

# A redução da evasão fiscal com a adoção do BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*

## The reduction of tax evasion with the adoption of BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

André NUNES [1](#); Aline Roberta HALIK [2](#); Marina de Freitas PRIETO [3](#)

Recibido: 23/11/16 • Aprobado: 19/12/2016

### Conteúdo

- [1. Introdução](#)
  - [2. A OCDE e o projeto BEPS](#)
  - [3. Metodologia](#)
  - [4. A tributação, a integração e o planejamento tributário](#)
  - [5. Conclusão](#)
- [Referências](#)

#### RESUMO:

O artigo analisa a tendência mundial do planejamento de companhias multinacionais ser direcionado para reduzir os custos com o pagamento de tributos. Estudam-se aspectos como a relevância do planejamento tributário como fator de tomada de decisão para implantação e operação das empresas, a possibilidade da redução da carga tributária por meio da teoria da integração tributária e os aspectos mais importantes sobre o projeto conduzido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, denominado de BEPS - base erosion and profit shifting, (Base de Erosão e Deslocamento de Lucro). O projeto tem como principal objetivo elaborar uma metodologia que aproxime os modelos tributários dos países de modo a facilitar o recolhimento dos tributos assim como evitar a evasão de divisas no pagamento de impostos por parte das companhias transnacionais.

**Palavras Chave:** Tributação, Evasão de divisas, BEPS.

#### ABSTRACT:

The article analyzes the global trend of planning multinational companies to be directed towards reducing the costs of paying taxes. We study aspects such as the relevance of tax planning as a decision-making factor for the implementation and operation of companies, the possibility of reducing the tax burden through the theory of tax integration and the most important aspects of the project conducted by the Organization for the Cooperation and Economic Development - OECD, called BEPS - erosion and profit shifting base. The main objective of the project is to develop a methodology that will bring the tax models of the countries closer together so as to facilitate the collection of taxes and avoid tax evasion by transnational companies.

**Keywords:** Taxation, Evasion of foreign Exchange, BEPS.

## 1. Introdução

As empresas multinacionais têm adotado posições fiscais agressivas na implementação de estratégias que reduzem a sua base de tributação, aproveitando as possibilidades existentes de arbitragem entre as taxas de imposto estabelecido por cada governo e capital (RINCÓN *et al*, 2015).

Em fevereiro de 2013 a Organização para a OCDE introduziu o projeto BEPS com a intenção de reduzir a erosão da base de lucro. Trata-se de um projeto que busca reduzir as estratégias de planejamento fiscal que mudam artificialmente os lucros a partir da localização econômica da organização. A implantação do projeto força as empresas multinacionais a alterar as práticas fiscais utilizadas. Estas práticas são chamadas de erosão da base e transferência de lucros. A ideia é conceber um modelo tributário que garanta que as empresas multinacionais gerem uma tributação proporcional à criação de valor econômico.

O projeto BEPS - Base de Erosão e Deslocamento de Lucro (*base erosion and profit shifting*) idealizado pela OCDE busca garantir que as empresas paguem impostos sobre os lucros obtidos no país onde estes são gerados e não no local da sede das empresas (PITMAN, 2015). Na prática, a ideia é evitar a erosão da base do lucro, que é o fator gerador dos tributos.

Aspectos da fiscalidade das empresas internacionais têm vindo recentemente a debate público, devido em grande parte pelo aumento da consciência das quantidades relativamente baixas de imposto que, como resultado de planejamento fiscal transfronteiriço, muitas empresas multinacionais pagam. O Plano de Ação consiste em quinze pontos que visam reduzir as práticas BEPS de empresas multinacionais. No entanto, a falta de coesão entre as organizações públicas e o poder de barganha das empresas multinacionais dificulta a adoção dessas medidas e mantém o atual paradigma na tributação internacional (RINCÓN *et al*, 2015).

A OCDE afirma que as perdas anuais produzidas pela erosão e deslocamento dos lucros gira em torno de 100 a 240 bilhões de dólares. Isto representa uma perda de 4 a 10 por cento do imposto de renda corporativo global (OCDE, 2015). A solução para o problema das diferenças de direito tributário interno pode concentrar-se através da uniformidade de normas ou sua compatibilidade. Outra questão de relevância é como a problemática existente na questão da tributação mundial pode interferir na economia local e na soberania dos países.

Assim, considerando que o projeto BEPS representa o desafio de garantir que as empresas paguem impostos sobre os lucros obtidos no país onde estes são gerados e não no local da sede da empresa, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão conceitual sobre a tendência da tributação mundial diante do projeto BEPS desenvolvido pela OCDE. Para tratar a aderência da questão no Brasil, serão analisados alguns aspectos do sistema tributário brasileiro, a questão do planejamento tributário internacional e a teoria da integração fiscal aplicada ao projeto BEPS.

As organizações que atuam em nível internacional realizam muitos investimentos que são imprescindíveis aos países para continuar o seu desenvolvimento, no entanto o planejamento tributário agressivo tem permitido o que o recolhimento de tributos por parte dessas organizações seja diferente do local aonde de fato ocorreu o fato gerador e essa estratégia distorce a realidade econômica dos países, o projeto BEPS permitirá um desenvolvimento mais equilibrado desses países e uma maior justiça social.

Além desta introdução, a pesquisa apresenta mais quatro seções. Na segunda parte é apresentada uma visão geral do projeto BEPS. A terceira seção apresenta os conceitos metodológicos. Na sequência, a quarta parte, apresenta o núcleo do artigo, com as questões fundamentais da tributação mundial e a proposta de implementação do BEPS, com um plano de ação descrito em quinze etapas. Finalmente, a quinta parte apresenta as considerações finais.

---

## **2. A OCDE e o projeto BEPS**

A globalização possibilitou a evolução dos produtos e dos modelos de produção e criou as condições necessárias para o desenvolvimento de empresas multinacionais com estratégias e modelos globais voltados à maximização de lucros e redução de custos e despesas (FERRARI,

2016).

A crise sistêmica das economias nacionais levou a OCDE a repensar um modelo generalizado de certas premissas da ordem econômica internacional como um todo (VASCO, 2015). A OCDE tem como objetivo criar políticas e diretrizes para melhorar o bem-estar dos cidadãos do mundo e gerar políticas de correção de várias questões sociais. A OCDE apresenta-se também como um fórum onde os governos podem trabalhar em conjunto para encontrar soluções para problemas comuns experimentados em todo o mundo.

Nesse contexto, o Projeto BEPS nasceu a partir da solicitação do G20 de estudo sobre as causas e os valores envolvidos na erosão da base de cálculo, estudo esse apresentado na reunião do G20 ocorrida em fevereiro de 2013. O Projeto BEPS busca a introdução de novos padrões internacionais para assegurar a coerência da tributação sobre a renda empresarial em nível internacional, reconhecendo que o fenômeno BEPS surge justamente da existência de lacunas ou descompassos das legislações dos países (CARVALHO, 2014).

Segundo a OCDE (2016) o fenômeno BEPS ocorre, principalmente, por conta de:

- as discrepâncias internacionais na classificação das entidades e instrumentos, inclusive instrumentos híbridos e arbitragens;
- a aplicação de princípios que constam em tratados sobre lucros provenientes da comercialização de bens e serviços digitais;
- o tratamento fiscal de financiamento por endividamento entre partes associadas, seguros cativos e outras transações financeiras no interior do grupo;
- os preços de transferência, mais especificamente com relação à transferência de riscos e intangíveis, à divisão artificial da propriedade dos ativos entre as entidades legais no interior de um grupo, bem como às transações entre essas entidades que normalmente não ocorreriam entre empresas independentes;
- a eficácia das medidas de combate à sonegação, mais precisamente as regras gerais de combate à sonegação (RGCS), o regime das empresas estrangeiras controladas (EEC), as regras de subcapitalização e as regras para coibir abusos de tratados fiscais;
- a existência de regimes preferenciais prejudiciais.

Devido a diversas lacunas que a legislação fiscal dos Estados vem criando e que permitem que as organizações evitem qualquer tipo de tributação, a OCDE escolheu se envolver então no projeto BEPS (PITMAN, 2015).

A OCDE desenvolveu a iniciativa BEPS com o intuito de evitar uma "dupla tributação internacional" ou "intencional e redução ilegal dos impostos sobre o rendimento ou patrimônios internacionais" aproveitando a disparidade de tratamento fiscal desse rendimento de acordo com a jurisdição fiscal relevante, utilizando regimes fiscais diferenciados (VASCO, 2015). O objetivo principal do Projeto BEPS é evitar que as empresas multinacionais ("MNE") causem a erosão da base de cálculo – isto é, a redução do lucro tributável – em um determinado país, mediante o uso de estruturas fiscais que façam com que os lucros sejam direcionados para jurisdições de menor pressão fiscal.

A OCDE ressalta que "A erosão da base tributária constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscal de muitos países. Embora essa prática possa afetar o erário nacional de diversas maneiras, a transferência de lucros é uma das mais comuns" (OCDE, 2016). A harmonização dos sistemas fiscais dos Estados-Membros, já existentes no mundo atualmente como o caso da União Européia, e a busca pelo processo de integração é uma questão de fundamental importância, embora infelizmente não recebeu atenção devida pelos respectivos governos centrais. Mas que agora, começa-se a esclarecer acerca de uma conjuntura mundial de cooperação fiscal.

Obviamente que alguns problemas surgem quando há intenções de integração, seja qual for o motivo, político, fiscal, social etc. Isso porque a legislação de diferentes países provoca efeitos

diferentes dentro do mercado local. Dessa maneira, vai afetar, entre outras coisas, os custos internos e a localização dos investimentos.

A carga tributária é um fenômeno nitidamente econômico; uma questão de custos. O custo tributário é um ônus empresarial como qualquer outro, que deve ser reduzido em prol da maior lucratividade do empreendimento. Esse pensamento não se opõe aos fins do Estado. Muito pelo contrário, atua em favor da construção de uma sociedade mais igualitária, que atenda à capacidade contributiva de seus agentes, eis que as empresas movimentam a economia, criam empregos, terceirizam oportunidades e fazem nascer a tributação.

A carga tributária é a quantidade de tributos (impostos, taxas e contribuições) das três esferas de governo (federal, estadual e municipal) que incidem sobre a economia, que é formada pelos indivíduos, empresas e os governos nos seus três níveis. Diante do que se pode entender sobre as formas de controle da atividade administrativa, é importante analisar a forma de controle positivo e negativo para que se possa dar entendimento amplo ao princípio da legalidade e embasamento teórico ao estudo.

O controle judicial positivo diz respeito ao que a lei estipula como forma de resolução do conflito. Havendo a previsão legal na lei o administrador está diante da solução legal, dessa forma diz-se que o legislador soluciona o caso por meio da norma. No entanto, nos casos em que o legislador não descreve pormenorizado na lei o fato concreto, o administrador o poder discricionário de agir conforme o poder outorgado a si.

A lei busca atingir a solução do conflito na indubitável afirmação de busca pelo melhor interesse público. Diante da falta de previsão de todos os fatos concretos que poderiam ocorrer, disponibiliza ao administrador público a discricionariedade para agir sempre na busca pela solução ótima para o caso. (MELLO, 2003)

O Plano de Ação BEPS foi concebido como um instrumento para abordar o planejamento fiscal agressivo. O conceito de planejamento fiscal agressivo envolve a evasão fiscal, que difere a evasão como tal, não transgride diretamente qualquer lei (RINCÓN *et al*, 2015). Os apoiadores da iniciativa BEPS argumentam que existem benefícios econômicos para a prevenção de técnicas de evasão fiscal legais. Ou seja, eles afirmam que as atividades empreendidas em resposta à política fiscal representam uma distorção do mercado. O Plano de Ação da OCDE-BEPS é centrado na premissa do governo de que a base fiscal está erodindo devido às estratégias de planejamento fiscal agressiva de empresas multinacionais (LEE-MAKIYAMA; VERSCHELDE, 2014).

Especificamente no caso de países em desenvolvimento, relatório recente da OCDE (2016) identifica os principais aspectos que causam o fenômeno BEPS:

Os países em desenvolvimento e as organizações internacionais identificam as seguintes questões fundamentais do BEPS como sendo de maior relevância:

- Erosão de base causada por pagamentos excessivos a empresas estrangeiras afiliadas em relação a juros, taxas de serviço, taxas de administração e técnicas e royalties.
- Mudança de lucros através da reestruturação da cadeia de abastecimento que reatribuiria contratualmente riscos e lucros associados a empresas afiliadas em jurisdições fiscais baixas.
- Dificuldades significativas na obtenção das informações necessárias para avaliar e abordar as questões dos BEPS e aplicar as suas regras de preços de transferência.
- O uso de técnicas para obter benefícios do tratado em situações em que tais benefícios não foram destinados.
- Perda fiscal causada pelas técnicas utilizadas para evitar o pagamento de impostos quando os bens situados em países em desenvolvimento são vendidos.
- Além disso, os países em desenvolvimento enfrentam frequentemente pressões agudas para atrair investimentos através da oferta de incentivos fiscais, o que pode minar a base tributável do país com pouco benefício demonstrável (incluído neste relatório, não como parte integrante

do BEPS; Impactos na base de tributação).

O incentivo pode direcionar novos investimentos em geral, investimentos em sectores específicos ou indústrias ou investimentos nas regiões menos desenvolvidas do país. Isenções fiscais também podem ser oferecidas aos investidores que realizam atividades específicas ou que atendam a determinados critérios, por exemplo, em relação ao tamanho ou a natureza e a importância do investimento. (BJERKESTUEN; WILLE 2015).

Isenções fiscais nos países em desenvolvimento são geralmente destinadas para atrair investimento real em atividades produtivas, e, geralmente, também para investimentos de longo prazo envolvendo algumas operações. Alguns países usam sua legislação para estabelecer a neutralidade da exportação de capitais, ou seja, as organizações estão sujeitas à mesma quantidade de impostos e calendário, independentemente de onde eles investem. (BJERKESTUEN; WILLE, 2015).

---

### **3. Metodologia**

O presente trabalho pretende realizar pesquisa exploratória, interligando os conceitos com a prática atual e relacionando-os a tendência da tributação mundial no local da prestação do serviço por meio do projeto da OCDE. A escolha é justificada por Gil (2007) que caracteriza a pesquisa exploratória como a melhor para se definir novos conceitos a estudar, proporcionar maior familiaridade com o problema e aponta também para a melhor maneira de construir hipóteses, além de permitir levantar características inéditas e novas dimensões a respeito de determinado assunto.

Quanto à abordagem do problema será através de métodos qualitativos e quantitativos, uma vez que o primeiro método permite a descrição da complexidade de determinado problema não expressa em números, e o segundo método possibilita maior margem de segurança para a pesquisa, evitando distorções na análise e interpretação. (DIEHL, 2004).

No que se refere aos procedimentos técnicos de coleta de dados essa é uma pesquisa bibliográfica. Para Gil (1999) pesquisa bibliográfica é elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet.

---

### **4. A tributação, a integração e o planejamento tributário**

A Organização de Cooperação e de Desenvolvimento atua em diversas frentes ligadas à economia e mercados financeiros. Os fatores mais diversos fazem com que haja transformação tributária em escala mundial. Diante disso é possível dizer que a globalização da economia e finanças, assim como a criação e surgimento de blocos regionais de comércio aliadas à uma redefinição do papel do estado soberano e as novas frentes e formas de trabalho, fazem com que haja inúmeras mudanças na realidade das empresas. (ANSELMO, 2010)

Dessa maneira, fica difícil imaginar nos dias atuais o mundo sem a interação e integração de diversas formas de tecnologia e serviços, pelos quais há um grande aumento na produção e desenvolvimento nos mais variados setores econômicos mundiais. Isso tudo se dá graças a velocidade com que se transportam bens entre os países do mundo.

As regras internacionais rígidas ou muito fechadas fazem com que a integração seja prejudicada do ponto de vista dos negócios internacionais. E a questão da tributação mundial tem sido um grande obstáculo nesse necessário processo de integração. É certo que muitos produtos encontram guarida e respaldo tributário por meio de acordos bilaterais e multilaterais entre países e por vezes, por meio da intervenção das organizações mundiais, como por exemplo a OMC – Organização Mundial do Comércio.

No entanto, é certo ainda afirmar, que as fronteiras tributárias necessitam de reajustes para abarcar as novas formas de desenvolvimento e promoção do crescimento da humanidade como a busca pela evolução da espécie e não somente de alguns países. (ANSELMO, 2010, p.92)

A integração econômica é um conceito que foi sendo criado ao longo do século XX, tendo como principal modelo a Comunidade Econômica Europeia (CEE). Há algumas diferenças entre as teorias puras de comércio exterior, como a consagrada teoria das vantagens comparativas de Ricardo e a teoria da integração.

Os Tratados Comunitários instituíram uma ordem jurídica própria sob a égide do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, passando a integrar também o ordenamento jurídico interno dos Estados que a compõe. Para Lobo (2004), entre os princípios que compõe o ordenamento Comunitário, os que merecem destaque são: o princípio da autonomia do direito comunitário em relação aos direitos nacionais; o princípio da primazia do direito comunitário sobre as normas nacionais; e o princípio da inserção do direito comunitário nos ordenamentos jurídicos nacionais.

O princípio da autonomia origina-se no livre consentimento dos Estados, que se obrigam a cumprir os tratados por eles pactuados. Isso se dá a partir da delegação de competências dos membros em favor da União, momento em que o ordenamento interno passa a conviver conjuntamente com o ordenamento comunitário, dando origem a um ordenamento jurídico próprio e autônomo. As normas comunitárias não dependem mais do direito interno de cada Estado-membro, implicando a sua supremacia frente às legislações internas, com eficácia direta em todos os Estados-membros (ASENSIO, 2003). Entretanto, os Estados-membros estabelecem um conjunto de competências as quais serão ainda regidas por seus poderes soberanos, através das normas internas de cada país. Apenas as competências cedidas à União serão regidas pelos regramentos de cunho comunitário. (ASENSIO, 2003)

O direito comunitário é autônomo, também porque o seu ordenamento jurídico deriva-se dos tratados constitutivos, e não apenas de normas de direito internacional. Essa característica de autonomia em relação ao direito internacional implica a supressão de qualquer condição de paridade e de reciprocidade, seja na formação, seja ainda na aplicação das normas comunitárias. Outra diferença decorre de que os acordos assinados no campo internacional se encontram em posição de reciprocidade diante do ordenamento interno, ao passo que no direito comunitário não há paridade entre as instituições, porque os Estados não estão representados da mesma maneira, mas apenas em função do número de sua população.

Outro importante princípio que rege este ramo do direito, revestido de caráter absoluto, é o princípio da primazia do direito comunitário frente ao direito interno de cada Estado-membro. Neste sentido, quando os Estados-membros criaram a União Europeia, cederam parcelas de competências em favor desta, a partir princípios consagrados em tratados de forma plena e absoluta, fundamentado, especialmente, na integração dos estados e não apenas na mera cooperação entre eles. (OCDE, 2016)

Outro princípio inerente ao direito comunitário é a sua eficácia direta, segundo o qual todas as normas comunitárias podem ter efeitos de maneira uniforme em todos os Estados-membros. Ou seja, tais normas ensejam a criação de direitos e obrigações para todos aqueles afetados por sua aplicação. (CANO, 1994). Desta forma, normas advindas dos tratados podem produzir efeitos jurídicos, sejam eles direitos ou obrigações, de maneira direta, sem a necessidade de haver normas internas de cada Estado-membro para a sua aplicação. Tampouco é obstáculo para a sua aplicação a existência de normas internas diferentes regulamentadas nas legislações de cada país. Contudo, para fazer valer a eficácia direta da norma comunitária, esta deve ser clara e precisa, sem ambiguidades, não apresentando requisitos para a sua aplicação.

Ademais, o efeito direto reporta-se à criação de direitos em favor dos particulares que podem invocá-los perante os órgãos jurisdicionais nacionais, ainda que a norma comunitária criadora desses direitos não tenha sido expressamente inserida na ordem jurídica dos Estados-membros. (BALTHAZAR, 1998).

Entretanto, se por um lado existe a clara necessidade da tributação por parte do Estado, as empresas, que tem a missão de maximizar seus lucros, têm buscado incentivos econômicos para a obtenção de menores custos, melhor preço e maior qualidade. Com o avanço tecnológico

e a globalização, as empresas procuram agentes econômicos que garantam o lucro diante da competitividade. E, com a expansão do comércio internacional, chegaram ao fim as barreiras que impediam os Estados de utilizarem de suas opções negociais em âmbito fiscal. Desta feita, as relações internacionais vêm ganhando papel de destaque no desenvolvimento da economia nacional (ANAN JUNIOR, 2005).

As empresas têm criado filiais em diversos países em busca de mercados de expansão e lucratividade e no que se refere a temas fiscais, como forma de isenções e sigilo das informações. Sendo assim, a globalização foi um fator determinante para a expansão do comércio internacional, por aumentar a concorrência e o interesse das companhias a buscarem a redução de custos (ANAN JUNIOR, 2005).

Planejamento tributário é a forma de reduzir os impostos pagos por uma empresa para que ela possa auferir resultados positivos. Constitui-se em uma ferramenta essencial para obter a economia de impostos. Dessa forma, planejamento tributário é uma realização de valores sociais lícitos. O contribuinte, após a ocorrência do fato gerador, não deve “fugir” da obrigação de pagar o tributo, que não seria planejamento e sim sonegação.

Existem várias formas de se efetivar um planejamento tributário, porém, para que aconteça de forma lícita requer dedicação. Para não ser tributado ou ser tributado minimamente, sem ferir a legislação, requer inicialmente a identificação das necessidades de cada contribuinte, visando à solução mais vantajosa. Portanto, o planejamento tributário visa facilitar, de forma lícita, a redução do total de impostos pagos, no intuito de melhorar os negócios, de maneira inteligente e eficaz, visando à continuidade dos empreendimentos e a manutenção dos empregos.

Por esse ponto de vista, temos o planejamento tributário como uma ferramenta importante para a tomada de decisões de uma sociedade, pois este tem como objetivo a economia de tributos buscando, reduzir, eliminar ou até mesmo retardar lícitamente o pagamento de tributos. E para obter sucesso é imprescindível uma competente assessoria de contabilidade na realização do planejamento tributário. Segundo Anan Junior (2005, p. 43) “planejamento tributário é, o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas”.

Se um país em desenvolvimento se abstém de explorar plenamente a sua base fiscal disponível como parte integrante da sua política econômica, um aumento simultâneo e correspondente na carga tributária do país de residência pode ser visto como uma violação injustificada da soberania econômica do país em desenvolvimento.

É sabido que a identificação das restrições e incentivos que condicionam a tomada de decisões é um elemento essencial de qualquer teoria positiva da política econômica. Merece uma atenção especial o processo de formação de expectativas por parte dos agentes e a credibilidade das políticas macroeconômicas, em particular em cenários de crise econômica. A verdadeira relevância deste tipo de questão aflora quando se aprofunda na natureza estratégica das interações que se estabelece entre os agentes privados e as autoridades de política econômica. (OCDE, 2016)

## **4.1. A Tributação Mundial e o projeto BEPS**

O sucesso da tributação mundial promovida pela OCDE passa, antes de tudo, pelas vertentes ligadas aos blocos econômicos existentes como a União Europeia, o Mercosul etc. Este passo é necessário para que se progrida a uma tributação transnacional, seguindo-se a tendência de evitar a evasão de divisas por parte de empresas. A transferência de lucros por empresas multinacionais é prática antiga e, segundo a OCDE, simples de evitar. As empresas multinacionais estabelecem filiais em território estrangeiro, movendo seus lucros para jurisdições de baixa tributação fiscal, devido à diferença nas taxas de imposto entre o país de origem e de acolhimento, e mesmo entre países estrangeiros (LÓPEZ, 2016).

O termo "base de erosão e deslocamento de lucro" (BEPS) é utilizado para referir-se a estratégias negativas de evasão fiscal de empresas multinacionais, sobre as bases fiscais nacionais. Dessa forma, essa base de erosão pode ser alcançada por meio do uso de preços de transferência, ou, mais corretamente, "transferência incorreta". (PINTO, 2011, p.23).

As empresas multinacionais utilizam práticas como a cadeia de fornecimento, mecanismo pelo qual empresas transferem lucros para países estrangeiros; preços de transferência, como o imposto cobrado sobre os lucros e não sobre os custos, entre outros (LÓPEZ, 2016). Parece, então, haver uma certa unanimidade da necessidade das principais economias do mundo reescreverem as regras relativas à tributação das empresas vis-à-vis a percepção generalizada de que as grandes empresas não pagam sua parte justa de impostos (TORRES, 1998).

Nesse sentido a BEPS - base de erosão e deslocamento de lucro, apresenta-se como uma tentativa de construção desse novo modelo. Ele é baseado na premissa de que a instituição de uma tributação mundial com a participação inclusive dos países emergentes, como o Brasil, pode aproximar o sistema tributário mundial, permitindo e facilitando a eficácia do livre comércio no mundo e evitando a saída de recursos financeiros de forma ilegal. Todavia, para que isso possa ocorrer em países como o Brasil, que alimentam uma forte tendência de impostos diferentes e não um imposto Federal único, é fundamental a adequação de sua legislação tributária para atender às normas internacionais.

O objetivo final do BEPS é engendrar a possibilidade de instituição de uma tributação mundial. Dessa feita, haveria a necessidade de integração de instrumento fiscal e tributário que produzisse uma harmonização universal. A OCDE sugere 15 ações que julga serem necessárias a implantação do novo modelo, essas ações podem ser mapeadas por três pilares: introduzir coerência nas regras nacionais aplicáveis a operações internacionais reforçar os requisitos de substância nos padrões internacionais, para assegurar o alinhamento entre a tributação, o local da atividade econômica e a geração de valor; aumentar a transparência, assim como a certeza para os negócios e governos (OCDE, 2013).

As ações são descritas no seguinte plano de ações.

1. Endereçar os desafios tributários da economia digital, com a produção relatório detalhado identificando os problemas criados com a economia digital e possíveis ações para abordá-los;
2. Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos, com mudanças no Modelo da OCDE de Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda ("Convenção Modelo OCDE"), e recomendações quanto às mudanças nas legislações domésticas dos países;
3. Fortalecimento das regras de tributação de sociedades controladas no exterior ("controlled foreign corporation" - "CFC"), com recomendações para a melhoria das legislações domésticas dos países;
4. Limitar a erosão da base de cálculo por meio de dedução de juros, com recomendações para a melhoria das legislações domésticas dos países, e alterações nas orientações da OCDE sobre preços de transferência ("OECD Transfer Pricing Guidelines");
5. Atacar de forma mais efetiva as práticas tributárias danosas, levando em conta transparência e substância, com a finalização da revisão dos regimes dos países membros, estratégias para aumentar a participação dos países não membros, e revisão dos critérios existentes;
6. Prevenir o uso abusivo de tratados, com alterações na Convenção Modelo OCDE, e recomendações quanto às mudanças nas legislações domésticas dos países;
7. Prevenir que o status de "estabelecimento permanente" (*permanent establishment* - "PE") seja artificialmente evitado, com mudanças na Convenção Modelo OCDE;
8. Assegurar que os resultados da aplicação das normas de preços de transferência estejam de acordo com a criação de valor em relação aos intangíveis, com possíveis mudanças na Convenção Modelo OCDE e na publicação *Transfer Pricing Guidelines*;



9. Assegurar que os resultados da aplicação das normas de preços de transferência estejam de acordo com a criação de valor em relação aos riscos e capital, com possíveis mudanças na Convenção Modelo OCDE e na publicação *Transfer Pricing Guidelines*;
10. Assegurar que os resultados da aplicação das normas de preços de transferência estejam de acordo com a criação de valor em relação a outras operações de alto risco, com possíveis mudanças na Convenção Modelo OCDE e na publicação *Transfer Pricing Guidelines*;
11. Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre o fenômeno BEPS e ações para abordá-lo, com recomendações sobre tais metodologias;
12. Exigir que os contribuintes divulguem seus planejamentos tributários agressivos, com recomendações sobre alterações nas legislações domésticas dos países;
13. Reexaminar a documentação utilizada como base para determinação dos preços de transferência, com alterações na publicação *Transfer Pricing Guidelines* e recomendações sobre alterações nas legislações domésticas dos países;
14. Ter mecanismos mais efetivos de resolução de conflitos, com alterações na Convenção Modelo OCDE;
15. Desenvolver um instrumento multilateral para combater o fenômeno BEPS com a produção de relatório sobre o assunto e minuta de instrumento multilateral.

As ações 2 a 5 possuem recomendações para adaptação das normas de cada jurisdição, essas ações visam prevenir e corrigir assimetrias entre os países, pois essas assimetrias também possibilitam ações BEPS das organizações.

O objetivo das ações 6 a 10 é preservar as ações bilaterais que foram estabelecidas nos padrões de direito tributário internacional. Pois segundo Ferrari (2016) apesar dos acordos tributários bilaterais serem efetivos em prevenir a dupla tributação, eles têm falhado em prevenir a dupla não tributação, em especial tratando-se de estruturas internacionais com mais de duas jurisdições e a falta de atualização dos padrões internacionais de modo a acompanhar os novos negócios globalizados tem propiciado estruturas de BEPS.

As ações 11 a 14 têm como escopo a transparência nas estruturas internacionais utilizadas pelas multinacionais, especialmente pela prestação de informações que possibilitem identificar onde as atividades econômicas são realizadas e os lucros são tributados, para garantir segurança e previsibilidade. Elas compõem o último pilar em que se fundamenta o Projeto BEPS (FERRARI, 2016).

Faltam, atualmente, informações abrangentes e tempestivas sobre as atividades internacionais desenvolvidas pelas multinacionais em cada jurisdição. As ações de transparência pretendem permitir que elas estejam disponíveis às autoridades fiscais, para identificar, ainda em estágio inicial, os planejamentos tributários agressivos. As ações recomendam o estabelecimento de instrumentos para a troca de informações entre as jurisdições e dentro delas (FERRARI, 2016).

A OCDE com o intuito de combater os planejamentos tributários artificiais, pois eles segregam o recolhimento do imposto do fato gerador do tributo, e as ações propostas para a concretização do projeto BEPS permitirão a eliminação ou mesmo a redução da elisão fiscal praticada pelas organizações.

O sucesso do projeto BEPS depende da implementação das suas ações propostas que são baseadas em medidas restritivas, isso sem retroceder nos termos de cooperação internacional e econômica.

No entanto, a implantação dessas ações não é de fácil realização considerando as legislações heterogêneas, as dificuldades fiscais, legais e até culturais dos países pelo mundo, mas é de extrema importância que seja combatida a erosão da base e transferência de lucros entre os países e seja assegurado que o tributo seja pago aonde realmente houve a ocorrência do fato gerador. Deve-se citar também que a falta de atualização das normas e legislações dos países também são empecilhos para a efetiva implementação do projeto BEPS.

## 5. Conclusão

A ideia central do projeto da base de erosão e deslocamento de lucros – BEPS é impedir a perda de arrecadação das grandes companhias, atuantes em mais de um país, de modo que as empresas multinacionais recolham impostos em todos os países em que atuam. Deve-se registrar também que este é o primeiro movimento da OCDE pela mudança no recolhimento tributário, que incluem altos investimentos de recursos e investimentos, além do que esse projeto se propõe a corrigir assimetrias mundiais tributárias.

Essa alteração é necessária pelo fato de que as empresas preferem realizar seu planejamento tributário optando pelo recolhimento tributário no país onde há menores alíquotas aplicadas para sua categoria de serviços, que, não necessariamente, é o local no qual o bem ou serviço é produzido.

A organização para cooperação e desenvolvimento econômico OCDE, encampa o projeto BEPS, encabeçado pelos ministros do G-20. O foco central é a defesa de que o lucro das companhias deve ser taxado no país da origem da geração do produto ou do serviço. Desta forma, os tributos ligados a produção da empresa geram arrecadação em todos os países onde há produto ou serviço da companhia transnacional. Entretanto, além da contabilização dos lucros por parte das empresas, para que se possa tributar corretamente, uma vez que os produtos e serviços são fabricados em diversas partes do mundo e vendidos em outros tantos países, deve-se ter em mente a necessidade de que as companhias forneçam as informações aos diferentes agentes interessados na tributação. Este fato gera uma dificuldade adicional pois fragiliza a privacidade e segurança da informação, importantes em um mundo cada vez mais competitivo.

A heterogeneidade da legislação tributária dos países é outro ponto que traz enorme dificuldade a implantação do projeto. A necessidade de adaptar o arcabouço tributário aos contornos mundiais pode ser um fato de alto risco para o projeto BEPS. Entretanto, essa dificuldade não pode ser fator impeditivo a continuidade do projeto, a tributação mundial poderá ser implementada por meio desse projeto da OCDE, no entanto, para que seja possível sua concretização é necessária que haja participação efetiva dos países mais ricos, uma vez que estes são os mais impactados.

Primeiramente é essencial o conhecimento e a análise das ações propostas ou, ao mínimo, do contexto do Projeto BEPS, dos principais focos de BEPS e fatores para combatê-los. Somente assim as empresas poderão se preparar para as alterações que tendem a ser implementadas, para as mudanças que poderão sofrer em suas estruturas e para as propostas a serem realizadas pelo governo brasileiro, evitando o aumento dos custos com observância tributária, além da imposição de alterações legislativas norteadas exclusivamente por desejos arrecadatórios e incompatíveis com o contexto internacional — pós globalização.

Destacam-se desta análise algumas premissas como fundamentais e possivelmente impactarão as análises das demais ações da OCDE: a) somente será possível a implementação das recomendações se os países adotarem uma soberania colaborativa; b) para a incorporação das recomendações de cada ação deve ser analisado todo o seu conteúdo, bem como os seus fundamentos e os objetivos que norteiam a ação e as recomendações c) se não forem analisados todos os critérios que norteiam as ações, as regras serão ineficazes e aumentarão os custos administrativos e de observância tributária; d) para a incorporação das recomendações na legislação nacional o País deve ser consistente com os objetivos da ação, ou seja, introduzindo normas coerentes, claras e precisas (conforme conceitos elencados no trabalho). f) na ação 2 que é neutralizar os efeitos dos negócios híbridos deve haver um esforço conjunto dos países afim de que sejam descontinuados esses negócios e eles permitam a dupla dedutibilidade de despesas ou ainda a geração de créditos diversos referentes a apenas um pagamento de tributo.

Desta forma, pode-se concluir que o Plano de Ação da OCDE tem como principal objetivo proteger bases fiscais nacionais de transferência de lucros e prevenir a evasão fiscal de renda

passiva, pois afirma que a dupla não tributação, por si só, não é uma preocupação ", mas torna-se assim quando ele é associado com práticas que artificialmente segregam o lucro tributável das atividades que o geram nos países.

---

## Referências

- ANAN JUNIOR, Pedro (coord.). Planejamento fiscal – aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Quartier Latin, 2005
- ANSELMO, Márcio Adriano. A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais. Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 18-90. Coordenação Eduardo de Brito. São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro/fevereiro 2010.
- ASENSIO, Miguel Angel. Descentralización y federalismo fiscal en Europa y el Mercosur: una aproximación preliminar. Santa Fe: UNL, 2003.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar et al. Reforma tributária & mercosul. A Instituição do Direito, 1998.
- BJERKESTUEN, Hilde Mæhlum; WILLE, Hans Georg. Tax holidays in a BEPS-perspective. 2015.
- CANO, Hugo González. La armonización tributaria y la integración económica. Buenos Aires: Interoceánicas, 1994.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 2014.
- CRIVELLI, Ernesto; DE MOOIJ, Ruud A.; KEEN, Mr Michael. Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. International Monetary Fund, 2015.
- FERRARI, Bruna Camargo. Negócios híbridos e normas CFC: impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro. Tese de Doutorado, 2016.
- LEE-MAKIYAMA, Hosuk; VERSCHELDE, Bert. OECD BEPS: Reconciling global trade, taxation principles and the digital economy. Ecipe Occasional Paper, n. 4, 2014.
- LÓPEZ, Doris Teresita Mendoza. LA LUCHA DEL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO CONTRA LA PLANEACIÓN FISCAL AGRESIVA. Anuario Mexicano de Derecho Internacional, v. 16, p. 1-22, 2016.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo, v. 11, 2003.
- OCDE. RELATÓRIOS PROJETO BEPS DE 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. Acesso em 18 de Agosto de 2016.
- OECD. Base erosion and profit shifting. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em 18 de agosto de 2016.
- PINTO, Denis Fontes de Souza. OCDE: uma visão brasileira. Brasília: Funag, 2011.
- PITA, Claudino. Uma abordagem conceitual da harmonização tributária no Mercosul. In: MERCOSUL: perspectivas da integração. Antônio Salazar P. Brandão; Lia Valls Pereira [Org.]. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1996.
- PITMAN, Amy Lynn. Does the OECD have "Teeth?": Evaluation of Market Reaction to Key Events in the OECD BEPS Action Plan Timeline. 2015.
- RINCÓN, Ana María et al. Evaluación del Plan de Acción sobre BEPS elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 2015.
- TORRES, Heleno Taveira. Harmonização fiscal no Mercosul e suas implicações no planejamento tributário. In: Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. In Planejamento Tributário. Edison Carlos Fernandes. São Paulo: MP Editora, 2007.

VASCO, Domingo Carbajo. El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. Crónica tributaria, n. 154, p. 49-67, 2015.

---

1. Professor Adjunto da Universidade de Brasília-UnB; Doutor em Economia pela Universidade de Brasília-UnB.
  2. Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília-UnB. Email: [aline.halik@mcti.gov.br](mailto:aline.halik@mcti.gov.br)
  3. Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília-UnB.
- 

Revista ESPACIOS. ISSN 0798 1015  
Vol. 38 (Nº 23) Año 2017

[Índice]

[En caso de encontrar algún error en este website favor enviar email a [webmaster](mailto:webmaster)]

©2017. revistaESPACIOS.com • Derechos Reservados