

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

VINÍCIUS SOUZA NUNES

**EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL: COMBATE ÀS
PRÁTICAS ELISIVAS**

BRASÍLIA - DF
NOVEMBRO 2016

Dedicatória

Agradeço imensamente aos professores que me acompanharam nesta caminhada e que muito além de ensinar a beleza do direito foram fundamentais à construção da pessoa que sou hoje.

Dedico especialmente a minha família, amigos e minha “parceira”, sem os quais a conclusão deste ciclo de 5 anos não seria possível.

EVASÃO FISCAL INTERNACIONAL: COMBATE ÀS PRÁTICAS ELISIVAS

Vinícius Souza Nunes

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Histórico da Evasão Fiscal Internacional no Brasil. 3. Principais Obstáculos no Combate à Evasão Fiscal Internacional. 3.1. Dupla Tributação Internacional e Dupla não Tributação Internacional. 3.1.1. Raízes do Combate à Dupla Tributação no Brasil. 3.1.2. Conceitos e Tratamento Doutrinário. 3.1.3. Dupla não Tributação. 3.2. Competição Fiscal Danosa. 3.3. Paraísos Fiscais e o Tratamento Fiscal Brasileiro. 4. Principais Medidas do Brasil no Combate à Evasão Fiscal Internacional. 4.1. OCDE e BEPS. 4.1.1. Quinze Medidas do BEPS. 4.1.2. Críticas ao BEPS e a Tímida Atuação Brasileira. 4.2. Convenções de Dupla Tributação. 4.2.1. Natureza das Normas de Direito Internacional em Matéria Tributária. 4.2.2. Convenções Internacionais e o Brasil. 4.3. FATCA e o Brasil. 5. Conclusão. 6. Referências.

Resumo: O presente artigo trata da evasão fiscal internacional e seu contexto dentro do território pátrio. O estudo foi realizado através de revisão literária de livros jurídicos, de economia, assim como relatórios de órgãos internacionais. É objetivo situar o contexto econômico-político responsável por gerar a disseminação das práticas elisivas, assim como descrever os mecanismos que vem sendo utilizados pelas econômicas mundiais para lidar com estas questões, em especial o Brasil.

Abstract: This article deals with international tax evasion and its context in Brazil. The study was carried out through a literary review of legal books, economics, as well as reports from international institutions. The objective is to situate the economic-political context responsible for generating dissemination of elisive practices, as well as describing the mechanisms that are being used by the world's economy to deal with these issues, especially Brazil.

Palavras-chave: Evasão Fiscal. Concorrência fiscal. Dupla Tributação. Convenções Internacionais.

1 Introdução

O presente artigo tem por objetivo compreender a atual situação do Direito Tributário Internacional Brasileiro ante as dificuldades geradas com o crescente processo de deslocamento e produção de rendas e patrimônios.

Esta temática ganhou relevo internacional com o final da Segunda Guerra Mundial, estendendo-se até a promulgação da Constituição Federal de 1988, período no qual o Brasil se inseriu de forma mais concreta no processo de globalização mundial intensificando suas relações comerciais com as demais nações do globo, além dos processos migratórios. A partir deste período surge, no âmbito do direito tributário, as bases dos principais desafios enfrentados até os dias de hoje.

Dentre os referidos desafios, destacam-se, em razão do objetivo do presente artigo, os seguintes: (i) eliminação da dupla tributação internacional; (ii) combate à evasão fiscal através de paraísos fiscais; e (iii) estabelecer meios de fortalecer a cooperação fiscal entre os países¹.

Desta feita, diante da crescente necessidade do Estado de arrecadar tributos em prol de sua manutenção, resolver os suscitados problemas passou a ser uma das principais questões do direito tributário. Entretanto, é necessário compreender as dificuldades à fiscalização e consequentemente à tributação de rendas geradas extraterritorialmente, assim como os mecanismos que vem sendo criados no contexto brasileiro e internacional no sentido de mitigar as práticas elisivas e a evasão fiscal.

O crescente envolvimento de todas as nações do globo no desenvolvimento de mecanismos mais eficientes de fiscalização e tributação de valores gerados extraterritorialmente por nacionais, seja pessoa física ou, principalmente, pessoas jurídicas é justificável uma vez que se quantifica os valores que deixam de ser tributados.

¹ DEVEREUX, Michael P. e VELLA, John. Oxford University Centre for Business Taxation. *Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?*, 2014. pg.5.

A título de exemplo, quanto ao uso de paraísos fiscais como mecanismos de evasão fiscal temos que segundo estudos realizado por Gabriel Zucman - autor do livro *A Riqueza Escondida das Nações*, professor da *Lodon School of Economics* e investigador na Universidade da Califórnia no Departamento de Economia, em Berkeley – estima-se que 8% (oito por cento) da renda mundial – ou US\$ 7,6 trilhões – estejam depositados em jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, popularmente conhecidos como paraísos fiscais. Nestes encontram-se ativos de pessoas físicas e jurídicas que buscam não pagar ou pagar menor imposto em seus países de origem, impostos estes evadidos que são estimados entre US\$ 21 trilhões e US\$32 trilhões por James Henry – economista, advogado, economista chefe da MCKinsey&Co e autor de *The Prince of Offshore: New Estimates for Missing Global Private Wealth, Income, Inequality and Lost Taxes*².

Neste contexto, o principal compromisso internacional firmado para combater as referidas práticas vem sendo construído pela OCDE – *The Organization for Economic Cooperation and Development* -, através do BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*. Segundo o referido trabalho, vem se desenvolvendo de forma conjunta por seus integrantes, regras que objetivam determinar a competência tributária em situações que envolvam múltiplas nações evitando assim a bitributação, assim como mecanismos de Transparência Fiscal visando impedir a evasão fiscal resultado de práticas de elisão fiscal e de paraísos fiscais.

Podem ser citadas ainda inúmeras outras iniciativas governamentais visando eliminar ou pelo menos diminuir o ritmo das práticas de evasão fiscal e planejamento tributário “agressivo”. O Brasil por sua vez não se encontra a parte desde processo, sendo membro ativo das discussões de inúmeras destas iniciativas, como será visto adiante.

O histórico brasileiro quando a evasão fiscal internacional foi acompanhando pelas primeiras preocupações e desenvolvimento dos primeiros mecanismos de combate a estas práticas de forma concomitante com as iniciativas dos demais países do globo. Entretanto, cabe destacar que embora o Brasil esteja envolvido em grande parte das discussões suas ações ainda podem ser tidas como tímidas frente ao posicionamento de outras soberanias, muito embora os eventos desta crise fiscal acometam de forma intensa o país.

Para ilustrar temos que o Seminário Brasileiro de Justiça Tributária organizado pelo Conselho Brasileiro de Assuntos Econômicos e Sociais, concluiu que em torno de 300 a 400 bilhões de dólares são transferidos do Brasil sem serem devidamente taxados³. Cabe ressaltar

² ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations, The Scourge of Tax Havens*, 2015, pg. 16-17.

³ Conselho de Desenvolvimento Econômico. *Anais do Seminário Internacional sobre Justiça Fiscal*. August 10, 2011,pg. 34.

ainda, que este montante representa apenas uma das formas com as quais o Estado brasileiro se vê privado de tributação fatos geradores tributáveis.

Frente ao quadro desenhado até então este artigo objetiva apresentar o panorama mundial, com foco no brasileiro, quanto aos principais dilemas enfrentados no combate às práticas de evasão fiscal internacional, além das principais medidas de enfrentamento e seus resultados até o momento.

2 Histórico da Evasão Fiscal Internacional no Brasil

No intuito de tornar mais compreensível a análise dos atuais problemas e as principais medidas criadas pelo Brasil e pelo mundo será apresentado um breve resumo histórico de como se nasceram os problemas com evasão fiscal no Brasil, o que em muitos momentos se confunde com a história mundial como um todo.

Os primeiros trilhos desta viagem são construídos no fim do século XIX com a proclamação da República e a promulgação da Constituição de 1891. Enquanto colônia o Brasil apenas se utiliza da estrutura e da lógica do direito tributário de seu colonizador, portanto, não possuía uma política fiscal que fosse voltada aos seus anseios internos. Entretanto, em razão da ausência de estudos e de produção doutrinária nacional optou-se por manter a estrutura do sistema tributário nos moldes do período Imperial, inclusive o financiamento primordial do Estado através da arrecadação dos tributos aduaneiros⁴.

Neste período o país tinha seu espaço na economia mundial como um mercado exportador de matérias-primas e produtos de origem agropecuária, portanto, a quase totalidade do PIB nacional era de origem dos tributos que incidiam sobre as operações de comercialização com países estrangeiros, sendo eles, basicamente o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação. O primeiro, mais relevante economicamente, chegou a representar 50% do PIB nacional em 1930, segundo o IPEA⁵, em comparação com o Imposto de Exportação que representava 20% do PIB.

Esta realidade se justifica diante da face iminentemente exportadora de produtos agropecuários e importadora de produtos industrializados que possuía o Brasil. Isto justifica a importância de tais impostos, uma vez que os produtos exportados precisavam ter preços

⁴ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Direito Tributário Internacional: Contextualização do Debate Atual**, pg. 3.

⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, in “**A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**”, IPEA, Brasília, janeiro de 2010, pg.26.

competitivos, então não podiam ser taxados de forma exacerbada, enquanto as receitas do Imposto de Importação eram necessárias a correção de deficiências decorrentes da inexistência de um setor industrial capaz de suprir as demandas internas.

Neste período um assunto importante era a competência de cada um destes impostos. O Imposto de Importação era competência da União Federal, em razão, principalmente se deu alto montante, ao passo em que o Imposto de Exportação era competência dos estados-membros e era aplicável não só nas relações com outros países, mas também nas operações econômicas entre os próprios estados-membros.

Em 1930 com o governo de Getúlio Vargas se deu início a política de substituição de importações o que começou a redesenhar a estrutura fiscal existente, a medida que visava “desmontar” o sistema de proteção das oligarquias agropecuaristas e dar os primeiros passos em direção a um setor industrial.

A referida iniciativa ganhou mais força ante as alterações domésticas que se fizeram necessária com a Primeira Guerra Mundial, onde as nações industrializadas foram obrigadas a redirecionar suas produções em prol da guerra deixando de serem fornecedoras de uma gama de produtos industrializados as demais nações como o Brasil. Reflexo disto foi a redução da arrecadação do Imposto de Importação em 14,5% até 1954⁶.

Estas primeiras mudanças são o ponto inicial no Brasil de algumas mudanças que irão mais a frente refletir no início da prática da evasão fiscal e do planejamento fiscal agressivo, sendo válido destacar a gradual redução da importância dos impostos de importação e exportação ante os impostos sobre renda, consumo e prestação de serviços – atuais principais fontes de tributo nacional. Destaco que essas mudanças marcam um momento no qual a tributação passa a ser mais sentida pelas pessoas físicas e pelas empresas em geral, principalmente pelas multinacionais.

O fato de a base econômica nacional ser fundamentalmente agrícola levou o Estado a não apresentar instrumentos ou institutos complexos quanto à tributação internacional. A título de exemplo, temos que o primeiro tratado internacional celebrado pelo Brasil no âmbito tributário intentava evitar a bitributação de embarcações provenientes dos EUA⁷.

Um segundo período importante é o que se inicia com a Segunda Guerra Mundial estendendo-se até a Constituição Federal de 1988. Estudiosos defendem que este é o período

⁶ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, in “**A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**”, IPEA, Brasília, janeiro de 2010, pg. 26.

⁷ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, in “**A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**”, IPEA, Brasília, janeiro de 2010, pg. 30.

em que tiveram origem as bases dos principais desafios enfrentados pelo Direito Tributário Internacional na atualidade⁸.

O século XX em razão de seu contexto político e conseqüentemente dos reflexos econômicos a nível mundial, foi marcado pela busca de alguns objetivos principais: (i) eliminação da dupla tributação internacional que cresceu exponencialmente com o aumento das relações comerciais entre países; (ii) combate à evasão fiscal através de paraísos fiscais; e (iii) estabelecer meios de fortalecer a cooperação fiscal entre os países em prol de tornar mais eficiente a fiscalização e a punição das práticas do item ii.

Das problemáticas advindas deste período a primeira a se consolidar foi a ocorrência da dupla tributação, a qual com o tempo e, principalmente, com o aumento da complexidade das relações comerciais tornou-se um fenômeno de pluritributação. Em razão também da crescente pluritributação, entre outros fatores, surgem os paraísos fiscais, como uma tentativa de reduzir de forma artificial a tributação sofrida pelos contribuintes.

Passamos agora, por fim, a análise do último período histórico que levou ao contexto atual de enfrentamento das práticas de evasão fiscal. Tendo início com a Constituição Federal de 1988, desenvolveu-se um novo sistema de tributação que objetivou a descentralização da arrecadação tributária, levando os Estados a possuírem maior autonomia e maior arrecadação de rendas própria.

A descentralização das arrecadações representa uma importante mudança do modelo centralizado iniciado com a república, porém ela acabou por gerar uma redução do financiamento próprio da União, que encontrou como solução a criação de contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico.

A descentralização das arrecadações assim como estrutura proposta pela Constituição de 1988 acabaram por agravar a situação fiscal que o país se encontrava. A Carta Magna passou a prever um grande número de direitos sociais como obrigação irrisignável do Estado, entretanto o respeito integral a estes direitos ocasionaram um desequilíbrio orçamentário que exigia a escolha entre a redução dos gastos públicos ou o aumento da carga tributária. Optou-se pelo aumento intenso e progressivo da carga tributária de pessoas físicas e jurídicas, em território nacional ou não.

Desenhado o histórico de mudanças das bases econômicas e conseqüentemente fiscais brasileiras temos um Estado que encontrou na multiplicação de impostos e sobretaxação destes a solução a crise de financiamento do Estado. Porém, o reflexo mais direto destas

⁸ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations, The Scourge of Tax Havens*, 2015, pg. 18.

alterações é o desagrado por parte dos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras que desenvolvam operações financeiras em território pátrio.

Em resposta a este sentimento os contribuintes passam a se utilizar cada vez mais de mecanismos elisivos para fugir a tributação que entendem excessivas seja por pura sobretaxação pelos Estados ou por não haver uma concordância ou mesmo organização entre as diversas soberanias (fundamento da Dupla Tributação ou Dupla não Tributação). Os mesmos mecanismos, além de alcançarem uma disseminação perturbadora atualmente também vêm sendo utilizados para encobrir transferências financeiras fruto de atividades ilícitas como lavagem de dinheiro e receitas relacionadas a tráfico de drogas, armas, entre outras.

Portanto, para um eficiente controle deste quadro são exigidos estudos, primeiro para compreender os principais obstáculos a um sistema fiscal internacional mais saudável e, em segundo lugar, para o desenvolvimento de mecanismos destinados a maior disciplina fiscal e a proteção e ampliação da arrecadação.

Partindo agora do primeiro ponto, passamos a análise de alguns dos obstáculos mais importantes e expressivos a política nacional.

3 Principais Obstáculos no Combate à Evasão Fiscal Internacional

3.1 Dupla Tributação Internacional e Dupla não Tributação Internacional – Raízes destes Fenômenos

A compreensão deste primeiro obstáculo, Dupla Tributação Internacional, envolve entender as raízes brasileiras do seu combate, sua definição e as soluções vêm sendo buscadas para resolvê-lo atualmente (temática da epígrafe 4), assim como seu “falso cognato”, Dupla não Tributação Internacional.

Iniciando com suas raízes, temos que o fenômeno da dupla tributação ganhou espaço no cenário mundial no período da Primeira Guerra Mundial, momento no qual em razão do contexto político-econômico, como já explicitado, passou a se disseminar com maior velocidade tornando-se necessária a tomada de medidas para o combate da prática. As primeiras medidas destinadas a coibir a dupla tributação ocorreram no âmbito da antiga Liga das Nações através dos primeiros tratados bilaterais, principalmente no comércio naval.

Entretanto, com o término da Segunda Guerra Mundial a prática da dupla tributação observou um crescimento exponencial, justificável principalmente pelo contexto de internacionalização de novas economias, em especial a norte-americana. Deste modo, passou a representar um entrave às economias do mundo capitalista que se encontravam na tentativa de expandir seus mercados através de produtos com preços mais competitivos. Portanto, para não terem seus crescimentos freados por essa prática estas nações iniciaram os primeiros estudos e elaboraram os primeiros tratados e as primeiras práticas no intuito de superação desta problemática.

Os primeiros esforços deram origem a Convenção-Modelo elaborada pelo Comitê Fiscal da Organização Europeia de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OECE), o qual foi, posteriormente, substituído pela Organização de Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE), instituição internacional responsável pela criação do primeiro *Draft Convention*.

Com a alteração dos paradigmas existentes nas relações entre economias soberanas distintas surgiram no Brasil, como resposta ao contexto apresentado, políticas de desenvolvimento econômico e protecionismo dos mercados internos. A intensificação da busca por mecanismos capazes de reduzir as distorções concorrências e econômicas foi o reflexo direto da disseminação das práticas de bitributação e pluritributação.

Com a consolidação do modelo econômico de “estado desenvolvimentista” vivido pelo Brasil, o qual tinha por objetivo estimular investimentos estrangeiros no setor industrial do país, tornou-se mais importante ainda a celebração de tratados econômicos e tributários capazes de reduzir ou eliminar as distorções geradas pela dupla tributação. Neste momento, situado principalmente na década de 1970, foram celebrados a maior parte dos tratados, ainda em vigor⁹.

Concomitantemente o Brasil também se debruçou sobre a estruturação de acordos capazes de fortalecer e desburocratizar os meios de cooperação fiscal entre os países, a exemplo do Acordo de Cooperação Econômica com os países da América Latina, do Acordo de Cooperação Aduaneira e do modelo de Acordo de Cooperação Técnica com a França.

⁹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Direito Tributário Internacional: Contextualização do Debate Atual**, pg. 8.

3.1.1 Conceitos e Tratamento Doutrinário

Dentre as inúmeras definições do fenômeno de dupla tributação, uma das mais amplamente difundidas é a elaborada pelo Comitê Fiscal da Organização para Cooperação Desenvolvimento Econômico – OCDE, nos seguintes termos: “O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois — ou mais — Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”¹⁰.

No intuito de compreender a citada definição é necessário “destrincha-la” e identificar os principais elementos deste fenômeno, os quais são: (i) pluralidade de soberanias tributárias; (ii) identidade do sujeito passivo; (iii) identidade do elemento material do fato gerador; (iv) identidade do imposto; e (v) identidade do período¹¹.

Como cerne do primeiro elemento temos a soberania, esta no Estado Moderno é concebida como a vontade do povo representada pela supremacia do poder estatal, garantido pela Carta Constitucional ¹². Portanto, por questões de hierarquia apenas é possível haver concorrência capaz de gerar a bitributação entre “vontades de tributar” soberanas.

Quanto ao segundo elemento, a identidade do sujeito passivo, trata-se de uma exigência há muito conhecida e trabalhada pela doutrina, e refletida pelo poder judiciário, de que a ocorrência da dupla tributação só é possível quando o sujeito passivo de um débito for o mesmo de outro débito para com outro Estado soberano. Este requisito é o que distingue a dupla tributação jurídica da dupla tributação econômica, como será discutido adiante¹³.

Identidade de pressuposto, também chamado de identidade do elemento material do fato gerador, é elemento essencial da dupla tributação, sem o qual não é possível caracterizar a dupla tributação, uma vez que o fato gerador é quem dá causa a tributação. Portanto, tratando-se de fatos geradores distintos não é possível ser configurado um mesmo imposto.

A identidade do imposto é um dos requisitos que exigem maior cuidado em seu trato. Em razão do fenômeno da dupla tributação depender do “conflito” entre dois ordenamentos jurídicos distintos é uma tarefa complexa definir que pressupostos e que conceitos devem ser levados em consideração para se concluir que duas cobranças realizadas uma por cada um

¹⁰ *Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio — informe 1977 del Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico*, pg. 15.

¹¹ UCKMAR, Victor, CORASANITI, Giuseppe. **Manual de Direito Tributário Internacional**. Ed. Dialética, 2012, pg. 140.

¹² ALVES, Felipe Dalenogare. **O Conceito de Soberania: Do estado moderno até a atualidade**, 2010, pg. 2.

¹³ UCKMAR, Victor, CORASANITI, Giuseppe. **Manual de Direito Tributário Internacional**. Ed. Dialética, 2012, pg. 143.

destes ordenamentos tratam do mesmo imposto e são exigidas em razão do mesmo fato gerador no mesmo tempo¹⁴.

Para parte da doutrina, representado por Klaus Vogel, a verossimilhança da identidade do imposto depende da convergência de três elementos, sejam ele o fato gerador da obrigação tributária, a identidade do sujeito passivo e a natureza da base de cálculo. No entanto se estes elementos forem analisados com grande rigidez dificilmente se encontrará impostos idênticos, portanto, vem se estabelecendo nos ordenamentos internos a tendência de substituir a expressão “identidade dos impostos” pelas expressões “impostos similares”, “impostos semelhantes” e “impostos análogos”.

Por fim, o último elemento é a identidade de período. Ou seja, para que haja dupla tributação as cobranças realizadas por dois Estados soberanos em razão do mesmo fato gerador ao mesmo sujeito passível em configurando impostos similares devem ocorrer em razão de evento ocorrido no mesmo período, no mesmo tempo¹⁵.

Atualmente, é a visão doutrinária majoritária, conforme anotado por Alerto Xavier, deve ser reconhecida a ocorrência da chamada dupla tributação jurídica internacional quando estiverem presentes pelo menos quatro identidades, sejam elas, a identidade de contribuintes, a identidade de pressupostos, a identidade de tributo e a identidade de período de tempo¹⁶.

Em contraposição, a denominada dupla tributação econômica internacional ocorreria sempre que presentes apenas três identidades, quais sejam, a identidade de pressuposto, a identidade de tributo e a identidade de período de tempo¹⁷.

Quanto à problemática jurídica resultante destes eventos a única que traz consequências mais gravosas é a dupla tributação jurídica, considerada como atentatória aos princípios da justiça e da equidade, além de mais perniciosa do ponto de vista econômico, reclamando, assim, consideráveis esforços para solucioná-la¹⁸. A exemplo dos reflexos deste evento sobre o tratamento dispensado pela doutrina e por órgãos relacionados às questões fiscais, temos por exemplo os Comentários às Convenção-Modelo, elaborados pelo Comitê de

¹⁴ UCKMAR, Victor, CORASANITI, Giuseppe. **Manual de Direito Tributário Internacional**. Ed. Dialética, 2012, pg. 143.

¹⁵ UCKMAR, Victor, CORASANITI, Giuseppe. **Manual de Direito Tributário Internacional**. Ed. Dialética, 2012, pg. 144.

¹⁶ BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**, 2007, pg. 140.

¹⁷ BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**, 2007, pg. 140.

¹⁸ BORGES, Antônio de Moura. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**, 2001.

Assuntos Fiscais da OCDE, onde resta claro que somente a dupla tributação jurídica internacional que é regida pelos tratados¹⁹.

Diante disso, será unicamente a dupla tributação jurídica foco das soluções apresentadas no tópico 4.

3.1.2 Dupla não Tributação

Em posição diametralmente oposta temos o instituto da dupla não tributação ou *double non taxation*. Este se apresenta quando mesmo estando presentes todos os requisitos legais à tributação e conseqüentemente à criação de um crédito tributário estão presentes para dois ordenamentos jurídicos distintos, porém nenhum destes realiza o lançamento tributário. Ou seja, ocorrer fato gerador capaz de atribuir a pelo menos dois Estados o direito de tributar, mas nenhuma das nações o exerce.

Uma definição sucinta e adequada é explicada pelo jurista Alberto Xavier, definindo a dupla não tributação como “fenômeno pelo qual, nas relações entre dois ou mais Estados, cujas leis tributárias são potencialmente aplicáveis a certa situação da vida, esta não é efetivamente abrangida por nenhuma delas”²⁰.

A dupla não tributação, pode deste modo ocorrer por algumas razões, dentre as principais a inexistência de regras tributárias sobre o assunto, intuito de conceder imunidades e/ou isenções ou na existência de convenções internacionais nas quais os signatários se comprometem em não tributar determinados fatos.

Na última hipótese temos que, a não tributação em decorrência de tratados internacionais, pode ser intencional ou acidental. Embora situação mais rara, é intencional quando nenhum dos Estados que possui o direito de tributar o deseja.

Por outro lado, é acidental quando não foram previstas situações que apenas são pensadas posteriormente ou quando surgem conflitos relacionados a qualificação dos termos contidos nos tratados. Esta espécie seria fruto da falta de clareza dos tratados, o que geraria

¹⁹ **Introdução do item 3 dos Comentários à Convenção-Modelo do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE:** “Este é o principal objetivo da Convenção-Modelo da OCDE sobre Tributação de Renda e do Capital, a qual assegura um mecanismo de solução, em bases uniformes, dos problemas mais comuns que surgem no campo da dupla tributação jurídica internacional”. “1. Estes artigos tratam da assim chamada dupla tributação jurídica, que ocorre quando a mesma renda ou capital é tributada nas mãos da mesma pessoa, por mais de um Estado. 2. Esta hipótese deve ser distinguida especialmente da assim chamada dupla tributação econômica, quando duas pessoas diversas são tributadas sobre a mesma renda ou o mesmo capital. Se dois Estados desejam resolver problemas relativos à dupla tributação econômica, devem eles fazê-lo através de negociações bilaterais”.

²⁰ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pg. 512.

por sua vez casos de reserva mental, levando a fatos geradores não tributados por nenhum dos entes contratantes.

Embora a dupla tributação e dupla não tributação sejam figuras opostas, ambas são realidades indesejadas pelos Estados e os estimulam a buscar mecanismos de coibição.

A dupla tributação, como já foi tratada, leva à perda de investimentos estrangeiros, assim como estimular a utilização de medidas elisivas pelos contribuintes; A dupla não tributação, por sua vez fere princípios tributários internacionais como o da isonomia e o da não discriminação, bem como contraria o entendimento dos Fiscos de tributar quaisquer situações consideradas tributáveis.

As soluções mais utilizadas até o momento são as convenções internacionais, as quais objetivam evitar e eliminar a ocorrência destes fenômenos. Nos últimos 50 anos os tratados internacionais cresceram em número exponencialmente para combater a dupla tributação, entretanto, não há tratados que visem evitar explicitamente a dupla não tributação, sendo esta uma consequência positiva de um “bom” tratado²¹.

3.2 Competição Fiscal Danosa

Outro importante obstáculo ao combate da evasão fiscal internacional é a Competição Fiscal Danosa. Assim como a dupla tributação a competição tributária danosa é fruto de ações governamentais, porém estas por sua vez são intencionais.

A competição fiscal danosa ou agressiva, como também é chamada, é um dos efeitos negativos advindos da internacionalização das economias mundiais e do crescimento de práticas elisivas e do fenômeno da pluritributação, como constatado em relatório da OCDE²².

Competição Fiscal Danosa pode ser compreendida como o desenvolvimento de políticas fiscais pelo Estado no intuito de desviar capitais financeiros e outros de alta mobilidade através da concessão de benefícios variados, o que por si só seria capaz de induzir

²¹ CABRAL, Flávio Garcia. Dupla Tributação Internacional e Dupla não Tributação, 2009, pg. 2.

²² OECD. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, pg. 14, OECD Publications. No original: “(...) globalization has had a positive effect on the development of tax systems. Globalization has, however, also had the negative effects of opening up new ways by which countries can exploit these opportunities by developing tax policies aimed primarily at diverting financial and others geographically mobile capital. These actions induce potential distortions in the patterns of trade and investment and reduce global welfare. As discussed in detail below, these schemes can erode national tax bases of other countries, may alter the structure of taxation (by shifting part of the tax burden from mobile to relatively immobile factors and from income to consumption) and may hamper the application of progressive tax rates and the achievement of redistributive goals. (...) More generally, tax policies in one economy are now more likely to have repercussions on other economies. These new pressures on tax apply to both business income in the corporate sector and to personal investment income.”

potenciais distorções nos padrões de comércio e investimento, levando a redução do bem-estar da população de algumas nações, uma vez que a tributação é a principal fonte de manutenção dos Estados Modernos.

No decorrer do processo de globalização as políticas fiscais de um Estado passaram a repercutir de forma mais intensa em outras nações, fenômeno chamado de externalidades pelo Direito Econômico e pela Economia, além de influenciar diretamente na economia doméstica. Estas externalidades podem ser positivas ou negativas para a arrecadação tributária de outros Estados.

A competição tributária em si não gera externalidades negativas, pois enquanto acompanha os limites da normalidade a competição é um estímulo essencial ao desenvolvimento e a busca por maior eficiência nas atividades do Estado. Deste modo, a alteração das legislações tributária com o propósito de atrair investimentos internacionais é uma prática bastante disseminada e que acompanhou o processo de globalização e inter-relação entre as economias, o que por si só não é danoso às economias mundiais.

Entretanto a ação não coordenada nessas alterações provoca a competição tributária danosa, pois passasse a oferecer tratamento diferenciado aos capitais internacionais, distinguindo-se os contribuintes globalizados dos não globalizados, provocando assim distorções²³.

Distinguem-se, portanto, a existência de dois tipos principais de concorrência no âmbito das jurisdições tributárias, sendo a competição tributária justa (*fair tax competition*) e a competição tributária danosa (*harmful tax competition*).

Primeiramente, a competição tributária justa, como o próprio nome demonstra é a competição que se encontra dentro dos limites “saudáveis” da disputa fiscal entre diferentes nações. Compreende-se como justa quando cada Estado é capaz de atingir um estado de homeostase entre a redução da carga tributária e a manutenção da arrecadação tributária em níveis adequados com os deveres de prestação de serviços públicos fundamentais à população, além da própria manutenção do Estado²⁴.

É necessário compreender que reduções e benefícios fiscais apenas são concedidos quando a maior eficiência do Estado em suas obrigações fiscais de arrecadação e fiscalização consegue reduzir custos e decide por refleti-los em “benesses” visando atrair maiores investimentos e, conseqüentemente, aumentar a arrecadação. Portanto, para se apresentar de

²³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira e SILVA, Lauriana de Magalhães. **Concorrência Tributária Internacional e Soberania**, pg. 16.

²⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira e SILVA, Lauriana de Magalhães. **Concorrência Tributária Internacional e Soberania**, pg. 17.

forma “justa” é mandatório que os benefícios fiscais advenham diretamente da maior eficácia das instituições.

De forma diametralmente oposta temos a competição tributária danosa, que por sua vez se caracteriza pela concessão de vantagens e benefícios fiscais de forma seletiva e/ou sem a contrapartida da maior eficiência dos institutos fiscais. Neste sentido segue comentário do professor Túlio Rosembuj da Universidade de Barcelona.

“ajudas de Estado, gênero no qual os auxílios que impliquem redução da carga tributária são uma espécie, que são concedidas de modo seletivo a setores específicos da economia ou então a alguns operadores privados em detrimento de outros seriam passíveis de contestação frente a organizações internacionais que defendem o livre comércio, tal como a Organização Mundial do Comércio (OMC)”²⁵.

Ante a multiplicidade de ações que podem caracterizar uma política fiscal agressiva é necessário exemplificar algumas ações, lembrando sempre que não se trata de um rol fechado. Dentre as principais ações temos: (i) nenhuma ou baixa carga tributária; (ii) “*ring-fencing*” (tributação de incentivos fiscais específicos para contribuintes estrangeiros); (iii) falta de transparência; (iv) falta de efetiva troca de informações com outras jurisdições fiscais; (v) definição artificial da base de cálculos dos tributos; (vi) ausência de normas relativas a preços de transferência; (vii) isenções concedidas aos rendimentos de origem estrangeira; (viii) alíquota ou base de cálculo nominais negociáveis com a administração tributária; (ix) sigilo sobre determinadas informações (e.g. composição societária); (x) promoção/aceitação de estruturas fiscais destinadas à redução da carga tributária; (xi) ausência de efetiva realização de atividade econômica²⁶.

Ante o discutido até o momento, o século XX exigiu o desenvolvimento de políticas voltadas ao combate à competição fiscal danosa entre jurisdições distintas. O Brasil em razão de sua inserção nos mercados mundiais passou a integrar os debates e a busca por soluções. No momento em que este debate foi iniciado o Brasil se encontrava justamente em busca de reformas tributárias, que acabaram por culminar entre outras coisas no Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que em relação aos investimentos internacionais a estratégia adotada pelo governo era a atração de capital internacional através de isenções e benefícios que levaram a uma desestabilização da balança orçamentária nacional, demonstrando total

²⁵ ROSEMBUJ, Tulio. *Derecho Fiscal Internacional*. Barcelona: El Fisco, 2001, pg. 275.

²⁶ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Direito Tributário Internacional: Contextualização do Debate Atual**, pg. 16.

“indisciplina fiscal”, o que por sua vez gerou um elevado aumento da dívida externa levando a estagnação econômica e a crise econômica enfrentada durante a década de 1980 e 1990.

3.3 Paraísos Fiscais e o Tratamento Fiscal Brasileiro

Até o momento foram tratados dois dos três principais problemas advindos das mudanças estruturais dos mercados mundiais, bitributação e competição tributária danosa, restando debater acerca dos paraísos fiscais e sua contribuição no desequilíbrio do sistema.

Os paraísos fiscais surgem em consequência dos aumentos progressivos das tributações nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, o que acaba por tornar a prática das atividades empresariais algo bastante oneroso, por exemplo, levando a procura por parte das empresas de locais onde a tributação possa ser considerada “privilegiada”.

A despeito do senso comum os paraísos fiscais em si não são ilegais e sua existência não é necessariamente prejudicial, assim como defende estudo do National Bureau for Economic Research (NBER) em sua publicação de nome “*Why Europe should love tax competition – and the U.S. even more so*”. Neste trabalho se compreendeu que a concorrência fiscal é uma prática de mais benefícios que prejuízos assim como os paraísos fiscais, uma vez que ambos levariam os governos a cortes de gastos governamentais improdutivos, incluídos benefícios e pagamentos a políticos²⁷.

Cabe destacar que a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) composta pelas principais economias mundiais, inclusive os Estados Unidos da América, apresentam entendimento frontalmente contrário a NBER, considerando que a concorrência fiscal é uma ameaça ao “Estado de Bem-Estar”, como será visto em breve.

A questão suscitada será trabalhada melhor a diante, porém, inicialmente devemos compreender no que consistem os paraísos fiscais.

A princípio, partindo do conceito de paraíso fiscais estabelecido pela Empresa Investopedia, responsável por pesquisas na área de educação financeira, paraíso fiscal é o país, político e economicamente estável, que oferece as pessoas físicas ou jurídicas estrangeiras taxas tributárias mínimas com pouco ou nenhum compartilhamento de informações com autoridades fiscais estrangeiras²⁸.

²⁷ JANEBA, Eckhard e SCHJELDERUP, Guttorm. *Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even So*, 2004, pg. 2.

²⁸ Investopedia. “What is a ‘Tax Haven’”. “A tax haven is a country that offers foreign individuals and businesses a minimal tax liability in a politically and economically stable environment, with little or no financial information shared with foreign tax authorities. Tax havens do not require individuals to reside in or businesses

Segundo a definição apresentada os paraísos fiscais seriam Estados ou áreas nas quais pessoas físicas ou jurídicas apresentam responsabilidades tributárias “mínimas” em um ambiente político e economicamente estáveis. Por fim, o conceito ainda estabelece um requisito discutível, o qual seria a necessidade de haver pouca ou nenhuma informação financeira compartilhada com autoridades fiscais estrangeiras.

Outra definição é a estabelecida por Heleno Torres, referência doutrinária na área de Direito Tributário Internacional:

A definição de “países com tributação favorecida”, como vem sendo apresentada pela doutrina, designa aqueles países que, para o tratamento fiscal dos rendimentos de não residentes ou equiparados a residências, aplicam uma “reduzida” ou “nula” tributação sobre os rendimentos e que contam ainda com segredo bancário, falta de controle de câmbios e mantém uma grande flexibilidade para a constituição e administração de sociedades locais²⁹.

Embora as definições apresentadas em muito se assemelhem, não é possível tomá-las como conceito definitivo, uma vez que não é possível classificar com precisão um paraíso fiscal. A depender dos critérios ou parâmetros adotados uma nação pode ser considerada um paraíso fiscal ou não.

Um exemplo são os Estados Unidos da América, se avaliarmos unicamente sua carga tributária pode ser considerado um paraíso fiscal para os cidadãos europeus, uma vez que a carga tributária norte-americana é de 29% do PIB comparado com 42% no caso europeu³⁰.

Outro exemplo bastante elucidativo da questão tratada é que vários países considerados paraísos fiscais apresentam tributação as vezes mais elevadas que as do Brasil, entretanto, são considerados “*Tax Havens*” em razão de seu segredo bancário e não compartilhamento de informações com as nações estrangeiras.

No direito brasileiro não há um conceito objetivo do que é um paraíso fiscal, porém na Lei 9.430/96 estipula de forma objetiva que paraíso fiscal é aquele que tributa em alíquota inferior a 20% pessoas físicas e ou jurídicas. Entretanto, apenas este critério não é suficiente,

to operate out of their countries to benefit from local tax policies. Due to the globalization of business operations, an increasing number of U.S. corporations, including Microsoft, Apple and Alphabet, are keeping cash in offshore tax havens to minimize corporate taxes.”

²⁹ TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pg. 79. In Planejamento Tributário. Edison Carlos Fernandes. São Paulo: MP Editora, 2007, pg. 22-23.

³⁰ MASON, Frederick Mario. **Concorrência Fiscal Internacional e Paraísos Fiscais**, pg. 10.

portanto a lei pátria exige ainda que o regime tributário investigado possua formas societárias ou de investimento que permitam um tratamento fiscal privilegiado³¹.

Outras espécies normativas que tratam desta matéria são desenvolvidas através de Atos Declaratórios ou Instruções Normativas da Receita Federal, por exemplo, temos a Instrução Normativa nº 188/2002 que elenca países com tributação privilegiada em razão de terem baixa tributação e/ou sigilo societário. Esta lista não é taxativa ou vinculante e é atualizada de tempos em tempos³².

Tomando um momento para comparar as visões que a NBER e a OCDE possuem acerca dos paraísos fiscais, temos que a NBER considera que a competição fiscal assim como os paraísos fiscais contribuem para que os governos criem políticas governamentais que objetivem reduzir gastos desnecessários assim como a criação de políticas fiscais mais eficientes, o que acabaria por beneficiar a sociedade.

Embora, os estudos realizados pela NBER tenham embasamento teórico e um bom levantamento de dados, a realidade internacional encontra-se mais próxima do entendimento da OCDE onde a competição fiscal danosa assim como os paraísos fiscais promove a evasão fiscal, além de diversas desvantagens comerciais e financeiras.

Isto, por que o fator-chave dos “*Tax Havens*” é o sigilo bancário, na medida em que oculta a origem e o destino do capital administrado, a identidade dos parceiros comerciais e financeiros da empresa, os montantes transferidos, as datas de movimentação financeira, enfim, aspectos que conforme os ramos de atividade em jogo podem ser vitais para a própria sobrevivência dos empreendimentos a médio e longo prazo.

Os paraísos fiscais são instrumentos lícitos de planejamento fiscal, entretanto sua “criminalização” ocorre quando são prejudiciais à realidade econômica internacional à medida que diversos países apresentam cargas tributárias elevadas, chamados de “*Tax Hells*”. Porém, como já foi afirmado, uma das maiores razões para a “popularização” dos paraísos fiscais é a obtenção do completo sigilo bancário e fiscal³³.

Sigilo bancário completo é um perigo, principalmente, por possibilitar a criação de empresas ou outros institutos capazes de artificialmente disfarçar movimentações financeiras e lucros, dificultando seu rastreamento e sua tributação pelos países detentores destes créditos³⁴.

³¹ MASON, Frederick Mario. **Concorrência Fiscal Internacional e Paraísos Fiscais**, pg. 14.

³² MASON, Frederick Mario. **Concorrência Fiscal Internacional e Paraísos Fiscais**, pg. 16.

³³ CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS, Rui Barros Leal. **Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas**, pg 6.

³⁴ CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS, Rui Barros Leal. **Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas**, pg 6.

Essas características são as responsáveis pela grande disseminação dos paraísos fiscais e por estimular seu combate em nível mundial pelas grandes economias do globo.

No Brasil o tratamento legislativo acerca dos paraísos fiscais é recente tendo iniciado de forma indireta em 1996 e se apresentado de forma mais contundente em 2002.

As primeiras discussões em nível mundial relacionadas aos paraísos fiscais foram iniciadas pela OCDE quando definiu que os “Países com Tributação Favorecida” intensificavam o fenômeno da competição tributária injusta.

Foi frente às pressões da OCDE que, mesmo não sendo membro até o momento, o Brasil introduziu em seu ordenamento jurídico as primeiras normas direcionadas ao combate de práticas elisivas. Neste sentido, a primeira lei criada foi a nº 9.430/96 que em seu artigo 24 estabeleceu as primeiras normas quanto aos preços de transferência.

Embora a referida lei não trouxesse a distinção “país com tributação favorecida” ou “regime fiscal privilegiado” era evidente sua destinação a estes locais, uma vez que determina a adoção de preço de transferência à remessa de valores destinados aos residentes ou domiciliados em países que não tributassem renda ou que a tributação fosse sob alíquotas máximas inferiores a 20% (vinte por cento).

Acompanhando o contexto internacional em agosto de 2002 foi criada pela Receita Federal Brasileira a Instrução Normativa nº. 188, responsável por ampliar a definição de paraísos fiscais adotada até o momento. A partir desta instrução, segundo seu artigo 1º, seriam países de tributação privilegiada aqueles que não tributassem a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. É evidente com a referida definição demonstrava preocupação com o sigilo fiscal existente nos paraísos fiscais.

Mesmo diante da ampliação da definição o governo federal sentiu a necessidade de aumentar a rigidez de suas cobranças, tendo, por exemplo, aumentado a alíquota de Imposto de Renda retido em fonte de 15% (quinze por cento) para 25% (vinte e cinco por cento) sobre os acréscimos de capital por residentes ou domiciliados nos países de tributação privilegiada.

Entretanto, as práticas elisivas e evasivas mantiveram acelerado ritmo de crescimento, o que demonstrou que o atual tratamento ainda era ineficiente à coibição destas práticas. Este contexto culminou na segunda lei de maior relevante ao combate destas práticas, Lei nº 11.727 de 2008.

A Lei nº 11.727 buscou ampliar seu conceito quanto aos PTFs passando abarcar os países em acordo com a definição do art. 1º da IN 188 da RFB e os países que concedessem

vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país.

Ainda em razão da insuficiência de resultados com as referidas regras foi criada nova IN em substituição a de nº 188 na tentativa de maximizar os efeitos de combate aos *Tax Heavens*. A IN nº 1.037/2010 atualizou o rol de PTF - rol este considerado pelo princípio da estrita legalidade em matéria tributária exaustivo -, além de listar os regimes fiscais privilegiados nos termos da Lei 11.727/08.

Além de aumentar a lista de PTF para 65, incluindo a Suíça, país com o qual o Brasil mais intensificou suas operações de redirecionamento de renda nas últimas décadas, a inovação foi a criação da lista de “regimes fiscais privilegiados”.

Regimes fiscais privilegiados seriam as sociedades que não estariam abarcadas pela definição legal de países de tributação favorecida, porém ofereceriam privilégios fiscais, dentre eles formas societárias que favorecem o sigilo fiscal, objetivando inicialmente atrair investimentos.

Ante o histórico brasileiro é possível concluir que as mudanças ocorridas no decorrer das últimas décadas visaram favorecer a segurança jurídica tributária, assim como aumentar formalmente o poder fiscalizatório da RFB junto aos paraísos fiscais.

4 Principais Medidas do Brasil no Combate à Evasão Fiscal Internacional

Ante a complexidade da matéria como foi exposto até o momento foi possível compreender que são múltiplas as dificuldades enfrentadas para um ambiente econômico e fiscalmente equilibrados. Portanto, além dos obstáculos abordados as ações governamentais de combate devem atuar no controle de vários outros, além de regulamentar questões técnicas que também influenciam as referidas práticas.

Deste modo, seguiremos agora tratando de alguns mecanismos adotados pelo Brasil como forma de superar alguns dos mais importantes obstáculos, entretanto devemos ter em mente que, além dos abordados existem diversos dispositivos legais orientados com a finalidade específica de atribuir um tratamento mais gravoso as práticas elisivas.

O desenvolvimento de medidas eficientes também não é uma atividade simples, pois uma característica presente em grande parte das normas antielisivas incorporadas ao direito brasileiro faz uso de presunções ou de ficções que podem levar a baixa receptividade. A técnica do uso de presunções e ficções legais podem causar duas consequências principais: (i)

podem ser criadas normas menos custosas e mais eficientes; (ii) as normas criadas podem violar direitos dos contribuintes.

Portanto, estes mecanismos são capazes de gerar um trade off entre eficiência e justiça, desta forma as medidas desenvolvidas devem, além de cumprir com seus objetivos não gerarem efeitos negativos a outras garantias como a da isonomia e da legalidade, dentro outros.

4.1 OCDE e BEPS

Na busca por mudanças do sistema internacional tributário tivemos nos últimos anos diversas iniciativas, entretanto a que vem apresentando maior relevância e apoio mundial está sendo desenvolvida conjuntamente pela OECD (*Organization for Economic Co-operation and Development*) e o grupo G20 (Grupo composto pelas 20 maiores economias do mundo).

A OECD tem por objetivo promover políticas que sejam capazes de desenvolver a economia e o bem-estar social das populações ao redor do globo. Através da promoção de fóruns onde Estados possam trabalhar juntos, dividir experiências e procurar por soluções aos seus problemas comuns.³⁵

A união estabelecida pela OCDE e G20 na promoção de mudanças do sistema tributário internacional advém do crescente espaço que a questão da tributação internacional vem ganhando na agenda política internacional. Com o crescimento da integração das economias e dos mercados nas últimas décadas a logística tributária até então vigente revelou uma série de inadequações ao novo contexto internacional, o que acabou por criar “oportunidades” para a “Erosão de Base e Transferência de Lucros” (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS). Ante isto, fez-se necessária à busca por parte dos governos nacionais de formas de restaurar a confiança no sistema e garantir que os lucros gerados por empresas multinacionais sejam tributados onde as atividades econômicas tiveram lugar e os valores são criados.

Com o intuito de iniciar projetos de ação, foi realizada uma série de trabalhos objetivando mensurar a magnitude do BEPS. As estimativas indicaram que as perdas de receita pela evasão de tributos das empresas (*corporate income tax* - CIT) poderiam estar

³⁵ MASON, Frederick Mario. **Concorrência Fiscal Internacional e Paraísos Fiscais**. pg. 14.

entre 4% a 10% das receitas das multinacionais, o que significaria entorno de 100 a 240 bilhões de dólares anuais³⁶.

Como é possível inferir a partir do apresentado até o momento as perdas de receitas não podem ser justificadas por uma única causa, uma vez que existe uma infinidade de ações capazes de desequilibrar o sistema tributário internacional gerando desigualdade no tratamento ao redor do globo. Dentre as práticas danosas mais comuns na atualidade temos o planejamento fiscal agressivo por parte de algumas empresas multinacionais, a interação das regras fiscais internas de diferentes nações, a falta de transparência e de cooperação entre as administrações tributárias, os limitados recursos fiscais nacionais e as práticas fiscais prejudiciais³⁷.

A OCDE juntamente ao G20 desenvolveram uma série de estudos no intuito de compreender a situação e propor soluções. As principais conclusões obtidas serão trabalhadas a partir de agora.

Uma das primeiras constatações obtidas é que os impactos do BEPS são mais representativos nos países em desenvolvimento do que nos países desenvolvidos, isto porque os primeiros possuem maior dependência das receitas do CIT. Disto partem os primeiros entendimentos em busca de soluções, dos quais o mais básico é que numa economia globalizada os governos precisam cooperar e abster-se de práticas fiscais prejudiciais, devendo lidar de forma mais eficaz com a evasão fiscal e proporcionar um ambiente mais seguro e igualitário de atração de investimentos³⁸.

A incapacidade de alcançar tal cooperação reduziria a eficácia do CIT como uma ferramenta para a mobilização de recursos, o que teria um impacto desproporcionalmente prejudicial nos países em desenvolvimento.

Os trabalhos desenvolvidos no Plano de Combate ao BEPS iniciaram com a consolidação dos primeiros sete relatórios apresentados e recebidos pelos líderes do G20 na Cúpula de Brisbane em 2014, o qual levou 2 anos serem consolidados e gerarem os primeiros acordos.

A “comoção” gerada entre as maiores economias mundiais se deve principalmente à necessidade urgente de restaurar a confiança das pessoas comuns na justiça de seus sistemas tributários, de igualar o campo de atuação entre as empresas e fornecer aos governos instrumentos mais eficientes para garantir a efetividade de suas políticas fiscais soberanas.

³⁶ OECD. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2015 Final Reports.

³⁷ OECD. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2015 Final Reports.

³⁸ OECD. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. 2015 Final Reports.

Também era imperativo avançar rapidamente para tentar limitar os riscos de os países tomarem medidas unilaterais descoordenadas que possam enfraquecer os principais princípios fiscais internacionais que constituem um quadro estável para os investimentos transfronteiriços.

O relatório da OCDE quanto a Erosão da Base e Transferência de Lucros realizado em 2013 concluiu que nenhuma regra de imposto único por si só cria ambiente propício as práticas danosas que vem sendo discutidas. Portanto, a erosão fiscal seria fruto da interação entre diferentes deficiências do sistema fiscal nas diversas nações do globo. Identificou-se que um contexto de oportunidades favoráveis, ou ao menos permissíveis às práticas fiscais danosas, são responsáveis pela ampla disseminação da evasão fiscal³⁹.

O relatório concluiu ainda que algumas práticas apresentam maior taxa de afetação, dentre elas as leis e regras internas que não são coordenadas através das fronteiras, as normas fiscais internacionais que nem sempre acompanharam a mudança do ambiente empresarial global e a ausência generalizada de informações relevante ao nível das administrações fiscais e dos decisores políticos⁴⁰.

Se analisarmos de forma mais profunda as três práticas referidas com maior taxa de afetação temos que estão relacionadas diretamente com o discutido no artigo até o momento. A falta de compasso entre as legislações internas e internacionais é a principal causa da ocorrência das práticas de bitributação e pluritributação.

Enquanto a ausência generalizada de informações está intimamente relacionada a existência dos paraísos fiscais e as práticas agressivas de atração de investimentos as custas da evasão fiscal dos lucros gerados pelas multinacionais em diversos territórios.

Após a conclusão dos primeiros compilados a OCDE juntamente ao G20 desenvolveram um pacote de medidas a serem implementadas através de disposições de tratados de forma coordenada, apoiadas por um controle orientado e reforço da transparência, tendo como objetivo principal combater as estruturas de BEPS atacando de forma ampla suas causas de raiz e não apenas os sintomas.

Os idealizadores das medidas do “Plano de Ação BEPS” entendem que a implementação destas seriam capazes de melhor alinhar a localização dos lucros tributáveis com a localização das atividades econômicas e criação de valor, além criar um ambiente de transparência das informações fiscais, onde as autoridades fiscais teriam as informações necessárias a devida aplicação de seus ordenamentos tributários. Seriam ainda objetivos

³⁹ OECD. *Action Plano on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

⁴⁰ OECD. *Action Plano on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

dessas medidas minimizar ou eliminar a incidência da dupla tributação, a melhoria da resolução de litígios, bem como o estabelecimento de mecanismos de apoio e acompanhamento da aplicação das medidas.

Com a consolidação dos estudos e relatórios até o presente momento a OCDE desenvolveu um pacote com 15 medidas destinadas ao combate das práticas de BEPS em sua variedade de “frontes”.

Passaremos agora a explicar de forma sucinta as 15 medidas do pacote BEPS.

4.1.1 Quinze Medidas do BEPS

O pacote BEPS consiste em um grupo de medidas que possuem o intuito de sanar múltiplas deficiências do sistema tributário internacional que surgiram como reflexo da globalização e da inter-relação entre as economias mundiais.

Uma observação que deve ser realizada é que, como pode ser percebido até então, os principais problemas fiscais assim como as suas soluções se direcionam mais especificamente ao tratamento das atividades relacionadas as empresas multinacionais. Isto ocorre em razão de as atividades por pessoas físicas apresentarem menor relevância quando comparada as atividades desenvolvidas por pessoas jurídicas em relação ao montante gerado por cada uma destas, porém isso não significa que as práticas danosas das pessoas físicas ficaram inalteradas.

Diversas das alterações que se fazem necessárias influem nas práticas das pessoas físicas, dentre as principais temos a transparência fiscal. Existindo uma maior cooperação entre os Estados soberanos na troca de informações acerca das saídas e entradas de montantes financeiros se torna possível fiscalizar e conseqüente punir a evasão fiscal realizada por pessoa física, práticas bastante comuns, por exemplo, no Brasil.

A primeira medida relaciona-se ao desafio fiscal no tratamento da economia digital. De acordo com os relatórios desenvolvidos a economia digital não pode ser circunscrita, uma vez que além de ultrapassar com extrema facilidade qualquer território soberano vem nas últimas décadas misturando-se intimamente com a própria economia *lato sensu*⁴¹.

Nesse sentido, foram desenvolvidas regras e mecanismos de implementação para ajudar a cobrar os impostos sobre o valor agregado (VAT), baseando-se no país em que o consumidor se encontra no caso de transações transfronteiriças entre empresas. Estas medidas

⁴¹ OECD. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 1: 2015 Final Reports.*

destinam-se a nivelar o jogo entre os fornecedores nacionais e estrangeiros e facilitar a cobrança eficiente do VAT devido sobre estas transações.⁴²

A segunda medida se destina a neutralização dos efeitos de arranjos fiscais híbridos incompatíveis, ou seja, visa impedir que as diferenças no tratamento fiscal de uma entidade ou instrumentos sob as leis de duas ou mais jurisdições fiscais possam ser explorados para se conseguir a dupla não tributação. Este tipo de comportamento fiscal ocorre de forma generalizada resultando em substancial erosão das bases tributáveis dos países em causa, afetando de forma global a concorrência, a transparência das informações fiscais, assim como a eficiência e equidade da tributação por cada nação que lhe for de direito⁴³.

Estas ações visam facilitar a convergência das práticas domésticas de cada nação como forma de refrear ou neutralizar os referidos arranjos fiscais. Desta forma, tem-se que a solução de tal questão é a eliminação de benefícios fiscais obtidos em razão da incompatibilidade entre jurisprudências, e pôr fim as múltiplas deduções onerosas para uma única despesa, as deduções em um país sem tributação correspondente em outro e a geração de múltiplos créditos tributários “estrangeiros” sobre um montante de tributos pagos. Ao neutralizar as incompatibilidades sem interferir com a utilização dos instrumentos e entidades fiscais, as regras inibirão a utilização destes mecanismos como um instrumento para o BEPS sem afetar negativamente o comércio e o investimento transfronteira.

A terceira ação está relacionada ao reforço das regras que regem as empresas controladas no exterior. Embora seja reconhecido que a eficácia destas ações dependerá de questões relacionadas à política doméstica de cada jurisdição, deve-se compreender que as recomendações foram desenhadas para garantir que os Estados que escolherem por sua implementação terão regras que impedem efetivamente os contribuintes de transferir renda para subsidiárias estrangeiras⁴⁴.

Os relatórios identificam os desafios às regras de CFC (*Controlled Foreign Company*) existentes, representadas pela renda móvel, como a propriedade intelectual, os serviços e as transações digitais, e permite que as jurisdições reflitam sobre as políticas apropriadas a esse

⁴² *In the case of a perfectly competitive market for digital goods and services, the incidence of the corporate income tax increase is likely to be borne by labour in the affected foreign suppliers production country and consumers in market countries, depending on the importance of the affected suppliers with similar cost structures and the availability of alternative goods and services. If the market is imperfectly competitive, the corporate income tax increase is likely to be borne principally by the equity owners of the affected foreign suppliers.*

⁴³ OECD. *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 2: 2015 Final Reports.*

⁴⁴ OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company (CFC) Rules, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 3: 2015 Final Reports.*

respeito. O trabalho enfatiza que as regras do CFC têm um papel importante e continuado na abordagem do BEPS, como um *backstop* para preços de transferência e outras regras.

Em quarto estão as ações que objetivam limitar a erosão da base por meio de deduções de juros e outros pagamentos financeiros. É sabido que uma abordagem comum para facilitar a convergência das regras nacionais no domínio da dedutibilidade de juros⁴⁵.

A influência das regras fiscais sobre a localização da dívida dentro de grupos multinacionais tem sido estabelecida em vários estudos acadêmicos e é bem conhecido que os grupos podem facilmente multiplicar o nível de dívida ao nível da entidade do grupo individual via financiamento intragrupo. Ao mesmo tempo, a capacidade de obter deduções de juros excessivos, incluindo aquelas que financiam a produção de rendimentos isentos ou diferidos, deve ser abordada de forma coordenada, dada a importância de abordar considerações de competitividade e de assegurar que as limitações de despesas de juros apropriadas não conduzam a dupla tributação. A abordagem comum visa assegurar que as deduções de juros líquidas de uma entidade estão diretamente ligadas ao rendimento tributável gerado pelas suas atividades econômicas e promover uma maior coordenação das regras nacionais neste espaço.⁴⁶

A quinta ação é uma das mais importantes, além de que a melhor relacionada ao presente trabalho. Esta ação se destina ao combate mais eficiente as práticas fiscais danosas levando em consideração a necessidade da transparência fiscal nesta “batalha”⁴⁷.

As preocupações atuais sobre as práticas fiscais danosas estão relacionadas principalmente a escolha de regimes fiscais que ofereçam através de falta de transparência em relação a operações econômicas informações artificiais acerca da transferência de lucros de empresas multinacionais.

Neste sentido, o relatório que deu razão a 5ª ação estabelece uma norma mínima para avaliar se existe uma atividade substancial num regime de tributação privilegiada. Ou seja, busca-se com esta metodologia verificar se a tributação que ocorre nestes “paraísos fiscais” se

⁴⁵ OECD. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and other Financial Payments, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 4: 2015 Final Reports.*

⁴⁶ “Most countries tax debt and equity differently for the purposes of their domestic law. Interest on debt is generally a deductible expense of the payer and taxed at ordinary rates in the hands of the payee. Dividends, or other equity returns, on the other hand, are generally not deductible and are typically subject to some form of tax relief (an exemption, exclusion, credit, etc.) in the hands of the payee. While, in a purely domestic context, these differences in treatment may result in debt and equity being subject to a similar overall tax burden, the difference in the treatment of the payer creates a tax-induced bias, in the cross-border context, towards debt financing. The distortion is compounded by tax planning techniques that may be employed to reduce or eliminate tax on interest income in the jurisdiction of the payee”.

⁴⁷ OECD. *Countering Harmful Tax Practices more Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 5: 2015 Final Reports.*

justifica através da ocorrência do fato gerador responsável por sua incidência ou se a tributação é atraída a esses locais de forma artificial no intuito de evitar valores dos reais credores destes tributos. Através desta medida se tende a impedir que um país ofereça uma tributação privilegiada como forma de se tornar mais convidativo a manutenção de lucros ou a própria tributação que em outras nações mesmo que o fato gerador destes tributos não tenha ocorrido neste território.⁴⁸

Seguindo este princípio temos que aplicando esta medida seria exigida a ocorrência de atividades substanciais para que um regime conceda benefícios a um contribuinte na medida em que o contribuinte efetua as atividades geradoras de rendimentos essenciais necessárias para produzir o tipo de rendimento abrangido pelo regime especial.

No domínio da transparência, deverá ocorrer entre as nações envolvidas uma espontânea, porém obrigatória, troca de informações acerca da ocorrência de ações que busquem tirar proveito da situação fiscal de cada nação nos termos estabelecidos pelo relatório da OCDE como responsáveis pelo BEPS.

A sexta medida busca prevenir o abuso sobre tratados, seria a criação de mecanismos capazes de defender o “bom uso” dos tratados fiscais de forma que não sejam utilizados de forma abusiva em razão de lacunas ou flexibilidades que apresentem. O “abuso” que se visa coibir são as estratégias através das quais uma pessoa que não é residente e não desenvolveu atividade econômica tributável em um Estado tenta obter os benefícios de um tratado fiscal celebrado por esse Estado⁴⁹.

Outras alterações ao Modelo de Convenção Tributária da OCDE foram acordadas para garantir que os tratados não impeçam inadvertidamente a aplicação de regras nacionais “anti-abuso”.

Com sétima ação temos a preocupação com as empresas que artificialmente buscam fugir do status de estabelecimentos permanentes. Isto em razão de que os tratados fiscais, geralmente, preveem que os lucros empresariais de uma empresa estrangeira são tributáveis num Estado apenas na medida em que a empresa tem nesse Estado um estabelecimento permanente ao qual os lucros são atribuíveis⁵⁰.

⁴⁸ *In the context of IP regimes such as patent boxes, consensus was reached on the “nexus” approach. This approach uses expenditures in the country as a proxy for substantial activity and ensures that taxpayers benefiting from these regimes did in fact engage in research and development and incurred actual expenditures on such activities.*

⁴⁹ OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits Inappropriate Circumstances, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 6: 2015 Final Reports.*

⁵⁰ OECD. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 7: 2015 Final Reports.*

A definição de estabelecimento permanente incluída nos tratados fiscais é, por conseguinte, crucial para determinar se uma empresa não residente deve pagar imposto sobre um rendimento noutra Estado. Conceito inicialmente definido no artigo 5º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sofreu alterações com o relatório criado pela OCDE junto ao G20, adaptando-o melhor a realidade mundial, alterações as quais visam anular técnicas utilizadas para evitar inadequadamente onexo fiscal, incluindo através da substituição de distribuidores por acordos comissionários ou através da fragmentação artificial de atividades empresariais.

As ações 8, 9 e 10 estão voltadas a solução de uma mesma questão, portanto, vem sendo tratadas de forma conjunta nos Relatórios da OCDE, pois referência a medidas em prol de assegurar que o “*transfer pricing outcomes*” sejam correspondentes aos “*value creation*”⁵¹.

As regras de preços de transferência, inicialmente definidas nos artigos 9º da Convenção-Modelo da OCDE e na Convenção-Modelo das Nações Unidas, são utilizadas para determinar, com base no princípio da plena concorrência dentro de um grupo de MNE (*Multinational Enterprise*). As normas existentes nesta área foram clarificadas e reforçadas, incluindo as orientações sobre o princípio de independência e uma abordagem para garantir que fixação de preços adequados dos bens incorpóreos de difícil valor tenha sido acordada no âmbito do princípio da plena concorrência.

O relatório combinado contém orientações revistas que respondem a estas questões e garante que as regras de preços de transferência garantam resultados que melhor alinham os lucros operacionais com as atividades econômicas que os geram.

Medição e Monitorização do BEPS é a décima primeira ação do pacote de medidas. Existem centenas de estudos empíricos que mostram evidências de transferência de lucros motivados por impostos, usando diferentes fontes de dados e estratégias de estimativa. Embora a medição do escopo do BEPS seja desafiadora dada a complexidade do BEPS e limitações de dados existentes, vários estudos recentes sugerem que as perdas de receita global do CIT devido ao BEPS podem ser significativas.

A ação 11 também se encontra relacionada a obtenção de informações, porém avaliar a qualidade das informações que se consegue obter assim como os métodos utilizados para isso. Conclui-se que as significativas limitações de informações restringem severamente a análise

⁵¹ OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Actions 8, 9 and 10: 2015 Final Reports.*

econômica de escala e do impacto das práticas economicamente erosivas, além de se fazer necessária a melhora da coleta de dados e suas metodologias⁵².

Observada a limitação dos dados, construiu-se um painel com seis indicadores do BEPS, os quais forneceriam, mesmo que de forma rudimentar, onde há práticas erosivas e se estas estariam aumentando ou diminuído.

Análises mais recentes realizadas pela OCDE estimam, reconhecendo a complexidade desta tarefa em razão da falta de dados e metodologias pouco eficiente, que as perdas globais de receitas com a evasão fiscal das multinacionais encontram-se entre USD 100 a 240 bilhões por ano.

A pesquisa também descobriu distorções econômicas não-fiscais significativas decorrentes do BEPS e propõe recomendações para aproveitar melhor os dados fiscais disponíveis e melhorar as análises para apoiar o monitoramento do BEPS no futuro, inclusive através de ferramentas analíticas para ajudar os países a avaliar os efeitos fiscais do BEPS e impacto das contramedidas BEPS para seus países. Para o futuro, o aperfeiçoamento da análise econômica e do monitoramento do BEPS exigirá que os países melhorem a coleta, compilação e análise de dados.

A ação 12, ainda trata da problemática relacionada à falta de informações e de transparência, porém propõe que se exija dos contribuintes que revelem seus planejamentos tributáveis danosos. Propõe que conhecendo as práticas utilizadas pelos contribuintes de cada país e a forma com que se utilizam do sistema para evadir valores o combate se torna melhor direcionado⁵³.

A falta de informações tidas como oportunas, abrangentes e relevantes sobre estratégias agressivas de planejamento tributário é um dos principais desafios enfrentados pelas autoridades fiscais em todo o mundo. O acesso antecipado a essas informações proporciona a oportunidade de responder rapidamente aos riscos fiscais por meio de avaliações informadas de riscos, auditorias ou mudanças na legislação e fiscalização.

O relatório da Ação 12 é mais focado sobre os países que não possuem um tratamento melhor definido quanto a divulgação de informações e troca destas com outras soberanias. Portanto, oferece um grupo de orientações visando bem adapta-los a necessidade e cooperar e obter informações precoces sobre os sistemas de planejamento fiscal agressivo ou abusivo e os seus utilizadores.

⁵² OECD. *Measuring and Monitoring BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 11: 2015 Final Reports.*

⁵³ OECD. *Mandatory Disclosure Rules, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 12: 2015 Final Reports.*

Aproximando-se das últimas ações previstas até então pelo relatório de combate à BEPS em décimo terceiro lugar temos a necessidade de reexaminar a documentação de preços de transferência.

Uma documentação melhorada e melhor coordenada dos preços de transferência aumentará a qualidade das informações fornecidas às administrações fiscais e limitará a carga de cumprimento das obrigações das empresas. O relatório da Ação 13 contém uma abordagem padronizada em três níveis para a documentação de preços de transferência, incluindo um padrão mínimo de relatórios por País. Este padrão mínimo reflete o compromisso de implementar o modelo comum para relatórios *Country-by-Country* de forma consistente.

Em primeiro lugar, as orientações partem da necessidade de que as multinacionais forneçam às administrações fiscais informações específicas e detalhadas em seus documentos quanto aos preços de transferências de suas operações comerciais, e em uma plataforma que torne acessível e facilitado o contato de todos os entes fiscais a quem estas informações possam ser pertinentes.

Em segundo lugar, que empresas possuam uma documentação igualmente detalhada e específica sobre as transações realizadas internamente dentro de cada um dos países em que atua. Ou seja, além de possuir uma planilha com os negócios que ultrapassam uma soberania é necessário especificar em outra planilha os que se restringem a um território único.

Em terceiro lugar, é proposta a criação de uma terceira planilha nos moldes a segunda planilha, país-por-país, porém tratando agora do montante da receita, lucro antes do imposto de renda e imposto de renda pago e acumulado e outros indicadores de atividades econômicas de forma anual.

Os relatórios país a país devem ser arquivados na jurisdição da entidade principal e divididos automaticamente por meio de troca de informações de governo para governo. Em circunstâncias limitadas, mecanismos secundários, incluindo arquivamento local, podem ser usados como backup. Um plano de implementação acordado assegurará que as informações sejam fornecidas à administração tributária em tempo hábil, que a confidencialidade das informações relatadas seja preservada e que os Relatórios país por país sejam usados adequadamente.

Em conjunto, esses três níveis de documentação exigirão que os contribuintes articulem posições consistentes de preços de transferência e fornecerá às administrações tributárias informações úteis para avaliar os riscos de preços de transferência, determinar se os

recursos de auditoria podem ser mais efetivamente implantados e, fornecer informações para iniciar e segmentar inquéritos de auditoria.

A penúltima ação se debruça sobre a missão de tornar os mecanismos de resolução de disputas entre Estados soberanos que possam vir a surgir com a introdução do Projeto BEPS mais eficazes. Dentre as principais incertezas que podem surgir temos a ocorrência da dupla tributação, prática que representa um obstáculo ao comércio e ao investimento transfronteiriços⁵⁴.

Para que essa situação seja evitada deve haver um forte compromisso político para a resolução eficaz e célere de litígios através de procedimentos de mútuo acordo. Os métodos de soluções pacíficas de conflitos devem ser estimulados (arbitragem, conciliação).

Por fim, chegamos à última medida prevista no Relatório de 2015, o qual verificou a necessidade de desenvolver instrumentos multilaterais capazes de implementar as referidas medidas adequando a realidade encontrada nos relatórios de cada um dos países participantes, assim como a suas próprias realidades domésticas⁵⁵.

Esta última medida não foi finalizada até o presente momento e já demandou alguns encontros durante o ano de 2016 entre o grupo de países envolvidos, no intuito de desenvolver o referido instrumento multilateral.

4.1.2 Críticas ao BEPS e a Tímida Atuação Brasileira

A despeito de toda a iniciativa BEPS exposta acima, são diversas as críticas existentes as reformas propostas, as quais se dão de forma generalizada ao projeto, assim como de forma particularizada acerca de algumas das ações propostas.

Neste momento, trabalharemos com algumas das críticas apresentadas focando particularmente nas referentes à questão de transparência de informações fiscais e da pluritributação.

É defendido por alguns estudiosos do direito tributário que a iniciativa BEPS da OCDE não é capaz de promover uma real reforma no sistema tributário internacional como se faz necessário, mas atuaria unicamente como uma forma de completar algumas lacunas pontuais do sistema.

⁵⁴ OECD. *Making Dispute Resolution Mechanisms more Effective, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 14: 2015 Final Reports.*

⁵⁵ OECD. *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Action 15: 2015 Final Reports.*

Como pode ser observado o enfoque da OCDE é atualizar o sistema tributário internacional existente, entretanto, é questionável se as condições fiscais internacionais são passíveis de mera atualização e redefinição de conceitos ou se há necessidade de uma reforma mais radical do sistema.

Um exemplo que reforça o questionamento levantado é a questão da dupla não taxação assim como os casos de baixas taxações (paraísos fiscais) e pouca transparência das atividades fiscais associadas às práticas que artificialmente levam a estes efeitos. As raízes destes problemas não se encontram nos sintomas oriundos do regime fiscal enfermo, mas sim da estrutura inadequada do próprio regime a realidade e as necessidades existentes atualmente.

Outro ponto importante à discussão é abordado no livro de Gabriel Zucman, *The Hidden Wealth of Nations, The Scourge of Tax Havens*. Para que as medidas propostas pela OCDE tenham qualquer sucesso, um requisito de grande importância são a transparência fiscal e a cooperação entre as nações para o escambo de informações, neste sentido Gabriel Zucman define informação é a chave para o fim da evasão fiscal⁵⁶.

Zucman assim como outros estudiosos da área compreendem que informação é essencial para que seja possível vencer a evasão fiscal, portanto o primeiro passo é a criação de um registro mundial das finanças assim como das transações domésticas e internacionais.

Muitos defendem que estes registros financeiros já existem, embora estejam fragmentados em vários bancos de dados, entretanto os mais completos e fidedignos a realidade não se encontram sobre a posse de instituições públicas, mas sim das grandes instituições financeiras privadas, como *Depository Trust Company* nos Estados Unidos da América e Banco Clearstream em Luxemburgo⁵⁷.

A meta seria combinar os bancos de dados, expandindo-os o máximo possível com informações verossímeis e transferir sua posse a entidades públicas, combinando isso a prática da troca automática de informações entre bancos em todos os paraísos fiscais e autoridades fiscais estrangeiras seriam obtidas uma “arma letal” contra os segredos financeiros.

Porém, a maior dificuldade é como compelir estas instituições privadas a cooperar?. A criação de políticas e acordos de cooperação entre nações como propõe a OCDE com o Plano de Combate ao BEPS não é suficiente para obrigar os bancos, principalmente os localizados nos paraísos fiscais, a abandonar a opacidade financeira responsável por se tornar próspero.

⁵⁶ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations, The Scourge of Tax Havens*, 2015, pg. 18. “What is missing in this debate is data. Tax evasion by the wealthiest individuals and large corporations can be stopped, but only if we have statistics to measure it, to implement proportional penalties against the countries that facilitate it, and to monitor progress”.

⁵⁷ ZUCMAN, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations, The Scourge of Tax Havens*, 2015, pg. 18.

Diante desta situação, inúmeras são as soluções propostas, porém uma é melhor trabalhada. Esta proposta entende que a intensificação da pressão internacional através de sanções é uma possível solução a esta questão. Ou seja, é proposto aos países prejudicados que sancionassem a falta de rigidez dos Estados considerados como paraísos fiscais em prol de que as sanções superem o lucro advindo da atração que seus privilégios fiscais causam.

Exemplo abrigado no livro *The Hidden Wealth of Nations* defende que a união entre França, Alemanha e Itália seria capaz de forçar a Suíça a divulgar todos os ativos de seus bancos pela imposição de taxas aduaneiras em alíquota de 30% sobre os produtos importados de lá, porque os custos fiscais superariam os ganhos que o país tem com a prosperidade de seus bancos.⁵⁸

Válido destacar que embora tal medida possa atingir os resultados esperados, causaria em seu decorrer crises políticas internacionais de grande relevância, além de que, como já foi destacada no presente trabalho, diversos países podem ser considerados paraísos fiscais dependendo dos critérios utilizados. Portanto, a quem tais medidas se direcionariam quando cada país decidisse quem seria considerado ou não um paraíso fiscal pelas próprias perdas.

Tratando de forma mais específica dos efeitos do BEPS no Brasil temos certa dificuldade em definir o resultado de cada uma das ações propostas pelo Pacote BEPS em território pátrio, isto porque em quase sua totalidade as medidas propostas ainda não foram implementadas.

Embora o Brasil seja signatário e sempre presente nas discussões desenvolvidas pela OCDE e pelo grupo G20, o qual também integra, não vem desenvolvendo um trabalho mais intenso na adaptação da realidade brasileira as medidas propostas pelo grupo.

Neste sentido, de acordo com relatório produzido pela empresa britânica Deloitte⁵⁹, nota-se que o Brasil se comprometeu a iniciar todas as ações propostas com exceção da Ação 7 (*Status* dos estabelecimentos permanentes), a qual foi solicitada revisão de seus parâmetros, porém não iniciou a implementação da maioria das ações, não havendo sequer uma estimativa de quando serão iniciadas.

⁵⁸ Gabriel Zucman realiza ainda uma crítica direcionada ao Plano de Ação BEPS em seu livro: “*Third, we need to rethink the taxation of companies. The fixes recently proposed by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) are unlikely to enable much progress. Looking forward, the taxation of multinational firms should derive from their worldwide consolidated profits, and not, as is true today, from their country- by- country profits, because those are routinely manipulated by armies of accountants. A tax on consolidated profits would increase corporate tax revenue by about 20%; this would essentially benefit the large countries of Europe as well as the United States, where the kings of tax dodging— the Googles, Apples, and Amazons— produce and sell the most but often pay little in taxes.*”

⁵⁹ Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (DTTL)

As únicas ações que já foram iniciadas são a Ação 3 (CFCs), Ação 5 (Práticas Fiscais Danosas) e Ação 13 (Preços de Transferência), entretanto de forma bastante tímida e sem previsão de novos desenvolvimentos no prazo de um ano contatos deste último de setembro de 2016⁶⁰.

4.2 Convenções de Dupla Tributação

Uma das primeiras medidas adotadas pelo governo brasileiro para solucionar os problemas causados pelo fenômeno da pluritributação são as Convenções de Dupla Tributação, que ocorrem através da eleição bilateral de normas capazes de eliminar a dupla tributação, bem como prevenir e combater a evasão e elusão tributária internacional e garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, pela certeza do direito aplicável.

As Convenções de Dupla Tributação são realizadas ao redor do mundo há mais de cem anos, porém tiveram sua interpretação afetada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, mas que somente com o Decreto 7.030, de 14 de dezembro de 2009, passou a vigorar no Brasil.

Esta solução é uma das que melhor vem sendo desenvolvida pelo Brasil frente aos seus maiores parceiros comerciais, portanto, merece ser bem estudada, assim como seus principais efeitos em território pátrio.

4.2.1 Natureza das Normas de Direito Internacional em Matéria Tributária

Neste momento, apresento uma pequena digressão, porém importante, ao tema base do presente artigo quanto à aplicabilidade das regras contidas nos tratados e acordos internacionais. É relevante demonstrar como os institutos do Direito Tributário Internacional são tratados e vistos no Brasil pela doutrina e pelo ordenamento jurídico, o que interfere diretamente em sua aplicação de forma eficiente.

Uma das questões mais tratadas pela doutrina em matéria de Direito Tributário Internacional é a natureza das normas de direito internacional em matéria tributária diante das normas de direito doméstico, ou seja, seriam as normas tributárias internacionais autoaplicáveis após o “simples” cumprimento das formalidades do processo legislativo interno ou se faria necessária a elaboração e inserção dentro da legislação interna das leis e

⁶⁰ Deloitte. **BEPS Actions implementation by country – Brazil**. 2016.

dos institutos criados pelas normas internacionais para que estes gozassem de força de lei dentro do ordenamento jurídico interno?.

Este debate apresenta pelo menos dois polos bem definidos. De um lado a teoria monista, segundo a qual o processo legislativo de integração da norma internacional é suficiente para sua eficácia imediata, e por outro lado temos a teoria dualista, a qual compreende que as normas decorrentes de tratados internacionais assinados pelo Brasil dependeriam da promulgação de legislação interna para apresentarem eficácia⁶¹.

No entanto definir a natureza destas normas interfere também na sua relação com a legislação interna que lhe sobrevenha e que lhe seja incompatível, isto é, seria esta capaz de revogar o tratado internacional? Se sim como fica a segurança jurídica, requisito básico para a integração do Brasil na comunidade internacional bem como para o seu próprio desenvolvimento visto do ponto de vista institucional. Embora este tema já possua precedente diante do Supremo Tribunal Federal ainda é uma discussão bastante intensa na doutrina nacional⁶².

No referido julgamento do STF se compreendeu que a Convenção de Genebra no que se tratava de letras de câmbio e notas promissórias não se sobrepunha a legislação interna, no que fossem estas discordantes. Portanto, a premissa defendida no julgamento é de que, uma vez cumpridos todos os requisitos para o ingresso do Tratado no nosso ordenamento jurídico, o mesmo passa a ter o mesmo status de lei ordinária que pode revogar o que lhe for incompatível ou então ser posteriormente revogado por legislação posteriormente promulgada.

4.2.2 Convenções Internacionais e o Brasil

As Convenções Internacionais como método bilateral de combate aos fenômenos da dupla ou da pluritributação internacionais, cuja interpretação foi alterada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, que passou a vigorar no Brasil a partir do Decreto 7.030 de 2009⁶³.

Estas convenções visam reduzir, evitar ou eliminar a pluritributação internacional, assim como de forma indireta, combater a prática da elisão e da evasão tributária

⁶¹ UCKMAR, Victor, CORASANITI, Giuseppe. **Manual de Direito Tributário Internacional**. Ed. Dialética, 2012, pg. 164.

⁶² RE nº 80.004/SE. Julgado em 01/06/1977.

⁶³ TORRES, Heleno. **Convenções para evitar a dupla tributação após a vigência da Convenção de Viena**. 2015, pg. 1.

internacional, garantindo maior segurança jurídica aos contribuintes e ao próprio Fisco de cada nação.

Com a crescente relevância que a matéria ganhou no decorrer dos anos no Brasil se fez necessária inclusão no ordenamento de normas que garantissem aos Tratados Internacionais em matéria tributária prevalência de aplicabilidade sobre a legislação infraconstitucional.

Referida prevalência tem embasamento no artigo 98 do Código Tributário Nacional, o que vem sendo confirmado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em seus julgados, além do art. 146, III, da Constituição Federal da República de 1988.

As convenções das quais o Brasil é signatário podem ser divididas em três classes segundo o tipo de regras que estabelecem, podendo existir mais de uma classe dentro do mesmo tratado. Em primeiro lugar, as regras que atribuem a competência tributária ao Estado da residência, a exemplo dos rendimentos de profissionais liberais e lucros das empresas multinacionais com algumas exceções. Segunda, há regras que compreendem como competente o Estado intitulado como fonte produtiva, o que ocorre no caso dos tributos incidentes sobre rendas auferidas de bens imobiliários e rendimentos de artistas ou desportistas. Por fim, temos regras que permitem a tributação por todos os Estados envolvidos na atividade como é o caso dos juros, *royalties* e dividendos⁶⁴.

4.3 FATCA e o Brasil

Recentemente um dos passos mais importantes no enfrentamento das práticas de fraude e evasão fiscal internacional foi alcançado com a adesão do Brasil ao Programa *Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA. A partir deste programa o Brasil passa a receber dos EUA de forma automática e espontânea todas as informações acerca de contas correntes e patrimônios de cidadãos brasileiros que possam ser identificados pelo sistema financeiro americano.

Esta ação a exemplo de outras que vem sendo desenvolvidas como a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal e Convenção *Automática Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI), também com o intuito de criar um ambiente de troca de informações fiscais de forma mais célere e menos burocrática.

⁶⁴ ÁVILLA, M. L. (s.d.). *As Convenções Brasileiras contra a Dupla Tributação Firmadas com Países Desenvolvidos e o Direito ao Desenvolvimento*, 2010, pg. 1.

O FATCA é uma iniciativa americana que busca se aliar ao maior número de nações de seu interesse possível para estabelecer um escambo eficiente de informações financeiro-fiscais de forma regular e espontânea. Um diferencial desta ação é a possibilidade de punição.

Estabelece os EUA junto às instituições financeiras, nacionais ou não que realizarem operações financeiras dentro de seu território que caso não sejam fornecidas quaisquer informações ou que estas não estejam corretas tais empresas devem ser punidas e obrigadas a pagar “multa” de 30% (trinta por cento) sobre o valor de qualquer operação financeira que efetive nos EUA.

O FATCA passou a fazer parte da agenda brasileira em 2015 com a aprovação no Congresso Nacional e a publicação do Decreto Legislativo nº 146. A regulamentação do acordo foi realizada pela SRFB através da Instrução Normativa nº 1.571/2015 e a primeira troca de informações marcada para setembro de 2015.

Conforme a referida IN estariam obrigadas as instituições financeiras brasileiras do art. 4º a fornecer todas as informações acerca de pessoas físicas ou jurídicas de origem americana quanto a operações financeiras à Secretaria da Receita Federal do Brasil em plataforma específica. Os tipos de dados que estão compreendidos são referentes à cadastro, abertura, fechamento e auxiliares e por módulo de operações financeiras.

A partir deste momento está a SRFB responsável pela transmissão destas informações ao “*Internal Revenue Service*” (IRS), instituição responsável por realizar o mesmo processo com as informações de brasileiros nos EUA⁶⁵.

O FATCA é uma clara tentativa de obter níveis equivalentes de transparência fiscal entre o Brasil e os EUA, como explicita o art. 6º, parágrafo 1º do Acordo Intergovernamental (IGA). Como é afirmado por ambos os Estados a eficiência deste acordo depende do compromisso entre as “jurisdições parceiras” no desenvolvimento de uma colaboração efetiva.

As primeiras trocas ocorreram em 2015 quando foram recebidos pelo governo brasileiro informação de 25 mil contas de brasileiros residentes no Estado americano, as quais até o momento vêm sendo catalogadas e organizadas para que seja dado início aos procedimentos de auditoria.

O Estado brasileiro ciente da dificuldade de punir ações fora do país mesmo com o novo acordo, permitiu a regularização da situação dos brasileiros residentes nos EUA até 31 de outubro de 2016 através do pagamento de 30% (trinta por cento) do montante não

⁶⁵⁶⁵ UTUMI, Ana Cláudia; CARVALHO, Lucas de Lima. **Série Tratados: Acordo para Troca de Informações Fiscais e Acordo Intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos**, pg. 3.

declarado, porém não sendo submetido a implicações criminais pelo crime de evasão fiscal perante a legislação brasileira e evasão fiscal perante a justiça norte-americana⁶⁶.

A partir de 2017 o referido processo de anistia perde seus efeitos e mantiverem patrimônio não declarado estarão sujeitos as penalidades criminais, além de sofrer contingências financeiras que pode chegar a 84% do valor dos bens não declarados⁶⁷.

Como se pode ver a iniciativa FATCA, embora esteja em seu estágio de adequação junto aos EUA já vem apresentando resultados promissores ao combate destas práticas elisivas, e pode ser tida como exemplo de uma iniciativa a ser copiada juntamente a outras nações, a semelhança dos EUA que já fechou semelhante parceria com mais 83 países.

Estas medidas como muitas outras de semelhante cunho que vem sendo desenvolvidas pelo Brasil juntamente a diversos outros países estão criando a concepção de um Fisco Global, que seria um “ente” dotado do máximo de informações disponível e com o objetivo e capacidade de criar um ambiente mundial de isonomia nas relações econômicas e tributárias, além de maximizar o poder fiscalizatório e consequentemente punitivo de qualquer nação que o integre.

5 Conclusão

Esta discussão se faz necessária unicamente em razão das alterações econômico-políticas vividas pelo mundo nos últimos 100 anos, onde os países do velho mundo passaram a se relacionar com os do novo mundo de forma mais igualitária, uma vez que deixaram a condição de colônias.

Com a intensificação da globalização e das inter-relações entre os mais diversos Estados soberanos, acentuaram-se também as relações comerciais. A partir do crescimento desenfreado e não coordenado destes eventos surgiu um contexto internacional propício as práticas ilícitas discutidas neste artigo.

A história da evasão fiscal no Brasil assim como no mundo é um estudo necessário para se compreender as bases que levaram ao surgimento das questões que devemos enfrentar hoje, “o passado é sempre um mestre adequado para o futuro”.

A preocupação com o desenvolvimento de formas de combate às práticas elisivas se intensificou nos últimos anos em razão da intensificação da evasão fiscal nas mais variadas

⁶⁶ UTUMI, Ana Cláudia; CARVALHO, Lucas de Lima. **Série Tratados: Acordo para Troca de Informações Fiscais e Acordo Intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos**, pg. 3.

⁶⁷ UTUMI, Ana Cláudia; CARVALHO, Lucas de Lima. **Série Tratados: Acordo para Troca de Informações Fiscais e Acordo Intergovernamental entre Brasil e Estados Unidos**, pg. 4.

nações, levando as perdas de receita que colocam em risco a manutenção dos Estados, assim como a confiança dos contribuintes no sistema em que estão inseridos.

Embora quantificar com exatidão as perdas de receita fruto da evasão fiscal a maioria das pesquisas estimam valores entre 200 a 520 bilhões de dólares não declarados, colocando o Brasil em 4º lugar no ranking mundial de ativos no exterior (precedido por China, Rússia e Coreia do Sul). As fontes para tais pesquisas são basicamente o Fundo Monetário Internacional, Banco Central, dentre outras instituições financeiras governamentais, entretanto não são suficientes para um rastreamento mais adequado.

Ante os avanços das relações econômicas mundiais juntamente com a descoordenação dos Estados surgem os três problemas abordados, dupla tributação, competição tributária danosa e paraísos fiscais.

A dupla tributação é claramente dos três o que vem apresentando maior número de ações, entretanto poucas estão efetivamente em prática no Brasil, além de que a solução encontrada é a criação de tratados entre países determinados, o que acaba por exigir que o Brasil celebre este tipo de acordo com todos os seus parceiros comerciais e para cada fator gerador específico. Deste modo, embora um problema com solução aparente esta não vem apresentando o resultado necessário à coibição da prática.

Por sua vez, o tratamento dispensado a competição fiscal danosa segue rumo semelhante. Por se tratar de um fenômeno associado à tentativa de uma soberania atrair de formar artificial, recursos que deveriam, inicialmente, serem tributados em seus países de origem, a solução apenas pode ser alcançada através do compromisso entre as nações de cessar com tais práticas.

Entretanto, como pode ser concluído, em alguns momentos os ganhos gerados as nações que assumem uma política tributária mais agressiva são muito significativos, portanto, apenas o diálogo pode não ser efetivo. Em razão disto, muitos países associam em suas propostas multas gigantescas como forma de coibir tais práticas.

Por fim, temos a questão dos paraísos fiscais. Estes vêm sendo foco de atenção por parte do Estado brasileiro há alguns anos, entretanto, a legislação brasileira ainda é hipossuficiente para uma ação de combate mais eficiente. Desta forma, mesmo que os paraísos fiscais venham sendo sobretaxados ainda não se encontra nem perto de superar os ganhos destes países com o fornecimento de uma tributação privilegiada.

Devemos compreender que a evasão fiscal internacional nos parâmetros encontrados atualmente, assim como sua ampla disseminação são um fenômeno recente ainda sendo

compreendido pelas economias mundiais. Então suas ações até o momento não podem ser desconsideradas, muito embora seus efeitos até este momento não serem suficientes para coibir estas práticas.

Neste contexto, o Brasil, como um dos mais afetados por este fenômeno vem buscando por soluções capazes de impedir a evasão de divisas, assim como de fiscalizar e punir aqueles que cometerem este crime financeiro. O que vem se verificando nos últimos anos é a participação do Brasil em diversos fóruns de discussão, assinatura de tratados internacionais ou de cooperação automática e espontânea visando uma maior transparência fiscal.

Embora seja notada uma participação frequente do Brasil nos principais debates mundiais, os efeitos destes ainda não puderam ser notados como planejado por duas razões. Em primeiro lugar, a maior parte dos acordos firmados pelo Brasil são recentes e ainda se encontram em um período de adequação, onde o governo precisa desenvolver mecanismos, institutos e infraestrutura para cumprir com as ações propostas em cada acordo, portanto, seus efeitos ou a falta deles ainda precisam de algum tempo para serem notados. Outro ponto importante, é a efetiva atuação pelo governo brasileiro, muito embora estejamos no centro dos debates, nossa real atuação se encontra muito a quem dos termos com que nos comprometemos.

A batalha contra a evasão fiscal é árdua e longa, demandando o maior comprometimento possível de todas as economias mundiais e necessitaram em alguns momentos se utilizar de pressões econômicas, seja com multas ou embargos, para a criação de um ambiente econômico mais saudável e justo. A chave mestra para a solução é a criação de um ambiente de Transparência Fiscal efetiva, o qual possui como principal dificuldade a aglomeração de informações e a disponibilização destas aos interessados.

Compreender que a “fuga” de divisas além de comprometer a renda de quase todas as economias mundiais, também deve ser compreendida como um importante problema por ser a base da atuação de diversas atividades ilícitas, dentre elas tráfico de drogas, armas e pessoas. Tais atividades giram ao redor do mundo montantes financeiros inimagináveis que em algumas situações podem superar as demais causas de evasão, e dependem estritamente dos mecanismos explicados no decorrer deste artigo para sobreviverem. Portanto, combater a evasão fiscal muito mais que uma batalha contra a perda de rendas pelos Estados Modernos é o início da vitória de uma guerra contra estas atividades criminosas.

6 Referências

ALVES, Felipe Dalenogare. “**O Conceito de Soberania: Do estado moderno até a atualidade.**” *Revista Âmbito Jurídico*, 2010: 7.

Ávila, Márcio Ladeira. “**As Convenções Brasileiras contra a Dupla Tributação Firmadas com Países Desenvolvidos e o Direito ao Desenvolvimento.**” *Revista da Faculdade de Direito UERJ*, n.18. 2010.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. Rio de Janeiro: Dialética, 2007.

BORGES, Antônio de Moura. **Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional**. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional>> (acesso em outubro de 2016).

—. **Convenções Internacionais contra a Dupla Tributação Internacional**. Piauí: Universidade Federal do Piauí.

CAVALCANTE, Denise Lucena, e Rui Barros FARIAS. **CAVALCANTE, Denise Lucena e FARIAS. Paraísos Fiscais: O liame entre o planejamento fiscal internacional e as práticas evasivas danosas.** <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/XIVCongresso/195.pdf>> (acesso em novembro de 2016).

Deloitte. **BEPS Action Implementation by Country - Brazil**. UK: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2015.

DEVEREUX, Michael P. e VELLA, John. **DEVEREUX, Michael P. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?.** *Centre for Business Taxation, Oxford University*. 2014 de dezembro de 2014. <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2532933> (acesso em outubro de 2016).

Económico, Modelo de convenio de doble imposición sobre la Comité Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo. **Modelo de convenio de doble imposición sobre la renta e el patrimonio**. New York: Nações Unidas, Revisão 2011.

Estellita, Heloisa, e Frederico Silva Bastos. “**Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil.**” *Revista DireitoGV*, 2014: 13-35.

Investopedia. **What is a ‘Tax Haven’.** <<http://www.investopedia.com/terms/t/taxhaven.asp>> (acesso em setembro de 2016).

JANEBA, Eckhard, e Guttorm SCHJELDERUP. “**Why Europe Should Love Tax Competition and the U.S. Even So.**” *The National Bureau of Economic Research*, novembro de 2004.

MASON, Frederick Mario. “**Concorrência Fiscal Internacional e Paraísos Fiscais.**” *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Vol. 2.*

OCDE. **Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue**. Paris: OECD Publishing, 1998.

— **Introdução do item 3 dos Comentários à Convenção-Modelo do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE**. 2011.

— **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013.

— **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2015.

— **Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. 2015 Final Reports**. Paris: OECD Publishing, 2015.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **“A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009.”** *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, 2010.

Oliveira, Phelipe Toledo Pires de. **“As Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação.”** *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, 2010.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **“Direito Tributário Internacional: Contextualização do Debate Atual.”** *Defesa de Mestrado*. São Paulo: Núcleo de Estudos .

ROSEMBUJ, Tulio. **Derecho Fiscal Internacional**. Barcelona: El Fisco, 2001.

Tavares, Romero J.S. **“Política Tributária Internacional: OCDE, BEPS e Brasil - Como se deve posicionar o setor industrial brasileiro?”** *Política Tributária*, 2015.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Paris: Quartier Latin, 2008.

— **O Brasil Inova como Fisco Global na Luta contra a Evasão Fiscal**. julho de 2015. <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>> (acesso em outubro de 2016).

— **Pluritributação Internacional sobre as Renda das Empresas**. Brasília: RT, 2000.

UCKMAR, Victor, e Giuseppe CORASANITI. **Manual de Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Dialética, 2012.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira, e Lauriana SILVA. **“Concorrência Tributária Internacional e Soberania.”** *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, 2008.

ZUCMAN, Gabriel. **The Hidden Wealth of Nations, The Scourge of Tax Havens**. Chicago: The University of Chicago Press, 2015.

Índice Remissivo

1	Introdução	4
2	Histórico da Evasão Fiscal Internacional no Brasil.....	6
3	Principais Obstáculos no Combate à Evasão Fiscal Internacional.....	9
3.1	Dupla Tributação Internacional e Dupla não Tributação Internacional – Raízes destes Fenômenos	9
3.1.1	Conceitos e Tratamento Doutrinário	11
3.1.2	Dupla não Tributação.....	13
3.2	Competição Fiscal Danosa	14
3.3	Paraísos Fiscais e o Tratamento Fiscal Brasileiro	17
4	Principais Medidas do Brasil no Combate à Evasão Fiscal Internacional	21
4.1	OCDE e BEPS.....	22
4.1.1	Quinze Medidas do BEPS	25
4.1.2	Críticas ao BEPS e a Tímida Atuação Brasileira	32
4.2	Convenções de Dupla Tributação.....	35
4.2.1	Natureza das Normas de Direito Internacional em Matéria Tributária	35
4.2.2	Convenções Internacionais e o Brasil	36
4.3	FATCA e o Brasil	37
5	Conclusão.....	39
6	Referências.....	42