

Cadernos Tributários

Pacote BEPS – Uma Introdução



**SINDIFISCO
NACIONAL**
Audtores-Fiscais da Receita Federal do Brasil

Kleber Cabral

PRESIDENTE

Ayrton Eduardo de Castro Bastos

1º VICE-PRESIDENTE

Jesus Luiz Brandão

2º VICE-PRESIDENTE

Mariana Ribeiro de Araújo

SECRETÁRIA-GERAL

Paulo Roberto Pereira Ferreira

DIRETOR-SECRETÁRIO

Maria Aparecida Gerolamo

DIRETORA DE ADMINISTRAÇÃO E FINANÇAS

Tiago Lima dos Santos1º DIRETOR-ADJUNTO DE ADMINISTRAÇÃO
E FINANÇAS**Elias Carneiro Junior**2º DIRETOR-ADJUNTO DE ADMINISTRAÇÃO
E FINANÇAS**Julio Cesar Vieira Gomes**

DIRETOR DE ASSUNTOS JURÍDICOS

Luiz Antonio Benedito

1º DIRETOR-ADJUNTO DE ASSUNTOS JURÍDICOS

Getúlio José Uba Filho

2º DIRETOR-ADJUNTO DE ASSUNTOS JURÍDICOS

Levindo Siqueira Jorge

DIRETOR DE DEFESA PROFISSIONAL

Leandro Pereira de Oliveira

DIRETOR-ADJUNTO DE DEFESA PROFISSIONAL

Marcos Zanetti London

DIRETOR DE ESTUDOS TÉCNICOS

Hercules Maia Kotsifas

DIRETOR-ADJUNTO DE ESTUDOS TÉCNICOS

Marchezan Albuquerque Taveira

DIRETOR DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Julio Cesar Carvalho de Araujo

DIRETOR-ADJUNTO DE COMUNICAÇÃO SOCIAL

Ildebrando ZoldanDIRETOR DE ASSUNTOS DE APOSENTADORIA E
PENSÕES**Márcia Regina Rangel Barbosa**DIRETORA-ADJUNTA DE ASSUNTOS DE
APOSENTADORIA E PENSÕES**Maria Antonieta Figueiredo Rodrigues**

DIRETORA DE PLANO DE SAÚDE

Soniléa Vieira Leite

DIRETORA-ADJUNTA DE PLANO DE SAÚDE

George Alex Lima de Souza

DIRETOR DE ASSUNTOS PARLAMENTARES

Marcos do Carmo Assunção

DIRETOR-ADJUNTO DE ASSUNTOS PARLAMENTARES

Kurt Theodor KrauseDIRETOR DE RELAÇÕES INTERNACIONAIS E
INTERSINDICAIS**Euzilene Teodozia Rodrigues Ribeiro**DIRETORA DE DEFESA DA JUSTIÇA FISCAL E DA
SEGURIDADE SOCIAL, DE POLÍTICAS SOCIAIS
E ASSUNTOS ESPECIAIS**Nelson Pessuto**

DIRETOR SUPLENTE

Ricardo Skaf Abdala

DIRETOR SUPLENTE

Elaboração: Sindifisco Nacional e Molina & Reis Advogados

Preocupações crescentes demandando ação global

Há pouco desconhecida do público brasileiro em geral, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), mesmo aos olhos da sociedade internacional, somente foi passar definitivamente aos holofotes no contexto pós-crise econômico-financeira de 2008-09, num período de instabilidade financeira, escassez de liquidez e de oferta de crédito, contração de políticas de bem-estar social e de retomada de medidas unilaterais a urgências então tomadas puramente como de solução doméstica. Uma série de vazamentos, como o Offshore Leaks (2013), o Lux Leaks (2014), o Swiss Leaks (2015) e o Panama Papers (2016), pressionou a agenda internacional a endereçar um assunto ainda ignorado pelos principais atores do sistema financeiro global.

Muito embora desde os atentados de 11 de setembro de 2001 medidas contra o abastecimento e financiamento do terrorismo tenham se intensificado energeticamente, quase nenhuma atenção era dada frente a interesses corporativos. Quando as principais economias do mundo denotaram preocupação com a erosão de suas bases tributáveis, e diante da livre transferência e absorção quase a custo zero dos lucros obtidos por multinacionais e grandes grupos econômicos, numa enorme fuga de capitais, houve a percepção da necessidade da adoção de políticas e da implementação de medidas concertadas frente ao abuso das regras nacionais e internacionais por parte daqueles interesses corporativos. Concessão de acordos tributários excessivamente vantajosos, esquemas de sonegação fiscal e de evasão de divisas, sigilo bancário para fins de ocultação de patrimônio e lavagem de dinheiro, confusão geográfica entre as atividades empresariais e os centros de distribuição de dividendos e remessas contínuas para paraísos fiscais exemplificam o cenário que passaria, pois, a ser enfrentado.

O quadro internacional urgiu por mudanças. E havia uma organização que já avançava nas ponderações sobre a matéria: a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Incumbido pelo G20, num trabalho conjunto, a li-

dar com toda essa problemática, o Pacote BEPS (Base Erosion and Profit Shifting ou, em português, Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros) veio a se juntar aos Padrões Globais de Transparência Fiscal. No tocante ao primeiro, o Brasil deu início à sua participação integrando o grupo diretor dos trabalhos. No Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, por sua vez, tem asseverado o compromisso com a troca de informações (por pedido e automática) e com os padrões ali desenvolvidos, inclusive em consonância com a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, com texto aprovado pelo Decreto Legislativo nº 105, de 14 de abril de 2016, e promulgado pelo Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016.

Ressaltando o interesse do Sindifisco Nacional, em benefício-último dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil que representa, de contribuir à promoção do diálogo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, com o intuito de enriquecer debates e fomentar a aproximação entre RFB e OCDE, trazendo do e levando ao exterior as melhores teorias, técnicas e práticas ao incremento do desempenho das atividades da administração fiscal federal, esta edição da série de brochuras, que vem para informar cada vez mais seus Auditores e demais interessados nas temáticas em questão, foca no Pacote BEPS, contextualizando-o no tempo e apresentando o essencial de suas 15 Ações, sem olvidar destaque a alguns processos à sua implementação, com o uso de mecanismos como o *peer review* (revisão por pares) e por meio da cooperação administrativo-fiscal e transparência entre os países.

O Pacote BEPS

A erosão da base tributável e a transferência de lucros (*Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS) se referem às estratégias de planejamento tributário utilizadas por empresas multinacionais e grandes grupos econômicos que exploram lacunas e incongruências nas regras tributárias para evitar - ou minimizar - o recolhimento de tributos, transferindo artificialmente os lucros para locais com pouca ou nenhuma tributação, sem qualquer vínculo com o núcleo da atividade econômica, e corroendo bases tributáveis no uso de dedutibilidades e isenções em remessas caracterizadas como dividendos, juros, *royalties*. Hoje, estima-se que tais práticas custem às jurisdições tributárias cerca de 240 bilhões de dólares em receita, anualmente.

O ex-presidente dos Estados Unidos da América, Barack Obama, frente ao vazamento dos Panama Papers (2016), apontava que o problema é justamente que a maioria desses planejamentos é legal. E isso é nocivo à justiça e à integridade dos sistemas tributários pelo mundo, pois as empresas que operam além-fronteiras podem usar disso para obter vantagens competitivas desleais, além do fato de, frente a este cenário, afetar o cumprimento voluntário de suas obrigações por parte dos contribuintes em geral.

A maior dependência dos países em desenvolvimento da tributação sobre empresas aduz seu sofrimento desproporcional diante de tais estratégias. Daí a importância da ampliação do envolvimento dessas jurisdições na agenda tributária internacional, de forma a garantir o apoio necessário para atender às suas necessidades específicas, participando efetivamente do processo de definição de normas sobre tributação internacional, atribuindo mais coerência às regras tributárias internacionais e a fortalecer um ambiente tributário global mais transparente.

Com a hodierna participação de 137 jurisdições, em colaboração para a implementação do Pacote BEPS, bem como tomada a assinatura por mais de 85 dessas do instrumento multilateral sobre o tema, é da maior valia conhecer os movimentos e o que já foi consolidado, desde sua origem. Em 2012, na cúpula do G20 em Los Cabos, México, ficou incumbida a OCDE de desenvolver um plano de

ação para combater a erosão das bases tributáveis nacionais e a injusta transferência de lucros (BEPS Action Plan), marcadamente por multinacionais e grandes grupos econômicos, que, por meio de planejamentos tributários abusivos, estavam causando prejuízos aos fiscos nacionais na razão de 4-10% de todos os seus rendimentos tributáveis. O plano foi aprovado no encontro seguinte, em São Petersburgo, Rússia, em 2013.

Ademais, em 2015, ficou acordado em Antália, Turquia, a elaboração de um instrumento multilateral à implementação de medidas contra tais práticas, no âmbito doméstico e por meio de tratados bilaterais - referido instrumento (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting) foi adotado em 24 de novembro de 2016 e assinado em 7 de junho de 2017 (por sessenta e sete jurisdições em sua primeira cerimônia), tendo entrado em vigor em 1 de julho de 2018.

Para melhor organizar e mais facilmente avaliar a implementação do programa de trabalho, a OCDE e o G20, no âmbito do Inclusive Framework on BEPS, foram além, preparando o **Pacote BEPS**, que trouxe uma lista de 15 Ações dirigidas à problemática.

Esse Painel (OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS), de 2016 - portanto, anterior à assinatura do aludido instrumento multilateral -, foi criado para assegurar a países e demais jurisdições interessadas, incluídas as economias em desenvolvimento, a participação em iguais condições na elaboração de padrões e diretrizes às questões relacionadas a BEPS, para também contribuir na revisão e monitoramento da implementação dos projetos correlatos.

Os membros do Painel acordaram um programa de trabalho objetivando trazer soluções de longo prazo e que decididas unanimemente frente aos desafios em termos fiscais e tributários, também resultantes da crescente digitalização da economia, até o presente ano de 2020, sob dois pilares:

*- **Pilar Um** - soluções para estabelecer com mais precisão a correlação entre causa (desempenho da atividade econômica de fato, real natureza dos numerários)*

e incidência (tributação), o nexus, inclusive para superar incongruências quanto a domicílio fiscal e estabelecimentos comerciais;

- Pilar Dois (GloBE) - *propostas focadas em questões residuais no âmbito global da erosão das bases tributáveis, seja quanto a um piso de incidência tributária, seja (até) no tocante a direitos a “tax back” para compensar a baixíssima ou a não cobrança tributária por certas jurisdições.*

Ainda quanto ao Painel, há um grupo diretor responsável pelas atividades técnicas, atento a eventos de alcance regional - e não somente global - originários no novo paradigma digital.

Por fim, os encontros plenários do OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS se dão duas vezes ao ano, usualmente um em janeiro (na sede da OCDE), outro no meio do ano (sediado por algum membro do Painel). Para participar, os interessados arcam com uma taxa anual (pouco mais de € 20 mil, sujeita a reajustes). Além disso, seminários regulares são realizados para manter todos atualizados sobre os trabalhos.

Voltando às 15 Ações, estas abarcam economia digital, situações híbridas, regras para controladas, despesas e deduções, práticas tributárias abusivas, abuso de acordos tributários, domicílio fiscal permanente, preços de transferência (intangíveis, risco e capital, transações de alto risco), análises de dados BEPS, divulgação de planejamentos tributários abusivos, documentação relativa a preços de transferência, resolução de disputas, e o instrumento multilateral em si. É o que se verá a seguir.



As Ações do Pacote BEPS

As 15 Ações do Pacote BEPS

O Pacote BEPS, elaborado pelo Painel conjunto OCDE e G20 sobre o assunto, trouxe 15 Ações ao enfrentamento de práticas causadoras da erosão das bases tributáveis pelo mundo e da artificial e nociva transferência de lucros, mormente por multinacionais e grandes grupos econômicos. É vital ter uma noção sobre cada uma dessas medidas.

A **Ação 1** aborda os desafios oriundos da crescente digitalização da economia, decorrentes de circunstâncias novas, como escala com logística terceirizada, dependência de bens intangíveis, centralização e mobilidade de dados. Isso tem criado novos modelos de negócios, muitas vezes incompatíveis com os regimes fiscais/tributários vigentes pelo mundo.

Retomando o Pilar Um, a intenção é vincular nexo causal com tributação, observando, por exemplo, onde realmente a atividade econômica está sendo desempenhada. Do contrário, particularmente multinacionais e grandes grupos econômicos continuarão a tirar vantagem de assimetrias em termos de tributação internacional, principalmente em operações que cruzem fronteiras jurisdicionais, tributariamente falando.

A finalidade é simples: que os recolhimentos aos fiscos nacionais se façam de forma equilibrada e justa, evitando situações esdrúxulas como a de uma empresa que concentre a tributação de suas vendas (e.g., de bens de consumo) em todo um continente em apenas uma jurisdição que lhe garanta condições desproporcionalmente vantajosas, erodindo, assim, a base tributável de todas as demais - por vezes até a da própria jurisdição que oferece tais oportunidades desiguais.

E não há como enfrentar tais problemas senão por meio de uma abordagem multilateral coordenada, o que ocorre também nas demais Ações.

Anota-se a inquietação frente a tributos que compõem o incidente sobre o valor agregado (produtos de consumo, serviço), com ênfase em duas práticas centrais dentro de planejamentos tributários intentando minimizar ou evitar sua inci-

dência: fornecedores remotos, que se aproveitam de seu domicílio fiscal para desfrutar de vantagens desproporcionais; e a importação de produtos ou serviços com preços ínfimos, normalmente subsidiados na origem, gerando problemas na ordem de distorções competitivas. Ambos desregulam o mercado e prejudicam boa parte das jurisdições fiscais.

A **Ação 2** pretende reagir a distorções causadas por planejamentos e estruturas tributárias que tirem proveito do tratamento dado à mesma operação em duas jurisdições diferentes. Por isso, diz-se da problemática como híbrida.

Exemplificadamente, se o envio de valores de uma jurisdição enquanto dedutíveis e recebidos em outra enquanto dividendos, em hipóteses que estes sejam isentos, sucede um fenômeno conhecido como dupla não-tributação, isto é, não há recolhimento a qualquer fisco nacional. Não somente tirar proveito dos entendimentos distintos quanto à natureza jurídica do numerário em cada uma das jurisdições, o perigo reside também no desvirtuamento do caráter das remessas e da contabilidade sobre os valores de forma a abusar ainda mais destes descasamentos.

Essas incompatibilidades híbridas se intensificam quanto maior a quantidade de jurisdições incluídas na estrutura global dos planejamentos tributários - e é sobre essas pendências que os trabalhos sob a Ação 2 se desenrolam.

A **Ação 3** diz respeito a regras concernentes a empresas estrangeiras controladas, que usam de uma jurisdição para obter rendimentos, mas enviam seus lucros ao exterior para lograr maiores resultados, esvaziando a base tributável em uma ou nas duas jurisdições.

Sem regras e diretrizes sobre tais operações, oportunidades abusivas nas transferências dos lucros e no diferimento do pagamento de tributos no longo prazo continuarão a se propagar.

Na **Ação 4**, recomendações procuram limitar a erosão das bases fiscais tributáveis feita com uso de despesas que garantem acesso a mecanismos de dedução fiscal excessiva ou para gerar entradas isentas ou com tributação diferida.

Isso se tornou comum em operações de empréstimo e de financiamento dentro de grupos econômicos, angariando vantagens desestruturantes, como no caso de excesso proposital de prejuízo (fiscal) ou de bases de cálculo negativas.

A **Ação 5**, por sua vez, ataca práticas tributárias nocivas no tocante ao domicílio fiscal, como quando se transfere, ficticiamente, boa parte das atividades empresariais a um domicílio fiscal meramente nominal, ou com o uso (e abuso) de acordos com fiscos que causam justamente os efeitos BEPS (a erosão da base fiscal tributável e subterfúgios na transferência de lucros).

Naturalmente, a transparência nas operações por todas as jurisdições envolvidas é fundamental para combater tais práticas.

Mecanismo muito relevante é o das avaliações ou revisões por pares (*peer review reports*), para fins de verificação da implementação das recomendações por parte das jurisdições atinentes. A OCDE chega a fornecer um guia para as autoridades fiscais melhor se comunicarem (*Exchange on Tax Rulings XML Schema: User Guide for Tax Administrations*).

Há também material para facilitar o reconhecimento de atividades tidas por substanciais de multinacionais e grandes grupos econômicos em jurisdições sem ou com tributação puramente nominal (*Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions*).

A **Ação 6** se atenta ao fato de que, nos últimos anos, acordos bilaterais foram concluídos por jurisdições pelo mundo de forma a evitar tributação excessiva e remover obstáculos a atividades transfronteiriças que envolvam bens, serviços e capital, bem como tecnologia e propriedade intelectual.

Porém, nessa confusa rede de acordos bilaterais, um novo episódio se deu, em que multinacionais e grandes grupos econômicos passaram a montar suas estruturas de forma a tirar o máximo proveito tributário desses acordos, além do aproveitamento de benefícios fiscais e demais instrumentos disponíveis, como de diferimento do recolhimento de tributos.

Para combater tais práticas, recomendações prezam pela exigência de que vantagens tributárias resumam-se a efetivos domicílios fiscais, pela limitação das regras de benefícios, maior transparência quanto aos destinatários finais das remessas (beneficiários efetivos), dentre outros.

A **Ação 7** foca em estabelecimentos permanentes, terminologia muito comum na definição pelas jurisdições acerca da incidência ou não incidência tributária por motivo do atribuir os lucros a este domicílio fiscal; do contrário, complicações decorreriam da situação de “não permanente”.

Um bom exemplo é a substituição, pelos interessados em obter vantagens tributárias, de subsidiárias por acordos de representação comercial, sem que haja qualquer mudança no desempenho das atividades comerciais naquela localidade (onde as vendas ocorrem, por exemplo).

Medidas propostas englobam o foco nas atividades comerciais efetivamente realizadas, maior nível de exigência para usufruir de benefícios fiscais (como isenções) e o enquadramento da origem (controladora ou representada) enquanto contribuinte.

As **Ações 8 a 10** são dedicadas a preços de transferência, em especial quanto a bens intangíveis, risco e capital, e transações de alto risco.

Não é incomum a compra e venda de produtos, serviços e direitos sobre bens intangíveis (notadamente propriedade intelectual) entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico, com preços muito distorcidos se em comparação com o mercado, favorecendo uma das pontas. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico trouxe um princípio para tratar de tais questões: o *arm's length principle*. Este trata as referidas “pontas” como independentes e, portanto, obrigadas a praticar preços conforme o mercado, equilibrando as transações.

Mais precisamente, a divisão das Ações em três assim se faz: **Ação 8** - bens/ativos intangíveis; **Ação 9** - risco e capital; **Ação 10** - transações de alto risco.

A maior dificuldade está justamente no tratamento de problemas do escopo da **Ação 10**, principalmente quando o nível de integração obscurece a individualização das operações, ou quando há excessivas semelhanças entre os níveis de tomada de risco e de contribuição nas transações. Vale pensar, por exemplo, nas transações financeiras envolvendo derivativos.

Além disso, no campo da **Ação 8**, tem-se enfrentado impasses frente a intangíveis de difícil valoração. Lembre-se, contudo, o quão recente é o Pacote BEPS, e nessa e nas demais Ações há um trabalho em desenvolvimento, o que permite afirmar que nem todas as soluções já estão na linha do horizonte. Por isso, fundamental é a participação de todos os interessados nas deliberações sobre as temáticas.

A **Ação 11** tem como objetivo a mensuração e o monitoramento das informações obtidas com o projeto BEPS, abarcando metodologias à coleta e análise daquelas, visando a conferir mais fundamento à proposição de novas soluções, bem como permitir uma visão mais precisa daquilo que já está em fase de implementação.

A **Ação 12** atende à obrigatoriedade do fornecimento de informações de relevância fiscal previamente, com regras que permitam antecipar planejamentos tributários e estruturas societárias e comerciais abusivos, aliviando também o peso sobre equipes de *compliance* das próprias multinacionais e de grandes grupos empresariais. Tais regras estão previstas em trabalhos específicos (designados como relatórios sobre a referida Ação 12) e complementares.

A **Ação 13** aborda a troca de informações para fins tributários entre as jurisdições, requerendo de multinacionais e grandes grupos econômicos (notável o papel das instituições financeiras) que contribuam na elaboração de relatórios abrangentes, com dados agregados sobre alocação global de recursos, rendimentos e lucros, tributação incidente e desempenho de atividades econômicas nas jurisdições em que opera.

Tais relatórios devem ser compartilhados com as autoridades fiscais das jurisdições envolvidas, inclusive para uso em ajustes pertinentes em termos de preço de transferência e análises de risco dentro do programa BEPS.

Esta Ação tem como um de seus instrumentos aplicáveis a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, já internalizada pelo Brasil (vide Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016).

A **Ação 14** tem como objeto acordos mútuos quanto a procedimentos, na busca por melhorias na resolução de disputas entre jurisdições em matéria tributária, com o compromisso de cada uma destas observar padrões mínimos (alvos de constante revisão) e monitorar seus pares (por meio dos *peer assessments*), aprimorando o sistema como um todo, enfatizando a resolução de disputas envolvendo bitributação. Um conjunto desses mecanismos é previsto em publicação própria (referente a esta Ação 14).

Por fim, a **Ação 15** trata da já citada Convenção Multilateral BEPS (Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting), que entrou em vigor em 1 de julho de 2018, e já conta com a adesão de noventa e quatro jurisdições, permitindo aos governos atualizarem tratados bilaterais existentes (em matéria tributária) de maneira sincronizada e eficiente, para implementar as medidas trazidas pelo projeto BEPS, eliminando a necessidade de renegociar bilateralmente cada tratado - em outras palavras, facilitando a harmonização dos tratados bilaterais em matéria tributária pelo mundo.

Padrão Mínimo e Informações Adicionais

Tomando as 15 Ações do Pacote BEPS em conjunto, importa destacar que as Ações 5 (práticas tributárias nocivas), 6 (abuso da rede de acordos tributários), 13 (troca de informações fiscais) e 14 (procedimentos à resolução de disputas) são consideradas padrão mínimo exigido às jurisdições que aderirem ao Pacote. Isso significa que sua inobservância por uma ou mais jurisdições - e a OCDE disponibiliza informações atualizadas sobre o nível de conformidade de cada jurisdição - parte do programa referente a cada uma das Ações, ao que se acrescentam relatórios de análise e recomendações entre pares -, seguramente reduz o nível de confiança depositado pelas demais, dado que assumidos voluntariamente os compromissos, podendo causar ônus excessivo (e desmotivador) especialmente a grandes investidores, multinacionais e grupos econômicos, além de acarretar à jurisdição - ou jurisdições - prejuízos, mesmo que no longo prazo.

Interessante notar que o Painel G20/OCDE sobre BEPS tem entre seus participantes cerca de 70% de todos os países não integrantes do G20 e da OCDE. Assim sendo, é inegável a participação ativa dos países em desenvolvimento no incremento dos padrões internacionais de tributação sobre pessoas jurídicas (em especial as de grande porte) e no monitoramento dos avanços e retrocessos. Em números, já são 137 países e jurisdições compondo um considerável grupo de trabalho no combate a planejamentos tributários abusivos, sonegação fiscal e evasão de divisas, e pelo aprimoramento da coerência das regras tributárias internacionais, bem como a garantir um ambiente global tributário mais transparente e convidativo a mais investimento e desenvolvimento.

Pela participação massiva de atores globais, faz-se possível o constante monitoramento da implementação de todas as Ações do BEPS. O G20 é também informado do progresso dos trabalhos. Anote-se que essa participação é garantida também a organizações internacionais convidadas - que atuam enquanto observadoras, permitindo uma capacitação mais coordenada e direcionada na implementação dos resultados do projeto BEPS. Organizações tributárias regionais,

como o African Tax Administration Forum (ATAF) e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT) se juntam a organizações internacionais, desempenhando importante papel no apoio a países com capacidade limitada. Seminários por meio de *e-learning* e outras formas de treinamento, capacitação em auditoria tributária, kits de ferramentas e suporte direto na implementação do Pacote BEPS compõem o leque de instrumentos de assistência àqueles países.

Sobre os prazos para a implementação dos padrões e recomendações no âmbito do Pacote BEPS, estes variam conforme o nível de avanço da jurisdição sobre os temas aos quais se comprometeu - respeitando, portanto, diferenças e peculiaridades de cada uma.

Países e jurisdições de relevância, assim identificados como parte de seu processo de orientação e revisão, são aqueles cuja adesão aos padrões mínimos é considerada necessária para garantir igualdade de condições nos cenários regional e global - são, inclusive, informados nesse sentido, reforçando a essencialidade de seu comprometimento.

Retomando o tema da capacitação das jurisdições em condições menos consolidadas, a OCDE traz mecanismos para esta capacitação às autoridades fiscais pelo mundo de forma a estimular um debate realmente entre pares.

A Organização providencia a servidores dessas autoridades, por exemplo, seminários e programas de ensino a distância, além de programas de capacitação - com destaque para o Tax Inspectors Without Borders (TIWB), enviando especialistas para assistir autoridades fiscais interessadas, capacitando seus auditores, promovendo uma maior aproximação com técnicas de implementação do Pacote BEPS, além de esforços no sentido de bem mobilizar recursos administrativos. Estima-se que, entre 2013 e 2018, para cada 1 dólar gasto no programa, retornaram mais 100 dólares em arrecadação.

Outro mecanismo é o da disponibilização de guias - destaque, aqui, para a Plataforma de Colaboração em Assuntos Tributários (em inglês, Platform for Collaboration on Tax, PCT), bem como do suporte direto por meio de programas oferecidos a novos participantes ou acertados bilateralmente entre interessados.

A preocupação pela inclusão dos países em desenvolvimento, de todas as regiões do globo, não é puramente retórica. Da mesma forma que quanto mais multilateral, mais generalizada for a aplicação dos padrões e recomendações do Pacote BEPS, mais efeito terão. Assim, deixar os países menos desenvolvidos de fora não é uma opção viável.

Do lado destes países em desenvolvimento, não é necessário refletir muito para perceber que são os mais afetados por planejamentos e estruturas tributárias abusivas, em especial enquanto a iniciativa privada de grande porte estiver interessada unicamente no envio ao exterior (para suas sedes) dos lucros obtidos naqueles.

Não à toa o desagrado com a infeliz expressão, quando se referindo à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, de ser o “Clube dos Ricos”.

Exemplificando, lembra-se que, em 2008, havia apenas cerca de 40 acordos sobre informações fiscais vigendo. Hoje, já são 137 jurisdições trabalhando em conjunto, o caos dos impressionantes 2 mil acordos bilaterais para troca de informações fiscais entre países já foi até superado pela padronização trazida pela convenção multilateral, e mais de meio milhão de indivíduos já apresentaram fundos ocultos para regularização, além do fato de a temática ter entrado de vez na agenda internacional.



Cooperação e Transparência

Cooperação Administrativo-Fiscal e Transparência

Transparência é um elemento-chave para assegurar a fiel implementação das diretrizes e consequentes recomendações em matéria fiscal/tributária oriundas do projeto BEPS. Nessa seara, observa-se uma atuação mais normatizadora da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

Merece destaque a disponibilização de uma ferramenta de fácil consulta para acesso às informações concernentes a cada um dos países com algum nível de envolvimento com a Organização, ainda que não necessariamente membros desta (International tax co-operation: Key indicators and outcomes). Esta ferramenta permite consultar o status de determinado país em cada um dos programas a que tenha aderido no âmbito da OCDE.

Dos grandes avanços quanto a transparência e cooperação em matéria tributária, em nível global, destaca-se o padrão de trocas automáticas de informações fiscais. O padrão-paradigma que imperava era o de trocas de informações fiscais por pedido. No entanto, em abril de 2013, os ministros de finanças de Alemanha, Espanha, França, Itália e Reino Unido - que participaram do desenvolvimento dos acordos intergovernamentais com os Estados Unidos no âmbito do FATCA (lei estadunidense de conformidade tributária de contas estrangeiras, que prevê a obrigatoriedade de instituições financeiras estrangeiras fornecerem dados de correntistas estadunidenses que possuam; ou todos cujas transações percorram a jurisdição americana) -, anunciam sua intenção de estabelecer um novo marco às trocas de informações não somente via EUA, mas entre si.

Seguindo compromissos assumidos pelo G8, em reunião de junho de 2013, e do G20, em setembro de 2013, a OCDE tem endossada sua proposta de elaborar um modelo global de troca automática (na sigla em inglês, “AEOI” - Automatic Exchange of Information), e não mais somente por pedido. No encontro do G-20 em fevereiro de 2014, o novo padrão é por sua vez afirmado.

Na reunião do Conselho Ministerial da OCDE (Paris, 6-7 de maio de 2014), é adotada a Declaração sobre Troca Automática de Informações em Assuntos Fiscais, sucedida pelo Padrão para Troca Automática de Informações Financeiras em Assuntos Fiscais, aprovado dois meses depois, em 15 de julho de 2014, pelo Conselho da OCDE, seguido de novo endosso por parte do G20 ministerial em setembro do mesmo ano, e do G20 propriamente dito em novembro de 2014.

O Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, painel multilateral dedicado justamente à transparência fiscal e à troca de informações, e que já conta com mais de cento e cinquenta jurisdições, também avaliza o Padrão, ainda em 2014.

Sem ignorar a contribuição catalítica do FATCA, um novo modelo assume a frente: o Common Reporting Standard (CRS). Essencialmente, visa a regulamentar a troca de informações entre jurisdições, mesmo quando de forma automática. O tratado que lhe serve de fundamento, a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, já foi, como anteriormente indicado, incorporada pelo Brasil (Decreto nº 8.842/2016).

Em novo contexto paradigmático, dado o caráter vinculante das disposições da referida Convenção àqueles que a esta aderiram, está prevista a troca automática de informações entre as jurisdições (Art. 6º), traduzindo-se na obrigatoriedade do compartilhamento sempre que presentes “informações previsivelmente relevantes para a administração e execução da legislação interna relativa aos tributos abrangidos” pela Convenção (Art. 4º). Além disso, a troca espontânea de informações (Art. 7º) deverá ser realizada quando presumir-se, em linhas gerais, dano a outras jurisdições, bem como à saúde do sistema financeiro como um todo.

Consultas entre interessados, por meio de verificações fiscais simultâneas (Art. 8º) e de verificações fiscais no estrangeiro (Art. 9º), quando autorizadas, garantem ainda mais mecanismos à prevenção de condutas nocivas.

No tocante à assistência a ser prestada entre jurisdições, está a possibilidade de, com prévio requerimento do Estado estrangeiro e respeitado o Direito inter-

no daquele que receber o pedido, proceder “à cobrança dos créditos fiscais [...] como se se tratasse dos seus próprios créditos fiscais” (Art. 11º.1). Obviamente, a adoção desse mecanismo revolucionário de enfrentamento à sonegação fiscal, à evasão de divisas e à lavagem de dinheiro demandará adaptação, marcadamente por parte das autoridades judiciárias - na evolução de sua interação com outras autoridades judiciárias (estrangeiras) e com as autoridades fiscais (locais e estrangeiras), inclusive quando se tratar de providências cautelares (Art. 12º).

No mais, e retomando a Convenção Multilateral à Implementação de Medidas para Prevenir Erosão de Base Tributável e Transferência de Lucros (ou, simplesmente, a Convenção Multilateral BEPS), destaca-se que, durante décadas, países estabeleceram entre si acordos para evitar a dupla tributação, o que computaria um número enorme de tratados bilaterais, sem qualquer conexão entre estes, e sem padrões a facilitar a compreensão quando de operações que envolvam várias jurisdições; enfim, um caos jurídico. O trabalho hercúleo (tempo, custo, desgaste, insegurança) de renegociar tais tratados bilaterais um a um tornou-se, porém, com o advento desta Convenção, prescindível, pois que esta trouxe uma série de dispositivos que estabelecem uma base geral aplicável, principiológica e hermenêutica, a todos os tratados bilaterais da seara, permitindo que sua eventual revisão, adaptando-os ao novo padrão, se faça de forma mais harmônica.



Avaliações Mútuas

Peer Review (Revisão por Pares)

Mecanismo largamente utilizado pela OCDE nos processos de implementação de suas medidas e recomendações, nos mais variados programas, o *peer review*, ou revisão por pares (ou entre pares), consiste basicamente num exame do desempenho ou das práticas de um participante em uma área específica por outro. Usualmente envolve Estados, embora tenha se intensificado o convite à sociedade civil e aos mundos corporativo e do mercado de trabalho a contribuir. O exercício visa a amparar o avaliado a enxergar melhor suas políticas, práticas, acessão a padrões e princípios estabelecidos. Naturalmente, o funcionamento do mecanismo presume alto nível de confiança entre os participantes.

Como sugere sua denominação, o *peer review* aproxima dois pares, sem hierarquia, com discricionariedade para agir. Isso não obsta o dever de cooperação e boa-fé presumidos quando assumido o compromisso. Por se tratar de um ambiente não contraditório e sem curso de ação rígido, o esclarecimento de posições, o diálogo aberto, a troca de técnicas e experiências podem inclusive auxiliar a resolução de controvérsias, de forma muito mais amistosa.

Sua aplicação pode se dar de forma mais genérica (por exemplo, temática) ou mais específica (e.g., análise da implementação de uma Ação sobre um regime de uma jurisdição). Seu uso também pode se dar para continuamente avaliar a evolução no tempo de ou sobre determinada pauta. Em termos práticos, o mecanismo não é solene, mas flexível, ainda que alguns elementos estruturais sejam essenciais, como uma base procedimental, um conjunto acordado de princípios, normas e critérios, quais os participantes (e eventuais atores exteriores), procedimentos que guiem às conclusões; em suma, o elementar ao bom andamento das atividades.

Nesse ponto, o Conselho da OCDE desempenha interessante função: uma vez que sempre acompanhando trabalhos sendo realizados, pode destacar alguns destes e levantar novas prioridades que venham a conduzir novos trabalhos no

âmbito da Organização. Também não é incomum que comitês ou grupos de trabalho da OCDE ligados tematicamente ao assunto possam vir a contribuir, mesmo que apenas sobre questões específicas, a pedido do participante interessado.

O uso do mecanismo pode ser solicitado por não-membros da Organização, como no caso de órgão governamental regulatório pleiteante de participação em comitê correspondente que requer um estudo abrangente à tomada de medidas para dar prosseguimento ao seu intento; por vezes, pode ser até um requisito ao ingresso em determinado comitê o aceite a *peer reviews* atinentes.

Frente a trabalhos complexos e/ou longos (e.g., programas de revisão de longo alcance), pode ser exigido um mandato por parte do Conselho da OCDE (custos, mobilização de pessoal etc.). Em verdade, porém, mais comuns são os resultados de análise econômica individualizada (como os realizados pelo Comitê de Revisão Econômica e Desenvolvimento da OCDE), de resposta regulatória dos países, ao cumprimento de metas regulares e bem específicas. Ademais, o *peer review* pode ser incorporado a tratados, acordos em geral ou outros instrumentos jurídicos vinculantes oriundos da OCDE, o que condiz com o espírito de cooperação e multilateralismo que fundamenta a atuação da Organização.

Ainda no âmbito da OCDE, além dos participantes, dos comitês ou grupos de trabalho, e eventual interferência por parte do Conselho, o Secretariado desempenha uma função de suporte, responsabilizando-se pela documentação e análise, organizando encontros e missões, simulando discussões, ressaltando padrões de qualidade (dos estudos) e agindo até como arquivo/depositário.

A eficácia da revisão por pares depende da influência e da capacidade de persuasão presente no durar do processo. Esse efeito é denominado “pressão por pares” (em inglês, *peer pressure*).

O Comitê de Revisão Econômica e Desenvolvimento da OCDE (na sigla em inglês, EDRC), atualmente, está no centro do mecanismo de *peer pressure*, dada a maciça participação que possui nesse contexto, e em razão de seu próprio objeto: examinar individualmente membros e parceiros no tocante a tendências

econômicas e políticas já aplicadas. A revisão dos estudos é refeita a cada dois anos e é aberta ao público em geral. Dada a regularidade e essencialidade de seus estudos, não é rara a disponibilização de funcionários dos governos para auxiliar. Afinal, sendo também vistos os resultados de forma comparativa, é do interesse dos Estados que seu desempenho só melhore.

Sobre a “pressão” em si, esta pode ser gerada, exemplificadamente, pelas comunicações formais ou informais entre os participantes, ou decorrente do escrutínio geral sobre índices comparativos que venham a ser desenhados - especialmente os de mais fácil visualização, como os quantitativos e qualitativos gerais, também medindo progressos no tempo -, ou até como impacto da reação da opinião pública (notadamente doméstica) frente às administrações governamentais e demais formuladores de políticas pertinentes.

Considerando que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico tem o hábito de abrir ao público os resultados desses procedimentos - e a mídia, aqui, tem um papel fundamental -, a repercussão tende a ser ainda maior.

Por óbvio, o intuito é estimular os participantes a aprimorarem suas políticas e técnicas para os fins objetivados e ao cumprimento de padrões pré-estabelecidos (e acordados). Portanto, o constrangimento de participantes - como ao se destacar os de pior desempenho - pode, rapidamente, descarrilar um anterior cenário de diálogo, abertura e cooperação. Assim, ressalva-se: a “pressão” gerada no contexto do *peer review* deve ser entendida como elemento de estímulo a avanços, nunca como meio de aborrecimento, intimidação ou coação.

Lucros Excessivos. Um Novo Pilar?

O andamento dos trabalhos no âmbito do Pacote BEPS, como visto, tem usado de dois Pilares para estruturar propostas ao enfrentamento de práticas causadoras de prejuízos às jurisdições pelo mundo com a erosão das bases tributáveis e a nociva transferência dos lucros em especial por parte de multinacionais e grandes grupos econômicos.

No mundo acadêmico, tem se dado o debate acerca da possibilidade - e viabilidade - de uma tributação internacional incidente sobre o que se considerariam lucros empresariais excessivos. Em tempos de Covid-19 e da já sentida recessão que deve se intensificar largamente nos próximos meses (quicá anos), surgiria como mecanismo para, além de limitar lucros tidos por socialmente inaceitáveis e coibir a elevação desarrazoada de preços (produtos, serviços), compor nova fonte de recursos a compensar a tendência de brusca queda de arrecadação.

Sabendo-se dos efeitos contraproducentes da elevação vigorosa das tributações locais (nacionais) sobre empresas, discute-se acerca da criação de uma tributação global sobre lucros excessivos (*global excess profits*, GEP). Naturalmente, para além do nível de cooperação e coordenação internacionais sem precedentes que demandaria tal empreitada, imprescindível seria estabelecer regras que iriam da distribuição dos valores arrecadados entre as jurisdições a definições juridicamente seguras quanto ao caráter excessivo desses lucros empresariais, não obstante uma série de processos e procedimentos de um sistema nunca testado.

Daí viria o debate sobre o estabelecimento de um novo Pilar, um Pilar Três, para tratar justamente dessa temática. Considerando que os dois Pilares hoje existentes tratam tanto de questões nucleares (nexus) quanto residuais (GloBE), pondera-se acerca da possibilidade de aglutinar a problemática ao segundo Pilar, uma vez que residual e global.

Ao enfrentar o desafio de caracterizar tais lucros excessivos, formatar um sistema isonômico de bases de cálculo e alíquotas (mesmo que mínimas) pelo mundo, além de alicerçar ou desenhar uma burocracia capaz de dar-lhe operacionalidade, certamente depara-se com a realidade atual de um mundo caminhando para uma gravíssima recessão, o que - historicamente - tem gerado movimentos contrários a consensos globais.

Sem dúvida, a justiça de medidas voltadas à tributação de lucros empresariais, especialmente quando de volumes estratosféricos, é um tema que merece o debate. Ainda assim, dificuldades na implementação mesmo de medidas que já alcançaram consenso internacional atestam o caráter, por ora, utópico da proposta.

O assunto certamente tende a manter-se vivo nas conversas concernentes ao projeto BEPS. Cabe observar como (e se) os integrantes do correspondente Painel da OCDE e do G20 reagirão a essa nova discussão.

Documentos Consultados

BRASIL. Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016.

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Signatories and Parties (MLI Positions). Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>>. Acesso em 26 jun. 2020. OECD. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters.

Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD/G20. Flyer: OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS.

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD/IMF/World Bank/UN. Platform for Collaboration on Tax.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-global/platform-for-collaboration-on-tax-progress-report-2018-2019.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Exchange on Tax Rulings XML Schema: User Guide for Tax Administrations, Version 2.0.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/exchange-on-tax-rulings-xml-schema-user-guide-for-tax-administrations-june-2019.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Resumption of Application of Substantial Activities Factor to No or only Nominal Tax Jurisdictions.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/resumption-of-application-of-substantial-activities-factor.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017.

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD/G20. Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report.

Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1579655694&id=id&accname=guest&checksum=B55E1C1D8D9CDCFD7DA-0008BCCC67EF2>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD/G20. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective. Action 14: 2015 Final Report.

Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241633-en.pdf?expires=1579656842&id=id&accname=guest&checksum=0901005BFAF73E353A-25FBA9109DC7AE>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. International tax co-operation: Key indicators and outcomes.

Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/international-tax-co-operation-map.htm>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Meeting of the OECD Council at Ministerial Level: Paris, 6-7 May 2014.

Disponível em: <<https://www.oecd.org/mcm/MCM-2014-Declaration-Tax.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters.

Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264216525-en.pdf?expires=1579732744&id=id&accname=guest&checksum=24B5366CC668CE006A-0566E60C37071B>>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. L'Examen par les Pairs: un instrument de l'OCDE pour la coopération et le changement.

Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/economics/peer-review_9789264099210-en-fr#page1>. Acesso em: 26 jun. 2020.

IRS. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA).

Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>>. Acesso em: 26 jun. 2020.



**SINDIFISCO
NACIONAL**

Audítores-Fiscaís da Receita Federal do Brasil