) transparência tributária, ii) combate à evasão fiscal, iii) política tributária, e o iv) papel da tributação para o desenvolvimento (OECD, 2018-2019, p. 6 e 7).

Para gerir as atividades desta parceria, no contexto da crise financeira de 2008, buscando ampliar a transparência fiscal, e com o suporte do G-20, que declarou “o fim

do sigilo bancário” em abril de 2009, o Conselho da OCDE reestruturou o já existente *Global Forum* e, em setembro de 2009 (OECD, 2009), lançou o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*). (OECD, 2019).

O reestruturado **Global Forum** foi encarregado de monitorar e implementar padrões de transparência tributária para trocas de informações tributárias. Inicialmente foram implementadas as trocas de informações “a requerimento” ou “*on request*” (*Exchange of Information on Request – EOIR*) entre os países.

Os padrões de **trocas de informações a pedido ou *Exchange of Information on Request – EOIR*** permitem que as jurisdições obtenham informações tributárias específicas umas das outras, envolvendo seus contribuintes, para registro e execução de acordos e leis tributárias. O uso desta ferramenta é aplicável quando alguma investigação está em curso na jurisdição solicitante.

Na prática, a norma EOIR exige que uma autoridade fiscal forneça, mediante solicitação, qualquer “informação previsivelmente relevante” (“*information foreseeably relevant*”), para a administração ou aplicação das leis domésticas de outra jurisdição ou, ainda, para a execução de um tratado fiscal internacional. Como informações relevantes, podem ser consideradas, por exemplo: tais como: residência fiscal, informações sobre propriedade, registros contábeis e dados bancários (OECD, 2018a, p.8).

Hoje são mais de 150 jurisdições e a União Europeia membros do Global Forum,⁸ inclusive a União Europeia, comprometidas com a implementação do padrão EOIR, e que atuam de forma coordenada entre si para implementação dos acordos e padrões internacionais sobre transparência e trocas de informações tributárias, a fim de que cada país possa executar suas próprias leis tributárias. O monitoramento do progresso na implementação dos padrões é realizado por meio das revisões por pares, as “*peer reviews*”.

Em 2013, os países da OCDE e do G-20 decidiram aprofundar a troca de informações e desenvolveram um padrão comum de relatório, o ***Common Reporting Standard – CRS***, para implantação de uma troca automática de informações sobre contas financeiras. Desenvolvido a pedido do G-20 e aprovado pelo Conselho da OCDE em julho de 2014, o CRS define as informações financeiras a serem trocadas, as instituições financeiras obrigadas a informar, os diferentes tipos de contas e contribuintes cobertos, bem como os procedimentos comuns de *due diligence* a serem seguidos pelas instituições financeiras.

A troca automática de informações, o chamado padrão ***Automatic Exchange of Financial Account Information – AEOI***, foi aprovado pelos líderes do G-20 em 2014, e visa complementar o padrão EOIR. É considerado decisivo para deter e detectar a evasão fiscal, permitindo que os governos rastreiem valores transferidos para o exterior que antes eram desconhecidos e não identificados.

O padrão AEOI estabelece às instituições financeiras o compromisso de automaticamente fornecerem informações sobre contas financeiras mantidas em suas instituições por não residentes às autoridades tributárias de onde estão localizadas. Por sua vez, as autoridades tributárias trocam essas informações com as autoridades dos países de residência dos titulares das contas. As trocas são padronizadas na forma de relatórios, e país por país, na forma do padrão comum de relatório, o ***Common Reporting Standard – CRS***, e incluem informações sobre ativos e contas guardadas por bancos, seguradoras e entidades de investimentos (como fundos), especificando: os dados de identificação dos titulares de contas; detalhes sobre números e instituições financeiras das

⁸ Lista do membros disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>>. Acesso em: out. 2019.

contas; atividades financeiras das contas, como balanços e valores, juros, dividendos, recebimentos de pagamentos (OECD, 2018a, p.9).

Para promover a implementação das trocas automáticas de informações, a OCDE, o G-20 e os membros do Global Forum estão trabalhando em conjunto. Inclusive, o **Forum on Tax Administration – FTA**⁹ da OCDE (Forum sobre Administração Tributária) estabeleceu um sistema comum de transmissão, o **Common Transmission System – CTS**, que representa o primeiro sistema bilateral de transmissão para operacionalizar trocar automáticas de informações, provido de grande segurança de dados e encriptação de informação a cada transmissão. Desta forma, todas as trocas de informações são resguardadas por confidencialidade além de atenderem às obrigações de segurança das informações. Inicialmente, o CTS foi criado para servir às trocas de informações do padrão AEOI, mas também permite a troca de quaisquer informações tributárias conforme necessário.

As primeiras trocas automáticas começaram a ser realizadas entre 2017 e 2018 e tem sido monitoradas pela OCDE e pelo Global Forum. Mais de 100 jurisdições estavam comprometidas a implementar a AEOI até 2018.

Deste modo, o foco de atuação do *Global Forum* compreende a adoção e promoção dos dois padrões para trocas de informações tributárias transnacionais, transparência tributária e combate à evasão fiscal, que são a EOIR e a AEOI, além do monitoramento por *peer reviews*, da implementação das trocas, que devem ocorrer de forma consistente e coerente (OECD, 2018a, p.7). Para cumprimento de seus objetivos, o Global Forum também promove seminários de treinamentos regionais e programas bilaterais de assistência, incluindo o desenvolvimento de ferramentas técnicas para que as jurisdições consigam fazer a implementação de eficiente financeiramente e efetiva.

Ainda no tocante às trocas de informações, convém destacar a **Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters** (Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Temas Tributários), adotada em 1988 e em vigor desde 1995, sendo o mais abrangente instrumento legal da OCDE para a cooperação internacional entre as administrações tributárias sobre evasão fiscal e não tributação. A Convenção, que atualmente conta com mais de 120 jurisdições, estabelece a assistência fiscal transfronteiriça, incluindo troca de informações fiscais, auditorias conjuntas e recuperação de obrigações fiscais estrangeiras.

No seu artigo 6, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Temas Tributários¹⁰ determina que as autoridades competentes das Partes da Convenção devem concordar mutuamente em trocar informações. Neste contexto, foram desenvolvidos outros dois acordos para as trocas automáticas de informações: o *i*) acordo para trocas automáticas de relatórios país-a-país (*Country by Country - CbC*), o **Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports** ("CbC MCAA"), e o *ii*) acordo para trocas automáticas de informações sobre contas financeiras conforme o Common Reporting Standard - CRS, o **Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information** ("CRS MCAA").

⁹ O Forum on Tax Administration – FTA da OCDE foi criado em 2002, composto por representantes de 43 jurisdições, dentre membros e não membros da OCDE, inclusive membros do G-20. Possui como objetivo identificar, discutir e desenvolver novas ideias para fortalecer a administração tributária dos países, aumentando sua eficiência, efetividade e cumprimento das regras tributárias. Será melhor abordado em item a seguir.

¹⁰ *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Article 6: Automatic exchange of information: With respect to categories of cases and in accordance with procedures which they shall determine by mutual agreement, two or more Parties shall automatically exchange the information referred to in Article 4.*

A troca de informações entre as partes pode acontecer por meio de acordos bilaterais, como i) os tratados celebrados com base na Convenção Tributária Modelo da OCDE – *OECD Tax Model Convention*, conforme **artigo 26** da Convenção, que trata especificamente sobre o assunto, ou ii) acordos celebrados com base no acordo modelo da OCDE para trocas de informações, o **OECD’s model tax information exchange agreement - Model TIEA**, lançado em 2002.

3.6 – Fiscal Federalism Network (Rede de federalismo fiscal)

A rede **Network on Fiscal Relations Across Levels of Government** é um dos órgãos subsidiários da OCDE que desenvolve programas especiais em matéria tributária e foi o primeiro programa internacional criado para melhorar as relações tributárias entre os diversos níveis de governo dos países.

Estabelecido em 2004, seu objetivo é ajudar os países a analisar questões de descentralização tributária por meio da comparação das análises das políticas dos países, para que compartilhem as melhores práticas. Para tanto, mantém um abrangente banco de dados analíticos e estatísticos sobre descentralização, datados desde 1965, para auxiliar os países na coordenação das relações financeiras entre os governos centrais, regionais e locais. Realiza publicações sobre Federalismo Fiscal, coordena a reunião anual que ocorre em Paris sobre o assunto, promove encontros e workshops para facilitar o compartilhamento das melhores práticas e temas mais recentes.

Dentre as análises realizadas pelos membros, incluem-se: i) aumento do desempenho público subnacional de serviços, com avaliação dos limites do sistema e desempenho, ii) como as mudanças tecnológicas podem afetar a descentralização tributária e quais serão as implicações institucionais e regulatórias, e iii) análise e comparação dos desafios financeiros subnacionais, o que inclui o papel das regras tributárias e contábeis no monitoramento e suporte da sustentabilidade financeira.

A rede *Network* é composta conjuntamente pelo Centro sobre Política e Administração Tributária (*Centre for Tax Policy and Administration – CTPA*), pelo Departamento Econômico (*Economics Department – ECO*), a Diretoria para Governança Pública e Desenvolvimento Territorial (*Directorate for Public Governance and Territorial Development - GOV*) e pelo Centro de Empreendedorismo, Pequenas e Médias Empresas, Regiões e Cidades (*Directorate for Public Governance and Territorial Development (GOV) and the Centre for Entrepreneurship, SMEs, Regions and Cities - CFE*). A multidisciplinaridade do órgão justifica-se para que seja alcançada uma perspectiva multidimensional para as políticas de reforma.

As atividades da rede *Network* focam em três linhas de atividade: 1) tributação nas regiões, estados, municípios (sub-central); 2) descentralização de gastos e subsídios intergovernamentais; e 3) gestão macroeconômica, regras fiscais e consolidação fiscal. Assim, estabeleceu uma rede de dados rica em informações todos os aspectos da descentralização tributária e relações fiscais intergovernamentais, finanças públicas estaduais, regionais e locais.

Atualmente conta com 16 países em seu Conselho de Administração: Alemanha, Áustria, Bélgica, Brasil, Coréia do Sul, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Índia, Itália, México, Noruega, Suíça, Turquia.

A listagem dos indicadores analisados inclui: **a)** Autonomia fiscal do governo estadual e local, **b)** Classificação de subsídios intergovernamentais, **c)** Receitas e despesas do governo estadual e local, **d)** Estrutura de receita do governo estadual e local, **e)** Saldos e dívida do governo estadual e local, **f)** Indicadores de regras fiscais dos governos sub-centrais, e **g)** Imposto recorrentes sobre bens imóveis: quadros comparativos.

Busca-se, assim, compreender os fundamentos da relação entre o governo central e regional, bem como seu impacto na eficiência, equidade e estabilidade macroeconômica, de modo a promover uma distribuição equitativa dos ganhos econômicos e um crescimento inclusivo.

3.7- *Global relations and development (Relações globais e desenvolvimento)*

O trabalho da OCDE sobre relações globais e desenvolvimento busca assegurar que países em desenvolvimento recebam o suporte efetivo para construir sua capacidade de implementação dos padrões internacionais de tributação, além de estabelecer parcerias com *stakeholders*.

Afinal, a tributação, quando bem aplicada e distribuída, tem o poder de impulsionar o desenvolvimento em escala global, uma vez que representa a maior fonte de financiamento para o desenvolvimento e permite que os governos invistam no alívio da pobreza e na prestação de serviços públicos necessários ao crescimento de longo prazo. A OCDE pondera que a mobilização adequada de recursos internos, além de gerar receitas, promove a inclusão, incentiva a boa governança, melhora a responsabilidade dos governos para com seus cidadãos e promove a justiça social. Ainda, ao aumentar a transparência, justiça, e combater a corrupção, os sistemas de receita nacional pode melhorar o ambiente propício para o investimento privado interno.

Para chegarem nesse estágio, os países em desenvolvimento possuem uma série de desafios a vencer, como melhorar seus sistemas tributários, especialmente na área de tributação internacional, em que a coordenação e a cooperação são importantes para criar padrões comuns que forneçam informações e ferramentas para combaterem a evasão fiscal, a não tributação e os crimes financeiros, além de garantir maior segurança e previsibilidade para as empresas.

Nesse contexto, a divisão de relações globais e desenvolvimento da OCDE (*Global Relations and Development Division*) desenvolve um conjunto de programas voltados a ajudar países em desenvolvimento na aplicação de normas tributárias internacionais. Os programas desenvolvidos são: assistência individual fornecida através dos Inspetores Fiscais sem Fronteiras (*Tax Inspectors Without Borders*) e dos Programas de Construção de Capacidade (*Capacity Building Programmes*); formação por meio de cursos on-line, blended e presenciais ministrados pelo Programa de Relações Globais (*Global Relations Programme*) para capacitar oficiais tributários¹¹; kits de ferramentas e manuais práticos publicados pela Plataforma de Colaboração sobre Impostos (*Platform for Collaboration on Tax*), ou a pesquisa e a expansão do diálogo global que ocorre por meio da Força-Tarefa sobre Impostos (*Task Force on Tax and Development*) e Desenvolvimento e da *LAC Fiscal Forum Initiative*.

A divisão de Relações Globais e Desenvolvimento promove cerca de 60 eventos multilaterais e bilaterais por ano, reunindo cerca de 2000 autoridades fiscais, de mais de 100 países, em mais de 20 locais do mundo, promovendo o diálogo sobre políticas e capacitação pelo compartilhamento de experiências. Este trabalho concentra-se no desenvolvimento nas normas tributárias globais, diretrizes e melhores práticas em administração tributária e política tributária, incluindo o projeto BEPS, levando a uma maior mobilização de recursos internos. O objetivo é integrar as autoridades fiscais em uma comunidade global de prática, compartilhar experiências, adquirir uma maior

¹¹ Quase 40.000 oficiais tributários, de mais de 100 jurisdições, já participaram do Programa *Global Relations Programme* desde 1992. O objetivo é ajudar oficiais tributários a integrar a comunidade internacional e dividir suas experiências, de forma a adquirir um entendimento comum do Sistema tributário internacional e promover a implementação e desenvolvimento de soluções para problemas comuns.

compreensão dos sistemas tributários internacionais e sua implementação, e desenvolver soluções compartilhadas para problemas comuns

Para garantir a coerência de suas atividades e evitar iniciativas em duplicidade, a OCDE desenvolve parcerias e cooperação com outros países que participem ou não em atividades da OCDE (independentemente de serem ou não membros), além de organizações internacionais e regionais. O objetivo é integrar as autoridades fiscais em uma comunidade global de prática, compartilhar experiências, adquirir uma maior compreensão dos sistemas tributários internacionais e sua implementação, e desenvolver soluções compartilhadas para problemas comuns

A contribuição dos países em desenvolvimento e economias emergentes ao trabalho da OCDE são utilizadas para construir a agenda tributária da OCDE por meio do Grupo Consultivo para a Cooperação com Economias Não-OCDE (*Advisory Group for Cooperation with Non-OECD Economies*), bem como por meio de pesquisas realizadas com os beneficiários dos programas realizados durante as fases de avaliação e planejamento, tudo com objetivo de atender às necessidades dos países assistidos.

Os parceiros internacionais para as relações globais e desenvolvimento da OCDE são:

- *International Tax Dialogue*,
- *International Monetary Fund*,
- *United Nations*,
- *World Bank*, e
- *World Customs Organisation*.

Ainda, os parceiros regionais são:

- *African Tax Administration Forum (ATAF)*
- *Asian Development Bank (ADB)*
- *Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales (CREDAF)*
- *Commonwealth Association of Tax Administrators (CATA)*
- *European Commission*
- *European Union*
- *Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT)*
- *Inter-American Development Bank (IADB)*
- *Intra-European Organisation of Tax Administrations (IOTA)*
- *Pacific Islands Tax Administrators Association (PITAA)*
- *Study Group on Asian Tax Administration and Research (SGATAR)*

As atividades desempenhadas pela divisão de relações globais e desenvolvimento é suportada por generosas contribuições financeiras realizadas por doadores, especialmente pelo Japão. O desenvolvimento do programa é também facilitado pela plataforma *Knowledge Sharing Platform – KSP*, lançada em 2016, desenvolvida pela agência online canadense *Canada Revenue Agency*, onde agente tributários oficiais podem acessar materiais, participar de fóruns de discussão, calendário de eventos e cursos no formato *e-learning*.

3.8 - Administração Fiscal – (Tax administration)

Em 2002, a OCDE estabeleceu o **Forum on Tax Administration – FTA**, coordenado pelo Comitê sobre Assuntos Tributários, destinado a desenvolver uma responsabilidade global no que se refere às administrações tributárias. Atualmente, o Forum FTA reúne mais de 50 delegados representantes de países membros e não-membros da OCDE, incluindo membros do G-20, dentre os quais, o Brasil, que

compartilham informações e experiências e buscam identificar, discutir e influenciar boas práticas para resolução de temas referentes às administrações tributárias.

O objetivo do Fórum é promover a construção do sistema tributário sob uma perspectiva de compromisso com os contribuintes ao invés de confronto. Para tanto, ressalta a importância da qualidade dos serviços públicos e cumprimento das obrigações tributárias, auxiliando as administrações tributárias a aumentarem sua eficiência, efetividade, justiça e redução de custos.

Seus três pilares de atuação são: 1) apoio à agenda internacional em matéria tributária; 2) aumentar o cumprimento das regras tributárias; 3) futuro da administração tributária.

O trabalho é executado em colaboração com **outros 5 organismos** da OCDE (que compõem as chamadas *enduring networks*), além dos **projetos** em andamento por grupos menores de administrações tributárias e atividades dos **grupos de interesse** (*communities of interest*).

Os **5 organismos** que trabalham em cooperação com o *Forum Tax on Administration – FTA* são:

i) o ***Large Business & International Programme - LBIP***, que promove a implementação do BEPS, assegura opções ao desenvolvimento de conformidade colaborativa em prol de maior segurança fiscal ao contribuinte e administrações tributárias;

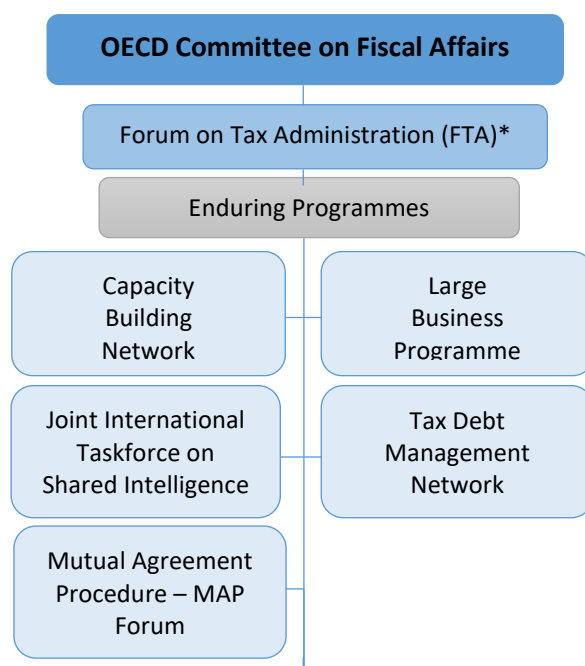
ii) o ***Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration – JITSIC***; que oferece uma plataforma para colaboração entre seus membros na implementação de convenções bilaterais e multilaterais e acordos de trocas de informações tributárias, para combate à evasão fiscal, não tributação e crimes tributários;

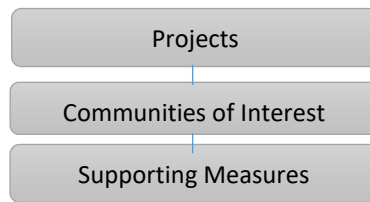
iii) o ***Mutual Agreement Procedure - MAP Forum***, que tem também realizado as *peer reviews* referentes à Ação 14 do Projeto BEPS;

iv) o ***Tax Debt Management Network***, facilita o compartilhamento de inteligência e trabalho coletivo para melhorar o processo de cobrança de tributos; e

v) o ***Capacity Building Network***; que se concentra em avançar as recomendações dos relatórios sobre administração tributária desenvolvimento de capacidades.

Figura 2: Estrutura do Fórum de Administração Tributária (FTA), coordenado pelo Comitê de Assuntos Tributários





Fonte: OCDE (OECD, 2018-2019). Adaptação: CCGI-EESP/FGV

Os **projetos** desenvolvidos pelo Forum on Tax Administration – FTA são concentrados em objetivos definidos e de duração limitada. Os mais recentes projetos em andamento incluem guias sobre “como fazer”, notas de boas práticas e aumento da colaboração no FTA.

As **comunidades de interesse** (o que inclui: transformação digital, economia informal, análise de dados, insights comportamentais, etc) são fóruns, presenciais ou virtuais, para reunião de especialistas em administração tributária poderem trocar experiências práticas, discutir questões emergentes e considerar possíveis áreas de ação.

Os resultados das atividades do *Forum on Tax Administration* - FTA são publicados na forma de estudos, relatórios, informações e notas de orientação sobre administração tributária.

Ainda, considerando a tendência tecnológica que vem oferecendo novas possibilidades de criar e armazenar valor, além de afetar a forma como negócios são feitos, a tecnologia tem sido cada vez mais considerada pelas Administrações Tributárias. A chamada tecnologia **DLT - distributed ledger technology**, para banco de dados, bem como outras tecnologias emergentes, estão sendo avaliadas pelo *Inclusive Framework’s Task Force on the Digital Economy* em conjunto com outros órgãos subsidiários do *Committee on Fiscal Affairs*, para utilização na política fiscal e atividades das administrações tributárias. As análises envolvem o tratamento fiscal de ativos financeiros, como os *Bitcoins*, em meio às mudanças necessárias às administrações tributárias caso a tecnologia DLT passe a ser amplamente adotada pelas empresas em seus negócios, bem como as possibilidades oferecidas pela tecnologia DLT para melhorar a efetividade e segurança em processos das próprias administrações tributárias.

3.9 - Tax and crime (Tributação e crime)

A OCDE reconhece que crimes tributários, lavagem de dinheiro e outros crimes financeiros afetam os interesses estratégicos, políticos e econômicos dos países, sejam desenvolvidos ou em desenvolvimento. Estes crimes também prejudicam a confiança dos cidadãos em relação ao governo, desmotivando-os a contribuir com o pagamento de tributos o que, por sua vez, prejudica as receitas necessárias ao investimento governamental em desenvolvimento sustentável.

Conforme estimativas da UNODC – United Nations Office on Drugs and Crime, os rendimentos criminais das atividades ilícitas globais representam cerca de 3,6% do PIB global ou US \$ 2,1 trilhões, sendo o produto do crime organizado transnacional e tráfico de drogas de 1,5% do PIB global ou US \$ 870 bilhões, o que demonstra a importância e necessidade de serem tomadas medidas de alcance internacional para contra-atacar esses números.

Diante deste cenário, a OCDE desenvolve iniciativas para combate ao crime tributário e financeiro, como o Diálogo de Oslo (*The OECD Oslo Dialogue*), além de outras específicas em **crimes tributários e lavagem de dinheiro** e combate à **corrupção tributária**.

O **Diálogo de Oslo** foi lançado pela OCDE em março de 2011, durante o primeiro Fórum sobre Tributação e Crime, realizado em Oslo. Sua origem baseia-se nos objetivos e necessidades previstos em duas Recomendações anteriores do Conselho da OCDE sobre medidas fiscais para combater o suborno de organizações (*Recommendation on Tax Measures for Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions* - 2009), e outra para facilitar a cooperação entre autoridades fiscais e outras autoridades responsáveis pela aplicação da lei no combate a crimes graves (*Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes* - 2010). Todo o trabalho do Diálogo de Oslo é apoiado pelo G-20.

Assim, o Diálogo de Oslo promove a aproximação entre os governos para enfrentar crimes financeiros, fomentando a cooperação internacional e interagência, de forma a aumentar a transparência, coleta, análise e compartilhamento de informações mais eficazes, para prevenir, detectar e processar criminosos, além de recuperar o produto de atividades ilícitas.

Por meio do Grupo de Trabalho sobre Crimes Fiscais e Outros Crimes (*Task Force on Tax Crimes and Other Crimes – TFTC*), o trabalho do Diálogo de Oslo inclui pesquisas sobre as melhores práticas na cooperação interagências, análise de crimes fiscais em setores específicos das indústrias, orientação prática para agências de segurança pública para aumentar a conscientização sobre os diferentes crimes financeiros e suas características, e treinamento de oficiais.

Um dos pilares do Diálogo de Oslo é o fortalecimento da capacidade dos investigadores de crimes tributários em identificarem fluxos financeiros ilícitos. Para tanto, foi estabelecida a *OECD International Academy for Tax Crime Investigation*, que oferece programas e cursos de treinamento para auxiliar países em desenvolvimento a detectar e investigar crimes financeiros, e recuperar o produto destes crimes. Os primeiros programas da Academia foram desenvolvidos em cooperação com a *Guardia di Finanza Economic and Financial Police School*, Ostia - Itália, em 2013. Em 2017, iniciou trabalhos na África e, em 2018, na América Latina. A Academia já atendeu mais de 700 investigadores, oriundos de mais de 90 países.

No que se refere aos **crimes tributários e de lavagem de dinheiro**, é preciso ponderar que são diferentes as técnicas para lavar dinheiro proveniente de crime e para cometer crimes fiscais. A iniciativa de medidas e estudos nesta área remete ao final da década de 1990, quando, em 1998, os Ministros das Finanças do G-7 incentivaram a ação internacional para aumentar a capacidade dos sistemas de combate à lavagem de dinheiro para lidar com crimes relacionados à tributação, o que serviria para aumentar a eficácia dos acordos de trocas de informações tributárias. A esse respeito, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE estabeleceu diálogo com o *Grupo Financial Action Task Force - FATF*¹² e continua examinando formas de melhorar a cooperação com autoridades fiscais e de combate ao crime de lavagem de dinheiro, com o objetivo de complementar o trabalho do FATF.

Em outubro de 2010, a OCDE adotou uma Recomendação para facilitar a cooperação entre autoridades fiscais e outras autoridades responsáveis pela aplicação da

¹² O *Financial Action Task Force* (FATF) é um organismo intergovernamental, estabelecido em 1989, pelos Ministros das jurisdições que o compõem, com o objetivo de estabelecer padrões, políticas e mecanismos para combater lavagem de dinheiro, financiamento de atividades terroristas e de proliferação de armas de destruição em massa, além de outras que possam ameaçar a integridade do sistema financeiro internacional. É considerado um “*policy-making-body*” que produz uma série de Recomendações reconhecidas como padrões internacionais para serem seguidos pelos legislativos e reformas regulatórias nacionais. O Brasil é um dos países membros da FATF. Maiores informações disponíveis em: <<https://www.fatf-gafi.org/>>. Acesso em: out. 2019.

lei no combate a crimes graves (*Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes*). No conceito de “crimes graves” estão incluídos a lavagem de dinheiro e o financiamento de crimes de terrorismo. Pouco depois, no ano de 2012, ao revisar suas recomendações, o FATF incluiu crimes tributários na lista de infrações relacionadas à lavagem de dinheiro.

Em 2019, a OCDE lançou o novo manual *Money Laundering and Terrorist Financing Awareness Handbook for Tax Examiners and Tax Auditors*, atualizado a partir do manual publicado pela primeira vez em 2009, como ferramenta prática para auxiliar as autoridades fiscais na identificação de lavagem de dinheiro durante as auditorias, incluindo, desta vez, indicadores atualizados sobre lavagem de dinheiro e detecção de financiamento de terrorismo.

Quanto à **tributação e corrupção**, a OCDE reconhece que a corrupção ameaça a boa governança, a tributação, o desenvolvimento sustentável, o processo democrático, a justiça em práticas industriais, etc, o que a fez incluir disposições sobre combate à corrupção em diversos de seus instrumentos, tornando-a líder global na luta contra a corrupção.

Os trabalhos da OCDE contra a corrupção ganharam destaque em 1994, quando o Conselho aprovou uma Recomendação aos países para que tomassem medidas efetivas para deter, prevenir e combater o suborno de funcionários públicos estrangeiros atuantes em transações comerciais internacionais, a *Recommendation of the Council on Bribery in International Business Transactions*. Dois anos depois, em 1996, a OCDE aprovou nova recomendação contra a dedutibilidade tributária de subornos pagos a funcionários públicos estrangeiros em transações, a *Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials*.

O tema evoluiu e ganhou força na OCDE até que, em 1997, o Conselho aprovou uma Convenção sobre o combate ao suborno de funcionários públicos estrangeiros em transações comerciais internacionais, a chamada *OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, que entrou em vigor em 1999 e da qual o Brasil é parte desde 2000. Em 2009, uma nova Recomendação foi adotada para fortalecer o papel das autoridades tributárias contra o suborno, a *Recommendation on Tax Measures for Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*.

Além destas medidas, a OCDE mantém atualizado, em 18 línguas, um Manual sobre suborno para examinadores fiscal (*Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners*), destinado a auxiliar as autoridades a identificar pagamentos suspeitos que possam ser subornos, para que a dedutibilidade seja negada, e para que os pagamentos de suborno possam ser detectados e reportados às autoridades policiais. O Manual também serve como guia para que os países desenvolvam diretrizes internas para conscientização sobre combate ao suborno.

3.10 - Análise de política tributária – (Tax policy analysis)

A OCDE realiza análise e estatísticas sobre políticas tributárias com o objetivo de obter estatísticas de receitas internacionalmente comparáveis, além de realizar análises econômicas e consultoria sobre políticas tributárias. O trabalho é realizado pelo time de experts da Divisão de Política Tributária e Estatística (*Tax Policy and Statistics Division*) do Centro de Administração e Política Tributária (*Centre for Tax Policy and Administration - CTPA*) da OCDE, composta por economistas, advogados, estatísticos e analistas de políticas.

Para cumprimento de seus objetivos, a Divisão é responsável por: a) produzir publicações, estatísticas e relatórios com regularidade, b) produzir análises tributárias e políticas detalhadas, como o *OECD's Tax Policy Studies* e o *OECD's Tax Working Papers*, c) desenvolver padrões e diretrizes como as *International VAT/GST Guidelines*, d) promover eventos internacionais como o *Global Forum on VAT*, e) manter atualizados os bancos de dados da OCDE.

Um importante banco de dados que a Organização mantém e utiliza para acompanhar temas tributários em âmbito global e para planejar novas iniciativas, é o chamado Banco de Dados de Estatísticas de Receita Global (*Global Revenue Statistics Database*), que visa realizar levantamento sobre receitas para a análise de políticas fiscais e aduaneiras. O banco possui dados de receita fiscal referentes a 85 países, desde 1990, e utiliza indicadores como: a proporção entre tributação e PIB; e a estrutura tributária dos países, demonstrando a participação de cada categoria tributária na receita tributária total (OECD, 2019).

As análises também são focadas em averiguar questões de: **i)** incerteza tributária, **ii)** tributação e meio ambiente, e em **iii)** realizar o monitoramento da Ação 11 do Projeto BEPS.

Considerando que a **incerteza tributária** é um componente relevante na tomada decisões de investidores, e que podem impactar o crescimento econômico, a OCDE e o FMI lançaram, em junho de 2019, um relatório conjunto nomeado *OECD/IMF 2019 Progress Report on Tax Certainty* em que analisam as principais fontes e efeitos da incerteza tributária sobre a tomada de decisões em negócios. Diante das análises, oferecem abordagens concretas e práticas para auxiliar formuladores de políticas e administrações tributárias a criarem um ambiente tributário mais certo e seguro. Este trabalho foi iniciado em 2016, quando os líderes do G-20 chamaram a atenção da OCDE e do FMI sobre a necessidade de melhor compreender este tema.

O trabalho sobre **tributação e meio ambiente** averigua a possibilidade dos países utilizarem os tributos para execução de políticas ambientais e climáticas, abrangendo temas como precificação da poluição e incentivo à redução de emissões via tributação e sistema de licenças negociáveis, além de seu impacto sobre a competitividade e equidade. Muitas análises neste tema são realizadas comparando os 42 países que integram a OCDE e o G20, indicando dados específicos com precificação de carbono, tributação de energia e receitas tributárias relacionadas ao meio ambiente, e fazem uso de conceitos importantes, como *effective carbon rate – ECR* e *carbon pricing gap*.

A chamada *effective carbon rate – ECR* é a indicação de preço das emissões de carbono resultantes de impostos sobre o carbono, impostos específicos sobre o uso de energia e os preços das licenças de emissão negociáveis. Conforme dados publicados em seu site, a OCDE indica, por exemplo, que 46% das emissões de CO₂ no uso de energia nos 42 países não estão sujeitas a um *ECR* e, apenas 12% a uma taxa de pelo menos 30 euros por tonelada, o que faz com que 88% das emissões nesses países tenham um preço inferior a uma estimativa simples dos custos de emissões de CO₂ para a sociedade – sendo 30 euros por tonelada (OECD, 2019). Diante disso, a OCDE verifica o *carbon pricing gap*, ou seja, o quanto os países da OCDE e do G-20 ficam aquém do preço das emissões de carbono, de acordo com um valor referência. Conforme dados levantados, países com menor *carbon pricing gap* tendem a emitir menos carbono do que países que dificilmente precifiquem as emissões e estão melhor preparados para uma economia de baixo carbono.

Muitos dos eventos e estudos feitos pela OCDE sobre tributação e carbono estão relacionados às atividades das Conferências das Nações Unidas sobre Mudanças Climáticas, de forma a incentivar e promover a implementação do Acordo de Paris.

Além dos temas acima, um dos importantes temas tratados pela Divisão de Política Tributária e Estatística é **monitorar os avanços do projeto BEPS**, conforme determinado pela **Ação 11: BEPS data analysis**. Embora a complexidade da tarefa em razão de limitações aos dados existentes, estudos recentes sugerem e demonstram que a erosão na base tributária e transferência de lucros motivada por impostos tem realmente contribuído para perdas significativas nas receitas de imposto de renda corporativo (*corporante income tax – CIT*) em âmbito global.

Em 2015, a OCDE publicou o relatório *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, no qual avaliou os dados disponíveis e indicou a necessidade de aprimoramento das metodologias de análise econômica da escala e impacto econômico do BEPS. No entanto, mesmo com a limitação de dados, como já mencionado, restou evidenciado que a erosão da base tributária e transferência de lucros existe e continua crescendo. O relatório foi concluído fazendo recomendações de ferramentas de monitoramento para melhoria da análise de BEPS.

Ainda, importante ressaltar que a OCDE mantém uma página na internet, a **OECD tax database webpage**, acessível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/>, em que colaciona informações comparativas com os mais recentes e disponíveis dados, estatísticas, e gráficos sobre tributos dos países membros da OCDE e do Quadro Inclusivo do BEPS. Os dados divulgados são fornecidos pelos próprios países ou retirados das publicações da Divisão de Política Tributária e Estatística, e dispõem sobre: a) percentagens de imposto de renda pessoal; b) contribuições previdenciárias; c) carga tributária sobre renda salarial; d) imposto de renda corporativo e de capital; e) impostos sobre o consumo, f) impostos ambientais, g) tributação sobre o trabalho, h) descentralização tributária (impostos federais, estaduais, municipais, etc); i) dentre outros temas. A compilação destes dados, de forma comparativa, permite uma visão geral das políticas utilizadas por cada país, níveis de tributação e perdas de receitas.

3.11 - Tratados Tributários – (Tax treaties)

Dentro do tema de tratados tributários, uma das mais antigas iniciativas da OCDE foi a criação da Convenção Modelo sobre Tributação sobre a Renda e o Capital ou **Model Tax Convention on Income and on Capital** que, basicamente, visa fornecer um modelo e cláusulas para auxiliar os países a negociarem tratados bilaterais de forma a evitarem a bitributação entre si. O primeiro modelo foi lançado pela OCDE em 1963, tendo sido periodicamente revisado, com atualizações em 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014. A última atualização foi publicada em 2017. A última atualização, de 2017, já contou com atualizações resultantes do Projeto BEPS entre a OCDE e o G20, especificamente com as recomendações contidas nos relatórios finais das Ações 2, 6, 7 e 14 do Projeto, quais sejam: *Action 2: Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*, *Action 6: Prevention of tax treaty abuse*, *Action 7: Permanent establishment status* e *Action 14: Mutual Agreement Procedure* (OECD, 2017a).

Desta forma, durante suas primeiras décadas, a OCDE preocupou-se em prover ferramentas para eliminar a dupla tributação, facilitar e incentivar os investimentos transfronteiriços, garantindo que as empresas investidores não fossem tributadas duas vezes. Contudo, esta preocupação acabou levando a um outro fenômeno, o da “dupla não tributação”, levando empresas a deslocarem seus lucros para locais onde não exerciam nenhuma atividade e, portanto, não são tributadas, os chamados “paraísos fiscais”.

Diante deste cenário, uma das preocupações conjuntas da OCDE e do G-20, passou a ser a prevenção da evasão fiscal e de planejamentos tributários estratégicos que exploram lacunas e incompatibilidades das normas e fazem com que as grandes empresas não sejam tributadas, prejudicando as receitas que seriam arrecadadas pelos Estados.

Outra questão levantada pelos países é a ampliação dos serviços prestados online e a dificuldade de sua tributação, levando em consideração o local do estabelecimento, do consumidor e da prestação do serviço.

Assim, a OCDE e o G20 desenvolveram o Projeto BEPS e suas 15 ações específicas para solucionar as lacunas e incompatibilidades nas normas tributárias internacionais existentes, inclusive medidas relacionadas à prevenção de abusos em tratados tributários que levam à não tributação. Considerando que as multinacionais operam internacionalmente, os governos precisam agir em conjunto, buscando ampliar a cooperação entre si e a melhora da coerência entre suas normas tributárias, garantindo um ambiente mais seguro, de transparência e confiança.

Para contribuir com este objetivo, o Comitê sobre Assuntos Tributários da OCDE realiza convites abertos para que as partes interessadas comentem sobre os projetos da OCDE em tratados tributários. Para tanto, promove **consultas públicas** com partes interessadas objetivando receber sugestões e promover discussões sobre questões tributárias relevantes. As chamadas de discussão são disponibilizadas em seu website, em: <https://www.oecd.org/ctp/planned-stakeholder-input-in-oecd-tax-matters.htm>.

Em novembro de 2016, conforme previsto na Ação 15 do projeto BEPS, a OCDE adotou uma Convenção Multilateral que visa promover a implementação de medidas relacionadas ao Projeto BEPS nos tratados tributários. As negociações para a o estabelecimento da **Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting**, comumente referida como **The Multilateral Instrument- MLI**, foram iniciadas em setembro de 2014, como uma das respostas ao Plano de Ações do Projeto BEPS, especialmente a Ação 15, justamente direcionada aos instrumentos multilaterais. Envolveu o trabalho conjunto de mais de 100 jurisdições.

O **Instrumento Multilateral – MLI** entrou em vigor em 1º de julho de 2018 e, atualmente, cobre 89 jurisdições signatárias.¹³ Espera-se que a Convenção contribua para uma rápida atualização das regras tributárias internacionais já existentes nos atuais tratados bilaterais sobre bitributação vigentes, diminuindo as lacunas e incompatibilidades entre leis que facilitam a evasão fiscal por empresas multinacionais, além de melhorar os métodos de resolução de litígios previstos (OECD, 2019).

3.12 - Preços de Transferência – (*Transfer pricing*)

Preços de transferência são os preços praticados em operações internacionais de importação e exportação por empresas pertencentes a um mesmo grupo (subsidiárias, coligadas, etc), localizadas em jurisdições tributárias diferentes, ou quando uma delas, ainda que não vinculada, esteja localizada em paraíso fiscal. Muitas vezes, os preços praticados nessas operações podem ser manipulados artificialmente, para maiores ou menores do que os preços praticados no mercado por empresas independentes e em condições análogas, com o intuito de reduzir a tributação incidente. Contudo, tal conduta viola o **Princípio Arms's Length**, o qual determina que empresas coligadas devem praticar entre si preços semelhantes aos de empresas não coligadas em condições análogas.

Para tratar da questão, a OCDE possui diversos instrumentos. Um deles são as Diretrizes da OCDE sobre Transfer Pricing para Empresas Multinacionais e Administrações Tributárias ou **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**, atualizadas pela última vez em 2017. As Guidelines são uma revisão da versão original apresentada em 1979, na forma de um

¹³ A lista atualizada dos países signatários está disponível em:

<<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>> Acesso em: out. 2019.

relatório *Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises*, tendo sido aprovadas como Diretrizes pelo Comitê sobre Assuntos Tributários em junho de 1995 e, adotada pelo Conselho da OCDE, em julho de 1995, na forma de Recomendação: ***OECD/LEGAL/0279 Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises***. Desde sua adoção em 1995, as *Guidelines* são periodicamente revisadas (OECD, 2017b).

A necessidade de regulação do tema surgiu do grande crescimento da integração econômica internacional e das atividades de empresas multinacionais na década de 1990, que expandiam suas atividades para diversos territórios. Junto com este movimento, questões tributárias começaram a surgir, tanto por parte das empresas multinacionais quanto pelas administrações tributárias sobre quais regras tributárias seriam aplicadas às diversas operações, o que incluía compra e venda de produtos, serviços, propriedade Intelectual, estabelecimento de filiais, coligadas, e o conceito de estabelecimento permanente, além de discussões sobre responsabilidade tributária, legitimidade ativa e passiva, dupla tributação e não tributação.

Outra questão que precisava ser enfrentada era a da relação entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico e as condições especiais de preços que tendem a utilizar nas relações intra-grupo, que naturalmente diferem das relações entre empresas independentes. Para evitar situações de não tributação nessas hipóteses, garantindo a correta tributação de cada um dos entes, a OCDE adota o Princípio *Arm's Length*, para que as eventuais condições especiais não interfiram na tributação dos lucros. Além disso, a OCDE busca estabelecer uma coordenação entre seus membros, buscando minimizar conflitos de dupla tributação ou não tributação, de forma a incentivar o comércio e investimentos estrangeiros.

Conforme definição da OCDE, no prefácio das *Guidelines*, “transfer prices são os preços pelos quais uma empresa transfere bens físicos e intangíveis ou presta serviços para **empresa associada**”¹⁴ (OECD, 2017b, p. 20). Na definição contida no Modelo da OCDE sobre Tributação (*OECD Model Tax Convention*), artigo 9, são consideradas empresas associadas aquelas que participam direta ou indiretamente na administração, controle, ou capital umas das outras, ou se as mesmas empresas estão subordinadas aos mesmos controladores (OECD, 2017b, p. 20).

Diante de toda a problemática, objetivos das *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* é auxiliar as administrações tributárias dos diversos países e empresas multinacionais, indicando-lhes formas de encontrarem soluções mutuamente satisfatórias aos casos de transfer pricing, minimizando os conflitos entre administrações tributárias e entre administrações tributárias e as próprias multinacionais (OECD, 2017b, p. 20).

Em alinhamento ao **Projeto BEPS**, a OCDE e o G20 também atuam para regulação dos temas de transfer pricing conforme **Ações 8-10: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*** (Intangíveis, Riscos e Capitais, Transações de Alto Risco) e **Ação 13: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting***.

Para monitorar a regulação de transfer prices nos países, a OCDE mantém atualizado em seu website informações sobre as legislações internas de países e a extensão em que essas legislações convergem com as *Guidelines* da OCDE (disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>). Para tanto, considera aspectos como: princípio *arm's length*, métodos de cálculo de preços de transferência, intangíveis, serviços intra-grupo, acordos de contribuição de custos,

¹⁴ No original: “transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises”.

documentação de preços de transferência, métodos administrativos para evitar e resolver disputas, análises comparativas, e medidas de implementação.

Além disso o Comitê sobre Assuntos Tributários da OCDE mantém abertos canais de comunicação com interessados para informar sobre o trabalho que está desenvolvendo, realizar **consultas públicas**, e receber sugestões e comentários sobre suas iniciativas de ações em transfer pricing.

Outra importante iniciativa na OCDE é desenvolvida pelo **OECD's Task Force on Tax and Development**, que possui um programa para auxiliar países em desenvolvimento a implementar e fortalecer suas regras sobre transfer price.

4- Instrumentos Legais da OCDE em matéria de Tributação

Como mencionado, uma das formas de atuação da OCDE é a adoção de instrumentos legais sobre os mais diversos temas da agenda internacional, por votação e decisão do Conselho.

Atuando por meio do Conselho, a OCDE adota uma diversidade de instrumentos legais, considerados normas e padrões internacionais de boas práticas e diretrizes, que devem ser implementados por seus membros de forma a uniformizar condutas, políticas nacionais e trocas de informações. Cada um destes instrumentos é fruto de intenso e substantivo trabalho de análise, estudos, trocas de experiências e pesquisas realizadas por cada um dos seus Comitês temáticos.

Os instrumentos adotados são resultado de intensos estudos e análises por parte dos Comitês responsáveis e seus diversos grupos e programas de trabalhos, e estabelecem normas e diretrizes internacionais de boas práticas, que devem ser implementados por seus aderentes de forma a uniformizar princípios, práticas e políticas nacionais.

Desde o início da sua vigência, em 1961, a OCDE já desenvolveu e aprovou cerca de 450 instrumentos legais. Atualmente, possui 248 instrumentos legais em vigor, sendo 23 em matéria tributária.

A tabela a seguir demonstra os 23 instrumentos legais cujas matérias são classificadas pela OCDE como sendo de “tributação”. Os instrumentos estão listados dos mais recentes aos mais antigos (OECD, 2019).

Tabela 3 – Instrumentos Legais sobre Assuntos Tributários em vigor:

23 Instrumentos Legais sobre Tributação em vigor:	Data de Adoção pela OCDE	Situação Brasil em out/2019
<i>OECD/LEGAL/0432</i> <i>Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting</i> A Convenção oferece soluções para os governos corrigirem as lacunas existentes nas regras tributárias internacionais, transpondo os resultados do Projeto BEPS para os tratados bilaterais contra dupla tributação já existentes. Ainda estabelece padrões mínimos para combater o abuso em tratados, melhorar os mecanismos de soluções de disputas, e oferece flexibilidade para acomodar políticas específicas de tratados tributários. Está aberta para assinatura desde 31 de dezembro de 2016.	24/11/2016 OECD e G20	Não definido.
<i>OECD/LEGAL/0430</i>		

<p><i>Recommendation of the Council on the Application of Value Added Tax/Goods and Services Tax to the International Trade in Services and Intangibles</i> Foi o primeiro instrumento da OCDE a dispor sobre IVA e o primeiro acordo quadro internacional a dispor sobre aplicação de IVA ao comércio transfronteiriço. Recomenda aos aderentes que apliquem as Diretrizes sobre imposto sobre valor agregado – IVA e imposto sobre bens e serviços – GST (<i>International VAT/GST Guidelines</i>), que seguem anexas à Recomendação, quando forem estabelecer e implementar legislações voltadas aos riscos da dupla tributação e não tributação resultantes da aplicação descoordenada do IVA em operações transfronteiriças.</p>	27/09/2016 Comitê sobre Assuntos Fiscais	Não definido.
<p><i>OECD/LEGAL/0424</i> <i>Recommendation of the Council on Base Erosion and Profit Shifting Measures Related to Transfer Pricing</i> A Recomendação segue o Plano de Ação BEPS e nasceu da necessidade de transformar em um instrument legal as medidas específicas sobre transfer pricing acordadas nos relatórios BEPS de 2015 sobre as Ações 8-10 e 13. Assim, recomenda que os aderentes sigam as orientações contidas no Relatório das Ações 8-10 e no Relatório da Ação 13 do projeto BEPS, que são as ações referentes a preços de transferência.</p>	23/05/2016 Comitê sobre Assuntos Fiscais	Não definido.
<p><i>OECD/LEGAL/0407</i> <i>Recommendation of the Council on the Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters</i> Recomenda que os aderentes implementem o padrão de trocas automáticas de informações (AEOI), que foi desenvolvido em parceria com o G20. O padrão estabelece que as jurisdições obtenham informações por meio de suas instituições financeiras e realizem trocas automáticas anuais entre si. Estabelece as informações a serem trocadas, as instituições financeiras requeridas para relatar, os diferentes tipos de contas e contribuintes cobertos, bem como procedimentos comuns de <i>due diligence</i> a serem seguidos pelas instituições financeiras.</p>	15/07/2014 Comitê sobre Assuntos Fiscais	Não definido.
<p><i>OECD/LEGAL/0404</i> <i>Declaration on Automatic Exchange of Information in Tax Matters</i> A Declaração convoca as jurisdições a implementarem o padrão de trocas automáticas de informações (AEOI). O padrão estabelece que as jurisdições obtenham informações por meio de suas instituições financeiras e realizem trocas automáticas anuais entre si. Estabelece as informações a serem trocadas, as instituições financeiras requeridas para relatar, os diferentes tipos de contas e contribuintes cobertos, bem como procedimentos comuns de <i>due diligence</i> a serem seguidos pelas instituições financeiras.</p>	06/05/2014 Comitê sobre Assuntos Fiscais	Aderiu (OECD, 2019)

<p><i>OECD/LEGAL/0401</i> Recommendation of the Council on Principles for Independent Fiscal Institutions Recomenda que os aderentes que tiverem estabelecido ou considerando estabelecer uma instituição fiscal independente leve em consideração os Princípios para Instituições Fiscais Independentes que integram e seguem anexos à Recomendação.</p>	<p>13/02/2014 Comitê sobre Governança Pública</p>	<p>Não definido.</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0399</i> Declaration on Base Erosion and Profit Shifting A Declaração convoca a OCDE para desenvolver um Plano de Ação Integral para revisar as regras tributárias internacionais, a fim de impedir que as empresas transfiram artificialmente lucros para locais onde estão sujeitos a um tratamento tributário mais favorável. Foi estabelecido que, em conjunto com o G20, a OCDE desenvolveria um plano de ação abrangente para fornecer aos países as informações, análises, melhores práticas, recomendações e instrumentos internacionais necessários para adaptar seus sistemas tributários às práticas comerciais do século XXI.</p>	<p>29/05/2013 Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0384</i> Recommendation of the Council to Facilitate Co-operation between Tax and Other Law Enforcement Authorities to Combat Serious Crimes Recomenda que os aderentes estabeleçam, conforme seus sistemas legais internos, um quadro jurídico e administrativo eficaz e forneçam orientações para facilitar a comunicação pelas autoridades fiscais de suspeitas de crimes graves, incluindo lavagem de dinheiro e financiamento ao terrorismo, decorrentes do desempenho de suas funções, às autoridades policiais competentes. Visa facilitar a cooperação entre autoridades tributárias e outras autoridades legais para combater crimes graves, como suborno, corrupção, lavagem de dinheiro e financiamento ao terrorismo.</p>	<p>14/10/2010 Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0382</i> Protocol amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Protocolo de Emenda à Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua, de 1988. A Convenção é o instrumento multilateral mais abrangente disponível para todas as formas de cooperação tributária de combate à evasão fiscal e não tributação. Foi emendada para responder ao apelo do G20 na Cúpula de Londres de 2009 para alinhá-la ao padrão internacional de troca de informações mediante solicitação e abri-la à participação de todos os países, em particular para garantir o acesso dos países em desenvolvimento a um ambiente mais transparente. A Convenção alterada foi aberta para assinatura em 1 de junho</p>	<p>27/05/2010 OCDE E Conselho da Europa</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>

<p>de 2011. Desde 2009, o G20 incentiva consistentemente os países a assinarem a Convenção.</p>		
<p><i>OECD/LEGAL/0371</i> <i>Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions</i> Recomenda que os países adotem legislação explícita para proibir a dedutibilidade tributária de subornos a funcionários públicos estrangeiros em transações internacionais e realizem uma autoavaliação contínua da eficácia das estruturas, bem como práticas para proibir essa dedutibilidade tributária. Essa Recomendação substitui e fortalece os objetivos de uma Recomendação anterior, datada de 1997, a <i>Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes to Foreign Public Officials</i> que, por sua vez, já havia incorporado a <i>Recommendation on the tax deductibility of bribes to foreign public officials</i>, de 1996.</p>	<p>25/05/2009</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais e Working Group on Bribery in International Business Transactions</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0368</i> <i>Recommendation of the Council on the Attribution of Profits to Permanent Establishments</i> A Recomendação visa obter consistência nas administrações tributárias dos aderentes em suas abordagens para determinar os lucros atribuíveis aos estabelecimentos permanentes, a fim de reduzir o risco de dupla tributação. Baseia-se na Recomendação da OCDE de 1997, relativa à Convenção Modelo sobre Imposto de Renda e Capital (a Convenção Modelo sobre Imposto), que chama os aderentes, ao concluir novas convenções bilaterais ou ao revisar convenções bilaterais existentes, que o façam em conformidade com a Convenção Modelo. Os princípios tributários internacionais para a atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes encontrados no artigo 7 da Convenção Fiscal Modelo tem sido objeto de incertezas consideráveis, principalmente no que diz respeito ao grau em que tratam um estabelecimento permanente como se fosse uma entidade independente separada da empresa da qual faz parte, conforme princípio Arm's Length. Assim, a Recomendação solicita aos aderentes que sigam o Relatório da OCDE de 2008 sobre a atribuição de lucros a estabelecimentos permanentes para convenções fiscais bilaterais, o qual fornece orientações sobre os princípios para a atribuição de lucros a um estabelecimento permanente nos termos do artigo 7 da Convenção Fiscal Modelo.</p>	<p>17/07/2008</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Não definido.</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0309</i> <i>Recommendation of the Council on the Use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes</i></p>	<p>22/03/2001</p>	<p>Não definido.</p>

<p>A Recomendação reconhece que as autoridades fiscais estão aumentando suas trocas de informações devido ao aumento das oportunidades para os contribuintes evitarem ou evitarem impostos a nível internacional. Recomenda que os aderentes usem o Memorando de Entendimento Modelo da OCDE sobre Troca Automática de Informações para Fins Fiscais quando decidirem concluir acordos sobre troca automática de informações sob a Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Tributária, ou de acordo com tratados fiscais bilaterais baseados em Convenção Modelo da OCDE. O Memorando foi elaborado pelo Órgão Coordenador do Conselho Conjunto da Europa / Convenção da OCDE sobre Assistência Administrativa Mútua em Tributação, a fim de melhorar a eficiência do intercâmbio automático de informações.</p>	<p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	
<p><i>OECD/LEGAL/0305</i> <i>Recommendation of the Council on Implementing the Proposals contained in the 1998 Report on Harmful Tax Competition</i> A Recomendação visa garantir a integridade dos sistemas tributários, abordando as questões levantadas pelas práticas com relação às atividades móveis que corroem injustamente a base tributária de outros países e distorcem a localização de capital e serviços. Tais práticas também podem causar deslocamentos indesejados de parte da carga tributária para bases tributárias menos móveis, como mão-de-obra, propriedade e consumo, além de aumentar os custos administrativos e os encargos de conformidade para as autoridades fiscais e contribuintes. Portanto, a Recomendação recomenda que os aderentes trabalhem para estabelecer um processo cooperativo para promover a eliminação de práticas tributárias prejudiciais identificadas no Relatório da OCDE de 1998, "Concorrência tributária prejudicial: uma questão global emergente", conforme o critério dos paraísos fiscais, e preparar uma lista de paraísos fiscais não cooperativos.</p>	<p>16/06/2000</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0297</i> <i>Recommendation of the Council on Counteracting Harmful Tax Competition</i> Recomenda que os aderentes implementem as Diretrizes da OCDE para lidar com Regimes Fiscais Preferenciais Prejudiciais (paraísos fiscais), que constam de um apêndice à Recomendação, do qual fazem parte integrante. Essas Diretrizes incentivam os países a eliminar e abster-se de adotar medidas que contribuam para a concorrência tributária prejudicial e abordar a questão da evasão e evasão fiscais.</p>	<p>09/04/1998</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0292</i> <i>Recommendation of the Council concerning the Model Tax Convention on Income and on Capital</i></p>	<p>23/10/1997</p>	<p>Não definido.</p>

<p>A Recomendação considera que a dupla tributação jurídica internacional afeta negativamente o intercâmbio internacional de bens e serviços e os movimentos transfronteiriços de capital, tecnologia e pessoas. Recomenda que os aderentes concluam convenções fiscais bilaterais sobre renda e capital e, ao fazê-lo, obedçam à Convenção Modelo da OCDE sobre Renda e Capital e seus Comentários, que fornece um meio de resolver de maneira uniforme as questões mais comuns que surgem no campo da dupla tributação jurídica internacional. A Convenção Modelo de Imposto forma a base de uma extensa rede de tratados bilaterais de imposto de renda entre os países membros da OCDE e entre muitos países membros da OCDE e economias não-membros. Os Comentários sobre o assunto tornaram-se um guia amplamente aceito para a interpretação e aplicação do disposições de convenções bilaterais baseadas no modelo de convenção tributária.</p>	<p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	
<p><i>OECD/LEGAL/0291</i> Recommendation of the Council on the Granting and Design of Tax Sparing in Tax Conventions Reconhece que as disposições de <i>tax sparing</i> (crédito de imposto contra dupla tributação) podem fornecer um escopo significativo para o planejamento e a evasão de impostos, tanto no país do investidor quanto no país do investimento. Recomenda que os aderentes sigam as diretrizes para o estabelecimento de disposições sobre <i>tax sparing</i> estabelecidas no Relatório da OCDE intitulado "<i>Tax Sparing: A Reconsideration</i>". Essas diretrizes, como a inclusão específica no tratado de uma cláusula antiabuso e o estabelecimento de prazos para <i>tax sparing</i>, ajudarão os países a direcionar melhor suas disposições e, assim, reduzir o potencial de abuso.</p>	<p>23/10/1997</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0287</i> Recommendation of the Council on the Use of Tax Identification Numbers in an International Context Recomenda que os aderentes incentivem os destinatários não residentes a divulgar o Número de Identificação Fiscal - NIF do país de residência e instrua a Comissão de Assuntos Fiscais a desenvolver um certificado de residência padrão da OCDE. Obs: No Brasil, o NIF ou TIN (<i>Tax Identification Number</i>) é o equivalente ao CNPJ para pessoas jurídicas e ao CPF para pessoas físicas.</p>	<p>13/03/1997</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0279</i> Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises Recomenda que os aderentes sigam as diretrizes de preços de transferência da OCDE para empresas multinacionais e administrações tributárias estabelecidas no documento <i>OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational</i></p>	<p>13/07/1995</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Não definido.</p>

<p><i>Enterprises and Tax Administrations</i>. As Diretrizes fornecem orientações sobre a aplicação do "princípio <i>Arm's Lenght</i>", que é o consenso internacional sobre preços de transferência, ou seja, sobre a avaliação para fins fiscais de transações transfronteiriças entre empresas associadas. Em uma economia global em que as empresas multinacionais (EMNs) desempenham um papel de destaque, os preços de transferência continuam como tema destaque na agenda das administrações tributárias e dos contribuintes. Os governos precisam garantir que os lucros tributáveis das EMNs não sejam desviados artificialmente de sua jurisdição e que a base tributável relatada pelas EMNs em seu país reflita a atividade econômica realizada nela. Para os contribuintes, é essencial limitar os riscos de dupla tributação econômica que podem resultar de uma disputa entre dois países sobre a determinação da remuneração <i>Arm's Lenght</i> para suas transações transfronteiriças com empresas associadas.</p>		
<p><i>OECD/LEGAL/0269</i> Recommendation of the Council concerning an OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations Recomenda que os aderentes utilizem o Acordo Modelo intitulado <i>OECD Model Agreement for the Undertaking of Simultaneous Tax Examinations</i>, contido no Apêndice da Recomendação e que dela constitui parte integrantes, quando suas administrações tributárias desejarem realizar exames tributários simultâneos. Esse acordo pode assumir uma forma bilateral ou multilateral, dependendo de dois ou mais países estarem envolvidos no exame fiscal simultâneo.</p>	<p>23/07/1992</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0253</i> Recommendation of the Council concerning Tax Treaty Override Recomenda que os aderentes realizem consultas bilaterais ou multilaterais para resolver problemas relacionados às disposições do tratado tributário e evitar promulgar legislação que contradiga as obrigações do tratado internacional.</p>	<p>02/10/1989</p> <p>Comitê sobre Assuntos Fiscais</p>	<p>Aderiu (OECD, 2019)</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0235</i> Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters A Convenção foi desenvolvida em conjunto pela OCDE e pelo Conselho da Europa em 1988, a fim de facilitar a cooperação administrativa entre seus países membros no combate à evasão fiscal internacional e outras formas de não conformidade. A Convenção foi alterada pelo Protocolo em 2010 e apenas as Partes da Convenção de 1988 que não ratificaram o Protocolo ainda estão vinculadas à Convenção original.</p>	<p>25/01/1988</p> <p>OCDE e Conselho da Europa</p>	<p>Não definido.</p>
<p><i>OECD/LEGAL/0195</i></p>	<p>03/06/1982</p>	<p>Aderiu</p>

<p><i>Recommendation of the Council concerning the Avoidance of Double Taxation with respect to Taxes on Estates and Inheritances and on Gifts</i> Recomenda que os aderentes cumpram a Convenção Modelo e envidem esforços para concluir convenções bilaterais para evitar a dupla tributação com relação aos impostos sobre propriedades e heranças ou doações.</p>	Comitê sobre Assuntos Fiscais	(OECD, 2019)
<p><i>OECD/LEGAL/0158</i> <i>Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion</i> Recomenda que os aderentes fortaleçam seus poderes de investigação, a fim de: evitar a evasão e a sonegação de impostos, melhorar e ampliar o intercâmbio de informações e o intercâmbio de experiências.</p>	21/09/1977 Comitê sobre Assuntos Fiscais	Aderiu (OECD, 2019)

Fonte: Dados OCDE (OECD, 2019). Elaboração CCGI-EESP/FGV.

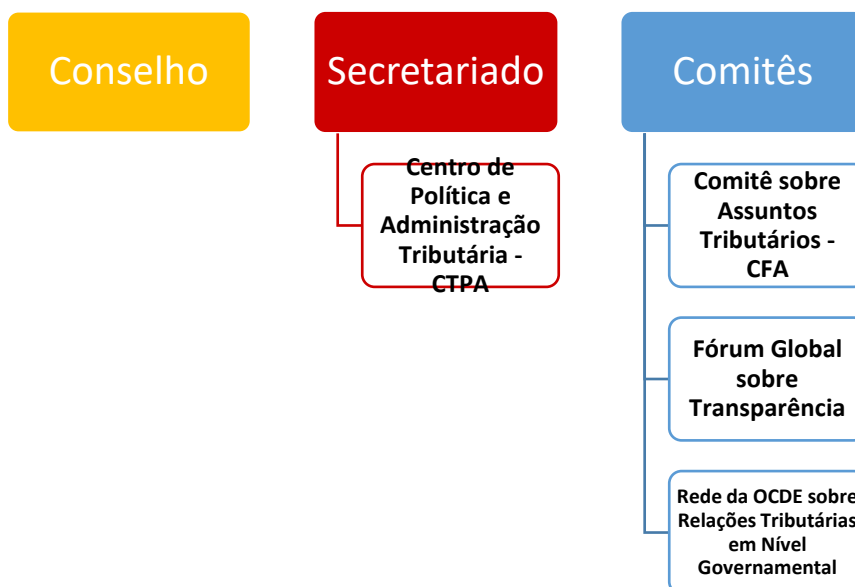
5- Administração de temas tributários pela OCDE

O departamento responsável na OCDE por tratar de assuntos tributários é o chamado **Centro de Política e Administração Tributária (CTPA - Centre for Tax Policy and Administration)**, que é uma das Diretorias existentes dentro Secretariado.

Dentre suas funções o CTPA dá apoio à atuação dos Comitê especializado e grupos de trabalho relacionados, assim identificados: **i) Comitê sobre Assuntos Tributários** e demais Grupos de Trabalho (*Working Groups*) e Grupos Especializados (*Expert Groups*) relacionados às suas atividades, aos trabalhos do **ii) Fórum Global sobre Transparência** (*Global Forum on Transparency*) e aos **iii) Programas Especiais** (*Special Programmes*).

Dentro da estrutura geral da OCDE, a subdivisão para tratamento de temas tributários pode ser assim representada:

Figura 3: Divisões para tratamento de temas tributários dentro da estrutura da OCDE



Fonte: OCDE (OECD, 2019). Adaptação: CCGI- EESP/FGV.

5.1 O Centro de Política e Administração Tributária (*Centre for Tax Policy and Administration - CTPA*)

O trabalho sobre questões tributárias na OCDE é conduzido por um departamento específico dentro do Secretariado, o chamado **Centro de Política e Administração Tributária** (*Centre for Tax Policy and Administration - CTPA*). O CTPA é composto por um time de mais de 150 especialistas nas mais diversas áreas, como economia, direito, política, estatística e área administrativa. Sua gestão é liderada por uma Diretoria subdividida em Divisões que tratam de temas específicos: Cooperação Internacional e Administração Tributária; Política Tributária e Estatísticas; Tratados Tributários, Transfer Pricing e Transações Financeiras; Relações Globais e Desenvolvimento; e Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários.

Figura 4 – Estrutura do Centro de Política e Administração Tributária - CTPA



Fonte: OCDE (OECD, 2019). Elaboração: CCGI-EESP/FGV

O papel do CTPA, enquanto divisão do Secretariado, é tratar de temas em matéria tributária de maneira integrada com os membros da OCDE, do G-20 e outros países não membros parceiros, de forma a promover trocas de experiências, acesso às melhores práticas, e construção de soluções comuns e adequadas às realidades dos países e à economia globalizada.¹

Dentre suas funções, o CTPA auxilia e acompanha os governos nos processos de implementação dos compromissos assumidos no âmbito da OCDE, realiza *peer reviews* (revisões por pares), além de coletar e analisar dados que servirão de base ao desenvolvimento das políticas, de forma a atender às necessidades e objetivos nacionais.

Ainda, o CTPA, oferece suporte aos trabalhos do **Comitê sobre Assuntos Tributários** (*Committee on Fiscal Affairs*) e seus órgãos subsidiários, bem como ao **Fórum Global sobre Transparência e Trocas de Informações para Propósitos Tributários** (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), e demais fóruns (OECD, 2018-2019, p. 4).

Em conjunto com o Departamento de Economia (*Economics Department – ECO*) e com a Diretoria sobre Governança Pública e Desenvolvimento (*Territorial Directorate for Public Governance and Territorial Development - GOV*), que são outras duas diretorias dentro do Secretariado, o Centro de Política e Administração Tributária (CTPA) também oferece suporte ao desenvolvimento do Programa Especial denominado **Rede**

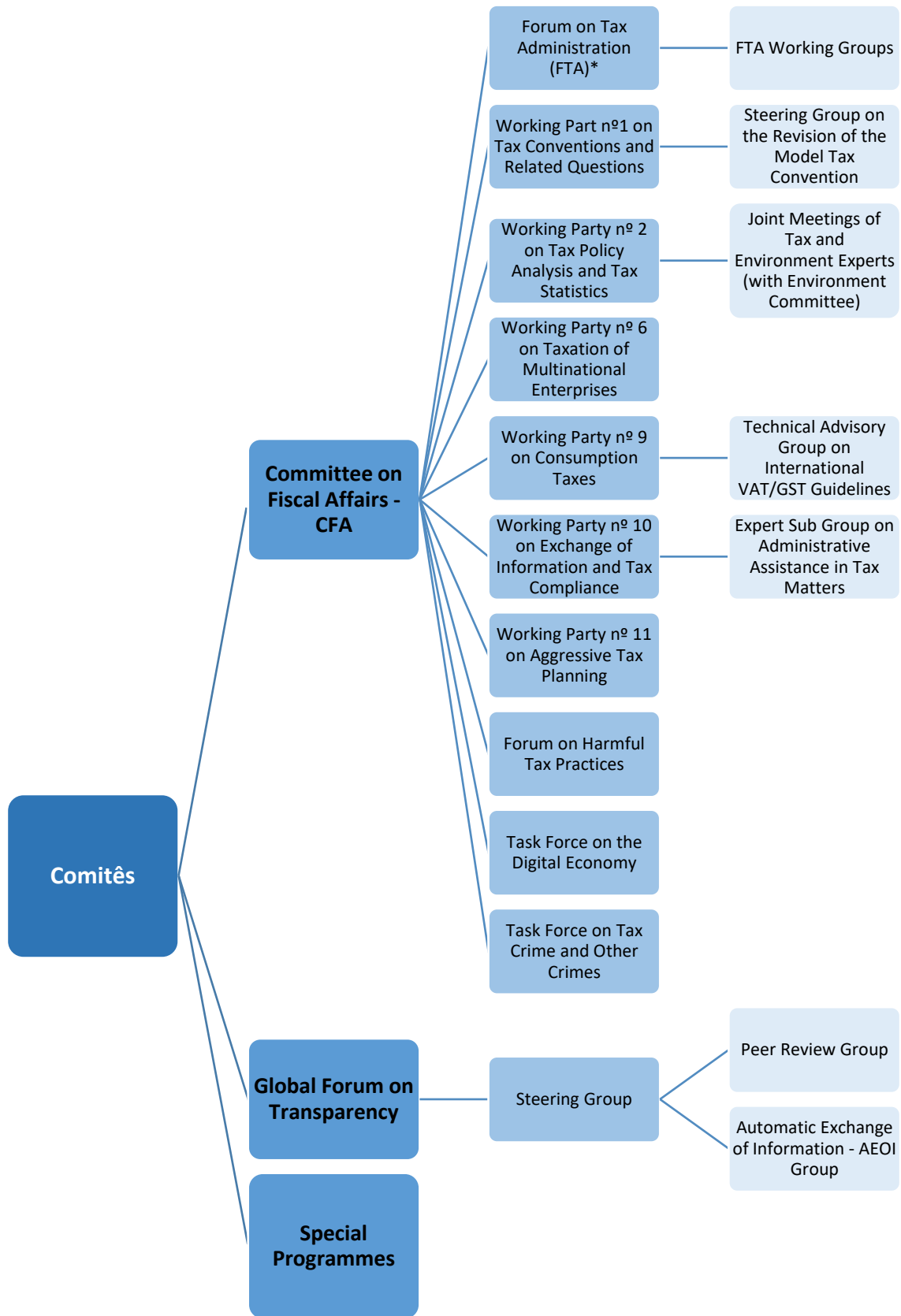
OCDE sobre Relações Tributárias em Nível Governamental (*OECD Network on fiscal relations across levels of government*) (OECD, 2018-2019, p. 13).

5.2 Comitê, Órgãos Subsidiários e Programas Especiais

Os Comitês são órgãos altamente especializados que visam avançar no desenvolvimento de ideias e revisar os progressos alcançados pelos países em políticas já existentes. Todos são compostos por um grande número de participantes especialistas, oriundos de países membros e não membros, inclusive de setores da sociedade interessados, como empresas, trabalhadores, e membros da sociedade civil.

Dentro dos comitês e grupos especializados em assuntos tributários a OCDE conta, atualmente, com o Comitê sobre Assuntos Fiscais e com diversos Órgãos Subsidiários e Programas Especiais, como mostra o quadro a seguir:

Figura 5 – Comitê e grupos especializados em matéria tributária:



Fonte: OCDE (OECD, 2018-2019). Elaboração: CCGI-EESP/FGV.

5.2.1 Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs - CFA*)

O Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs - CFA*) existe desde a vigência da antiga Organização para a Cooperação Econômica Europeia – OEEC (1948-1961), que foi substituída pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento – OCDE, em 1961. Originalmente, o Comitê era denominado Comitê Fiscal (*Fiscal Committee*), cuja criação foi aprovada em 1956, por força de uma Resolução do Conselho da OEEC, fruto de longos debates que ocorriam desde 1954 (EUI, 2019). Após a criação da OCDE, o Comitê Fiscal continuou ativo e operante, tendo sido aprovado para funcionamento no âmbito da nova organização, a OCDE. Em 1971, o Comitê Fiscal teve seu nome alterado para Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs*).

No início, os objetivos do Comitê Fiscal consistiam no tratamento de questões relacionadas à dupla tributação, especialmente para uniformização dos tratados sobre este assunto, com o desenvolvimento de uma Convenção Modelo sobre Bitributação (*Model Tax Convention*), e outras questões técnicas tributárias. Gradualmente, o Comitê foi ampliando seu escopo de atuação para tratar de políticas tributárias em geral e melhores práticas na administração tributária, tendo já contribuído para o desenvolvimento de diversos instrumentos legais e políticas públicas implementadas por diversos países (OECD, 2018-2019, p. 35).

Desde a sua criação, o trabalho do Comitê sobre Assuntos Tributários já deu origem a uma série de estudos, dados, relatórios, além de documentos que foram aprovados como instrumentos jurídicos pelo Conselho da OCDE. Atualmente, a OCDE conta com **23 instrumentos legais em matéria de tributação**, sendo que 19 foram propostos pelo Comitê sobre Assuntos Tributários. O Brasil é reconhecido pela OCDE como tendo aderido a 13 destes instrumentos (OECD, 2019). Cabe ao Comitê acompanhar a implementação destes instrumentos legais, por meio do monitoramento e *peer reviews*.

Em seu atual mandato, revisado e aprovado pelo Conselho em maio de 2018 e com vigência até julho de 2020, o Comitê possui como objetivos promover políticas tributárias globais efetivas e sólidas, normas e diretrizes tributárias internacionais que permitam que os governos forneçam melhores serviços aos seus cidadãos, tenham crescimento econômicos e alcancem objetivos ambientais e sociais. Seu trabalho deve buscar auxiliar que os governos da OCDE e seus parceiros (não membros) melhorem seus sistemas tributários nacionais e incentivar a cooperação e coordenação em nível governamental para redução das barreiras tributárias ao comércio e investimentos (OECD, 2019).

Para tanto, além de sua própria agenda interna, o Comitê está envolvido em diversas atividades que a OCDE desenvolve em parceria com outras organizações e fóruns, como o G-20.

Desde novembro de 2015, o Comitê de Assuntos Fiscais está altamente comprometido com trabalhos e programas desenvolvidos em parceria com o G-20, e com as mais de 100 (cem) jurisdições membros do Projeto BEPS. Para tanto, foi estabelecido um Quadro Inclusivo sobre BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*), por meio do qual os membros da OCDE, do G-20 e outras jurisdições interessadas comprometidas, trabalham em parceria para a implementação do Projeto. Juntos, estes países participam na tomada de decisões e nas atividades técnicas dos diversos Grupos de Trabalho (*Working Groups*) relacionados.

Atualmente, os oito principais assuntos abordados pelo Comitê sobre Assuntos Tributários na agenda da OCDE e em conjunto com o Projeto BEPS, são (OECD, 2018-2019, p.40):

i) Eliminação da dupla tributação internacional sobre o rendimento e o capital, sem criar oportunidades de não tributação, por meio do cumprimento das condições substantivas fundamentais contidas na Convenção Modelo da OCDE;

ii) Coleta de dados pertinentes para as publicações estatísticas comparativas do Comitê e para contribuição ativa nas análises sobre política tributária em termos de seus efeitos sobre o desempenho econômico e do bem-estar social;

iii) Eliminação da dupla tributação, garantindo-se o primado do princípio *arm's length*, conforme estabelecido nas *Guidelines* sobre *Transfer Pricing* para empresas Multinacionais e Administração Tributária, utilizado para determinação do preço de transferência entre empresas associadas;

iv) Abordagem contínua da Erosão da Base e Deslocamento de Lucros (BEPS) de acordo com o trabalho da OCDE nessa área;

v) Engajamento na assistência administrativa de questões tributárias, inclusive por meio do intercâmbio efetivo de informações, conforme refletido nas normas internacionais sobre troca de informações e no intercâmbio automático de informações de contas financeiras em questões tributárias.

vi) Redução da incerteza e dos riscos de dupla tributação e de não tributação involuntária ao aplicar o Imposto sobre o Valor Agregado / Imposto sobre Bens e Serviços num contexto transfronteiriço, através da concepção e operação destes impostos em conformidade com a Recomendação do Conselho de 2016, que estabelece as orientações internacionais relativas ao IVA / GST da OCDE.

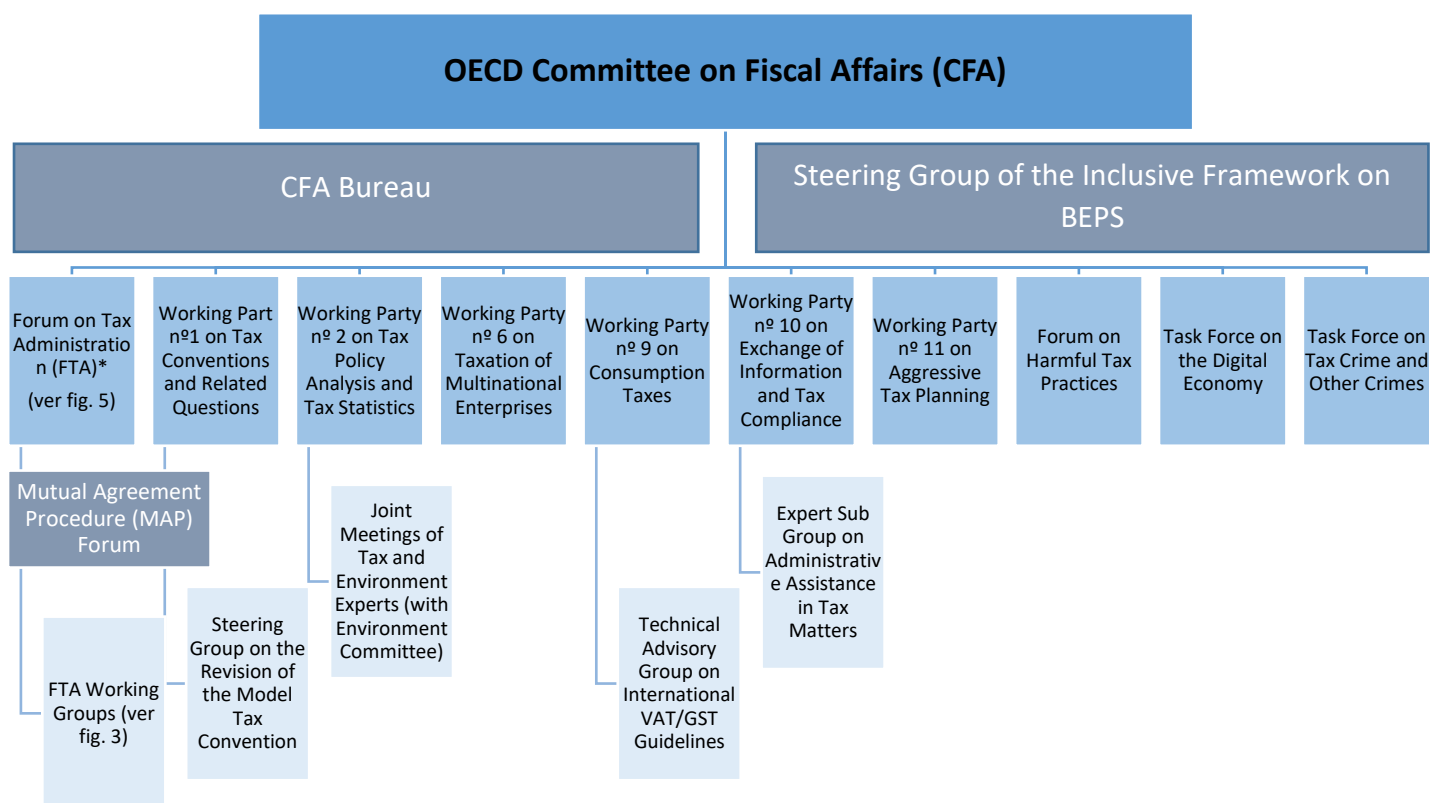
vii) Combate a crimes fiscais e outros crimes de acordo com: a Recomendação do Conselho de 2009, a Recomendação do Conselho de 2010 e os Dez Princípios Globais de Combate ao Crime Fiscal; e

viii) Compromisso com o fornecimento de dados apropriados para a Pesquisa Internacional sobre Administração de Receitas (*International Survey on Revenue Administration*) para fins de compilação pela Série de Informações Comparativas da Administração Tributária (*Tax Administration Comparative Information Series - TAS*), a qual funciona compilando dados desde 2004¹⁵.

Conforme última atualização do Centro de Política e Administração Tributária – CTPA, o Comitê sobre Assuntos Tributários atualmente coordena oito órgãos subsidiários, voltados para projetos de iniciativas próprias da OCDE e para atividades do Projeto BEPS, realizadas em parceria com o G-20.

¹⁵ O Banco de dados pode ser acessado em: <<https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=TAS>>. Acesso em: out. 2019.

Figura 6: Estrutura do Comitê sobre Assuntos Tributários e órgãos subsidiários



Fonte: OCDE (OECD, 2018-2019). Adaptação: CCGI-EESP/FGV

5.2.2 Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency*)

O Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários ou, simplesmente, Global Forum, possui, atualmente, 158 membros, e foi o primeiro órgão internacional estabelecido para garantir a implementação de compromissos internacionais de transparência e trocas de informações em matéria tributária.

Portanto, apoia as jurisdições e suas administrações tributárias para que implementem e se beneficiem das trocas de informações **EOIR** e **AEOI**, prevenindo fluxo financeiro ilegal e elevando a confiança pública no sistema tributário e sua fiscalização (OECD, 2018a, p.7). O monitoramento da implementação dos compromissos, transparência, e troca de informações em matéria tributária é feito por meio das “revisões por pares” (“*peer reviews*”), que ocorrem periodicamente.

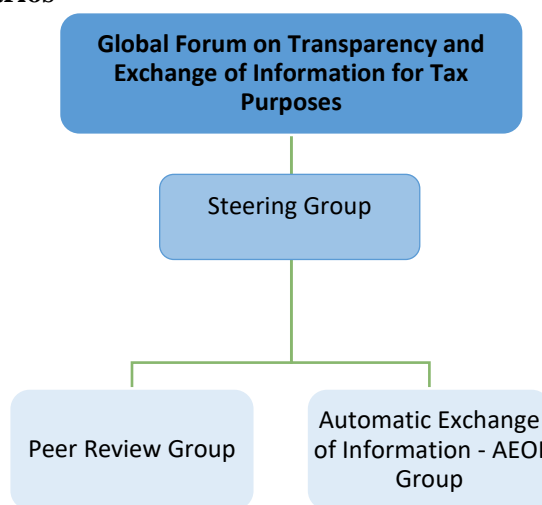
Aliás, as *peer reviews* para avaliação da implementação dos padrões **EOIR** (troca de informações a pedido) ocupam o centro das atividades do Global Forum desde o seu estabelecimento, em 2009. Realizada em duas fases, na primeira fase, a *peer review* averigua o quadro legal e regulatório de cada jurisdição e na segunda fase, efetiva implementação conforme padrões EOIR. A depender do resultado das duas fases, as jurisdições recebem uma das quatro possíveis avaliações: compatível, em grande parte compatível, parcialmente compatível e não compatível (OECD, 2018-2019, p. 19). Em 2016, o Global Forum complementou uma primeira rodada de revisões, tendo concluído a avaliação de cerca de 120 jurisdições.

Em 2014, com o estabelecimento dos padrões **AEOI**, o Global Forum passou também a monitorar sua implementação. Todas as jurisdições, com exceção dos países

em desenvolvimento não considerados centros financeiros, foram requeridas para iniciar suas primeiras trocas automáticas entre 2017 e 2018 (OECD, 2018-2019, p.20).

Além dos objetivos de acompanhamento de implementação dos padrões **EOIR** e **AEOI** o Global Forum também visa ajudar as jurisdições a se capacitarem e a receber orientações técnicas para implementação dos padrões, trabalho este exercido por um time de técnicos especializados da Secretaria do Global Forum. Mais da metade dos membros do Global Forum são países em desenvolvimento e muito da assistência técnica é destinada a estes países e aos membros em geral para auxiliar na implementação dos padrões EOIR e AEOI (OECD, 2018-2019, p.20).

Figura 7: Estrutura do Fórum Global sobre Transparência e Trocas de Informações para Propósitos Tributários



Fonte: OCDE (OECD, 2018-2019). Adaptação: CCGI-EESP/FGV

Para cumprimento de suas atividades, o Global Forum conta com uma estrutura própria. Possui uma **Secretaria**, baseada no Centro de Política e Administração Tributária – CTPA, que é uma das Diretorias do Secretariado da OCDE; um **Grupo de Direção** (*Steering Group*), responsável por preparar e guiar os trabalhos do Forum; um **Grupo de Revisão por Pares** (*Peer Review Group - PRG*), responsável por conduzir as revisões por pares; e um **Grupo sobre Troca Automática de Informações** (*Automatic Exchange of Information Group – AEOI Group*) (OECD, 2019). Em todo o seu *staff*, admite integrantes membros e não membros da OCDE.¹⁶

O Grupo de Trabalho AEOI (trocas de informações automáticas) foi estabelecido em 2013, com mais de 80 membros do Global Forum e 2 observadores, e visa auxiliar na implementação do padrão de troca automática de informações tributárias entre as jurisdições e ajudar países em desenvolvimento a beneficiarem-se do instrumento. Reúne-se regularmente e apresenta relatórios sobre seus resultados e *peer reviews* (OECD, 2019).

Além de seus membros regulares, o Global Forum conta com 18 organizações internacionais que atuam como observadoras e utilizam os dados do Global Forum como indicadores em suas atividades: Banco de Desenvolvimento Africano, Forum Africano de Administração Tributária, Banco de Desenvolvimento Asiático, Comunidade Caribenha, Centro de Reunião de Administrações Fiscais, Secretaria do Commonwealth,

¹⁶ Quadro Organizacional do Global Forum disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/global-forum-secretariat.pdf>>. Acesso em: out. 2019.

Conselho do Banco Europeu de Desenvolvimento, Banco Europeu para Reconstrução e Desenvolvimento, Banco Europeu de Investimento, Financial Action Task Force, Centro Interamericano de Administrações Tributárias, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Corporação Financeira Internacional, Fundo Monetário Internacional, Organização Intraeuropeia de Administrações Tributárias, Nações Unidas, Grupo Banco Mundial, e Organização Mundial das Alfândegas (OECD, 2018a, p.10). O G20 e a União Europeia também utilizam as avaliações do Global Forum para identificar o estágio de implementação dos padrões em transparência tributária e trocas de informações.

Diante do relevante trabalho que o Forum Global está realizando, é considerado a maior organização sobre assuntos tributários, e está em permanente crescimento para a adesão de novos membros.

5.2.3 – Programas Especiais

A OCDE possui algumas iniciativas consideradas Programas Especiais para lidar com temas específicos de forma bem direcionada.

Figura 8: Programas Especiais



Fonte: OCDE (OECD, 2018-2019). Adaptação: CCGI-EESP/FGV

Os programas são:

a) O *OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government* é dedicado a auxiliar os países a melhorarem as relações tributárias entre os diversos níveis de governo e descentralização tributária (OECD, 2018a, p.8). Dentro deste objetivo, objetiva compartilhar boas práticas, fornecer análises e estatísticas aos países sobre tributação para auxiliá-los a tomarem decisões informadas no que diz respeito à organização das relações fiscais entre governos centrais, locais e regionais. Objetiva, ainda, organizar workshops e reuniões para compartilhamento das melhores práticas entre si (OECD, 2018-2019, p.28).

Criada em 2004, participam dos trabalhos da Rede algumas diretorias do Secretariado, como o Centro de Política e Administração Tributária – CTPA; o Departamento de Economia – ECO; a Diretoria para Governança Pública e Desenvolvimento Territorial – GOV; o Centro para Empreendedorismo, Pequenas e Médias Empresas, Regiões e Cidades (CFE) (OECD, 2018-2019, p.28).

b) Para dar suporte aos países em desenvolvimento e às suas administrações tributárias para que executem de forma adequada suas arrecadações tributárias, a OCDE estabeleceu o *Task Force on Tax and Development*, em 2010. A iniciativa nasceu em uma reunião conjunta entre o Comitê sobre Assuntos Tributários – CFA e o Comitê sobre Assistência ao Desenvolvimento – DAC, que decidiu reunir diversos *stakeholders* interessados, como membros e não membros da OCDE, organizações internacionais e

regionais, representantes da sociedade civil e indústria, interessados em tratar de temas relacionados à tributação e desafios ao desenvolvimento (OECD, 2011).

Os trabalhos do *Task Force* são baseados nos trabalhos do *Tax and Development Programme* que, por sua vez, realiza pesquisas sobre temas tributários diversos, incluindo o papel do sistema tributário na construção do Estado, implementação do projeto BEPS e medidas sobre *transfer pricing*, ferramentas de educação tributária aos contribuintes e avaliação de responsabilidade tributária moral – o que inclui a probabilidade de o contribuinte pagar os tributos independente de sua obrigação legal (OECD, 2018-2019, p.29). Outras instituições atuam em cooperação ao Programa, como o Fórum de Administração Tributária Africano, a Comissão Europeia e o Grupo Banco Mundial (OECD, 2019).

c) Criado em 2012, o **Global Forum VAT** é uma plataforma de diálogo global sobre VAT/GST e aspectos de sua operação, incentivando que as administrações tributárias busquem formas consistentes de aplicação e cobrança do IVA/GST, identifiquem desafios e soluções (OECD, 2018-2019, p.38-39). A quinta reunião (*meeting*) do OECD Global Forum on VAT ocorreu em março de 2019, na Austrália, tendo reunido representantes de mais de 100 jurisdições (OECD, 2019).

Em 2016, a OCDE concluiu as *Guidelines* sobre *International VAT/GST* para aplicação ao comércio internacional e, em especial, aos serviços e intangíveis. De maneira geral, as *Guidelines* visam garantir condições equitativas à atuação de empresas nacionais e estrangeiras; identificar situações de dupla tributação ou não tributação intencional em razão da aplicação descoordenada do IVA/GST; assegurar cobrança do IVA/GST no comércio internacional de serviços, intangíveis e vendas em e-commerce de produtos consumíveis a consumidores finais (OECD, 2018-2019, p.38).

d) A OCDE reconhece e ressalta que crimes tributários e financeiros, lavagem de dinheiro e corrupção prejudicam os Estados, diminuem a confiança dos cidadãos em relação aos governos, afetam a moralidade tributária (vontade dos cidadãos em pagar tributos) e prejudicam a arrecadação de receitas pelo Estado na forma de tributos. Diante deste cenário, e reconhecendo que os Estados precisam de receitas para investir em desenvolvimento sustentável, a OCDE lançou, março de 2011, durante o primeiro *OECD Forum on Tax and Crime*, o **OECD Oslo Dialogue** que promove o diálogo e cooperação internacional para lidar com crimes financeiros e tributários (OECD, 2018-2019, p.22).

O objetivo do Programa é encontrar as melhores vias de atuação contra crimes financeiros e tributários, promovendo: maior transparência, maior coleta de dados e análise, melhoria na cooperação e compartilhamento de informações entre governos para prevenir, detectar, processar criminosos e recuperar os valores desviados ilegalmente (OECD, 2018b).

Os trabalhos são coordenado pelo *Task Force on Tax Crimes and Other Crimes – TFTC*, grupo de trabalho do Comitê Sobre Assuntos Tributários, e são apoiados pelo G-20. Suas atividades são baseadas em instrumentos legais anteriores da OCDE, como a *Council Recommendation on tax measures for further combating bribery of foreign public officials in international business transactions* (2009) e a *Council Recommendation to facilitate co-operation between tax and other law enforcement authorities to combat serious crimes* (2010) (OECD, 2018-2019, p.22).

e) O **Coordinating Body of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**, conforme previsto no artigo 24.3 do texto da Convenção sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Tributários, é responsável por monitorar a implementação e desenvolvimento da Convenção. Para tanto, deve servir como um fórum para o estudos de novos métodos e procedimentos para aumentar a cooperação

internacional em questões tributárias e, quando apropriado, poderá sugerir revisões e emendas à Convenção.

Considerações Finais

Como visto, devido à grande importância e impacto da tributação para a governança pública dos países, o trabalho da OCDE em matéria tributária é antigo e foi iniciado ainda durante a vigência da OEEC. Com a criação da OCDE, em 1960, e início de vigência, em 1961, o mesmo Comitê Fiscal da OEEC foi incorporado à estrutura da OCDE, renomeado como Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs - CFA*), em 1971, e continuou cada vez mais atuante, ampliando seu alcance e objetivos.

Inicialmente, a principal preocupação da OCDE em matéria tributária era a questão da dupla tributação, o que levou a Organização a estabelecer a Convenção Modelo contra bitributação, em 1977, que já passou por diversas atualizações e permanece vigente. Gradualmente e conforme as novas demandas das sociedades, como o crescimento da atuação das empresas multinacionais na década de 1990 e maior globalização das relações econômicas, a Organização passou a dedicar-se a outros aspectos que necessitavam de regulamentações mais abrangentes, como os chamados planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal, hipóteses de dupla não tributação, paraísos fiscais, transfer pricing, cooperação entre administrações tributárias e trocas de informações tributárias, conflitos entre tratados e legislações domésticas, conceito de estabelecimento permanente, solução de conflitos, tributação sobre herança e doação, tributação e crime, regras de tributação sobre consumo (VAT/GST), economia digital, dentre outros.

Para gerir tantos temas tributários, o presente trabalho demonstrou que a OCDE estabeleceu uma enorme estrutura especializada em temas tributários, contando com um departamento específico dentro do Secretariado, o chamado Centro de Política e Administração Tributária (*Centre for Tax Policy and Administration - CTPA*), com o trabalho do Comitê sobre Assuntos Tributários (*Committee on Fiscal Affairs - CFA*), que administra uma série de organismos subsidiários e grupos de trabalho, com o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency*), que faz a gestão e monitoramento dos sistemas de trocas de informações tributárias entre os países (padrões EOIR e AEOI), além dos diversos programas especiais. Com relação aos instrumentos legais, a Organização hoje possui 23 sobre matéria tributária dentre os atuais 248 em vigor.

Além disso, o presente estudo também demonstrou que uma importante parte do trabalho hoje desenvolvido pela OCDE em matéria tributária é realizado em parceria com o G-20. Juntos, a OCDE e o G-20 possuem como objetivo definir bases comuns para a garantia de condições equitativas (*level playing field*) a todos os países membros e não membros da OCDE e do G-20 em matéria tributária, além de disseminar boas práticas de alcance global e promover maior engajamento conjunto das grandes economias do mundo. O principal fruto desta parceria é o Projeto BEPS - *Base erosion and profit shifting* que visa reduzir a prática de evasão fiscal e hipóteses de não tributação de empresas multinacionais por lacunas ou incompatibilidades nas leis. O Projeto resultou no lançamento do pacote das 15 Ações recomendadas aos países e que também passaram a orientar diversas iniciativas que a OCDE em matéria tributária. Além do G-20, a OCDE também desenvolve ações conjuntas com outras organizações como a ONU, FMI e o Banco Mundial.

Diante do amplo trabalho que vem desenvolvendo no assunto, não restam dúvidas de que a OCDE consolidou-se como líder internacional na discussão e regulamentação

de matérias tributárias. A grande preocupação com a regulamentação internacional de temas tributários e toda a respectiva estrutura administrativa estabelecida dentro da Organização, inclusive com o desenvolvimento de parcerias com outras organizações e fóruns como o G-20, além do constante monitoramento das medidas implementadas pelos países e da promoção da cooperação internacional entre as administrações tributárias apenas confirmam a grande relevância e urgência do tema para o estabelecimento de um sistema tributário internacional integrado e capaz de favorecer o desenvolvimento e crescimento sustentável das economias e sociedades em escala global.

O trabalho desenvolvido pela OCDE incentiva a boa governança, transparência, responsabilidade e reforça que os países devem seguir e aplicar suas recomendações e instrumentos de boas práticas no endereçamento dos temas tributação. Deste modo, incentiva o estabelecimento de legislações e políticas tributárias capazes de mobilizar e direcionar a aplicação de recursos tributários de forma adequada e responsável, promovendo a inclusão e maior compromisso dos governos com o combate à corrupção, justiça social e qualidade de vida de seus cidadãos.

Referências

EUI. European University Institute. Historical Archives of the European Union. Fiscal Committee. 2019. Disponível em: <<https://archives.eui.eu/en/fonds/173529?item=OEEC.FC>>. Acesso em: out. 2019.

FATF. Financial Action Task Force. 2019. Disponível em: <www.fatf-gafi.org/>. Acesso em: out. 2019.

OECD. 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. 2. Meeting of the Informal Task Force on Tax and Development. Draft: Objectives of the Sub Group on Transfer Pricing. April, 2011. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/47521605.pdf>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. Addressing Base erosion and profit shifting. 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. C(2009)122/FINAL. DECISION OF THE COUNCIL ESTABLISHING THE GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES (adopted by the Council at its 1204th Session on 17 September 2009). Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/council-decision-2009.pdf>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development. 1960. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. Tax Transparency 2018: Report on progress. 2018a. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf>> . Acesso em: out. 2019.

OECD. Model Tax Convention on Income and Capital. 2017a. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version-g2g972ee-en.htm>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. The OECD Oslo Dialogue: A whole of government approach to fighting tax crimes and illicit flows. October, 2018b. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/crime/Oslo-Dialogue-flyer.pdf>>. Acesso em: out. 2019.

OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>. Acesso em: out. 2019.

OECD. OECD Work on taxation 2018-2019. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>>. Acesso em: out. 2019.

THORSTENSEN, Vera; GULLO, Marcelly Fuzaro. “O Brasil na OCDE: membro pleno ou mero espectador?”. Working paper 488. CCGI nº 11. Maio de 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/23926>>. Acesso em: out. 2019.

THORSTENSEN, Vera; CORTELLINI, Anna Caroline Nunes.; GULLO, Marcelly Fuzaro. “A OCDE como fórum de governança das empresas multinacionais”. Working paper 479. CCGI nº 08. Setembro de 2018. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/24817>>. Acesso em: out. 2019.

TIWB. Tax Inspectors Without Borders. Disponível em: <<http://www.tiwb.org/>>. Acesso em: out. 2019.

UN. Sustainable Development Goals. Disponível em: <<http://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/>>. Acesso em: out. 2019.

World Bank. 2019. Disponível em: <<https://www.worldbank.org/>>. Acesso em: out. 2019.