

A Cooperação Tributária Internacional no Combate aos Paraísos Fiscais

Lucas Narciso Pimenta Ricardo*

Bárbara Thaís Pinheiro Silva**

Daniel Augusto Arouca Bizzotto***

Introdução. 1 Da gênese do Direito Internacional Tributário. 2 Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). 2.1 Harmful Tax Competition – An Emergencial Global Issue. 2.2 Base erosion and profit shifting (BEPS). Conclusão. Referências.

Resumo

Os paraísos fiscais ainda são usados extensivamente como forma de escapar da tributação. A cooperação internacional em matéria tributária, nesse caso, é um instrumento essencial para o combate a tal prática, que leva à diminuição do financiamento da máquina estatal. Sendo assim, a presente pesquisa tem por escopo investigar a importância da cooperação internacional, por meio da atuação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no combate contra os paraísos fiscais. Para a presente investigação, foi adotado o método dedutivo-hipotético, por meio da revisão de literatura e bibliografia. O resultado da investigação demonstrou o papel crucial da OCDE em coordenar e monitorar a ação dos estados para incentivar a boa governança na elaboração de normas tributárias. Conclui-se a importância da cooperação internacional no combate dos paraísos fiscais para o fortalecimento e a integração do sistema tributário internacional, beneficiando o desenvolvimento econômico em escala global.

Palavras-chave: Cooperação internacional. Direito Tributário Internacional. Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Paraísos fiscais.

* Mestrando em Direito do Comércio e Investimento Internacional no *World Trade Institute, University of Bern* (Suíça) e estagiário no *International Trade Centre (ITC)*. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: narciso_lucas@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4963-5061>.

** Mestranda em Relações Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Bacharel em Direito pela PUC Minas. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6010-7350>.

*** Mestre em Direito Público pelo Programa de Pós-Graduação em Direito pela PUC Minas (2011). Graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (2007).

International Tax Cooperation in the Fight Against Tax Havens

Abstract

Tax havens are still used extensively to escape taxation, which is why International Cooperation in tax matters is seen as an essential instrument to combat the practice that leads to a decrease in the financing of the state machine. Therefore, the present research aims to investigate the importance of International Cooperation, through the action of the OECD, in the fight against tax havens. The hypothetico-deductive method was adopted for the present investigation through a literature review and bibliography. The result of the investigation demonstrated the crucial role of the OECD in coordinating and monitoring the action of States to encourage good governance in the development of tax rules. It concluded the importance of international cooperation in combating tax havens for strengthening and integrating the international tax system, benefiting economic development on a global scale.

Keywords: *International Cooperation. International Tax Law. Organization for Economic Cooperation and Development. Tax Havens.*

Introdução

O sistema de isenção tributária que atraiu os olhares das grandes corporações, denominado de *Tax Heaven* – Paraíso Fiscal –, é considerado um instrumento que torna possível os indivíduos e as empresas esquivarem de impostos que incidem sobre as relações comerciais no país de origem. Os Paraísos Fiscais exigem apenas uma pequena aplicação de impostos nas atividades econômicas, comerciais e financeiras – muitas vezes ela inexistente –, fazendo com que a intervenção do Estado seja inoperante, razão pela qual se sobrevêm diversos escândalos de corrupção em que várias empresas e indivíduos estão envolvidos.

Os Paraísos Fiscais possuem uma vinculação ao planejamento tributário, uma vez que são locais onde o livre comércio é regido pela inexistência da tributação ou aplicação atenuada desta. Em outros termos, trata-se de uma região onde as atividades comerciais e financeiras são favoráveis, pois ou isentam completamente (Paraísos Fiscais puros), ou parcialmente (Paraísos Fiscais relativos) uma parte significativa dos rendimentos das pessoas jurídicas e das pessoas físicas. Em síntese, são países nos quais há baixa carga tributária, estabilidade política, sigilo bancário, infraestrutura de alto padrão etc., fatores que favorecem a minoração dos custos empresariais decorrentes da tributação sobre as relações comerciais e financeiras (ALTSHULER; GRUBERT, 2008).

A criação dos *Tax Havens* não é algo ilegal; porém, uma vez que possibilitam as práticas ilegais, a idoneidade e a função social deles são colocadas em xeque, pois são manipulados para o uso ilícito das atividades financeiras, o que configura uma conduta duvidosa e abusiva do direito. Levando isso em consideração, os Paraísos Fiscais, enquanto estiverem fundamentados nas normas internacionais, não são vistos como atividades ilegítimas.¹ No entanto, quando passam a ser veículos

¹ A realidade brasileira revela um sistema tributário complexo e fixado, boa parte no texto constitucional. Ademais, tal sistema é regulamentado por um arcabouço jurídico que impõe uma carga tributária onerosa, razão pela qual o planejamento tributário torna-se imprescindível para todos. Em outras palavras, o artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, vincula o contribuinte ao devido adimplemento (BRASIL, 1966).

de deturpação das relações de comércio ao favorecer as práticas delituosas, devem ser combatidos, visto que, nesse caso, são instrumentos de fraudes e sonegação, razão pela qual não se pode ignorar a constituição de empresas em territórios de Paraísos Fiscais² (ALTSHULER; GRUBERT, 2008).

A Organização Econômica para Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) considera como Paraísos Fiscais as jurisdições específicas que preenchem certos requisitos: (i) ausência de efetivo intercâmbio de informações com outros países; (ii) concessão de benefícios tributários de modo não transparente; (iii) inexistência de o contribuinte engajar-se em atividade substancial para habilitar-se ao benefício tributário.

Diante disso, os Paraísos Fiscais são as jurisdições nas quais a tributação é nula ou praticamente inexistente, visto que a simples remessa de capital para eles não implica uma atividade ilegítima. Entretanto, a situação fica delicada quando há evidências de corrupção envolvendo os Paraísos Fiscais, quando estes se tornam instrumentos de subterfúgios para a concretização da lavagem de dinheiro, além de outras formas de corrupção (SULLIVAN, 2009).³

O artigo em tela tem por escopo entender a importância da cooperação internacional, sobretudo por meio da atuação da OCDE, no combate contra aos Paraísos Fiscais. Portanto, faz-se necessário investigar: (i) a evolução do Direito Tributário Internacional; (ii) a preocupação internacional em assegurar a regulamentação correta do comércio, razão pela qual se justifica a busca pela cooperação na área tributária com o fim de combater a prática ilícita dos Paraísos Fiscais; (iii) a maneira pela qual a OCDE se tornou o fórum multilateral de debate tributário.

1 Da gênese do Direito Internacional Tributário

O Direito Internacional Tributário passou por grandes transformações ao longo dos anos. Até meados do século XX, os estados, de forma unilateral, realizavam o controle dos impostos e, a partir do final da década de 1970, o cenário foi drasticamente alterado visando à arrecadação de tributos, o que tornou a cooperação internacional entre estados uma condição necessária.

O surgimento do Direito Internacional Tributário, baseado no modo de produção da Revolução Industrial, ocorreu na fase de transição do século XIX para o século XX, que se caracterizou pela falta de mobilidade dos fatores de produção (ROCHA, 2019). Após a Segunda Grande Guerra, surgiram organizações internacionais com o desígnio de ampliar a interdependência global, por meio das aberturas econômica e financeira dos mercados globais. Nesse sentido, somada à evolução tecnológica, a abertura dos mercados permitiu que os fatores de produção transitassem cada vez mais livre e desimpedida ao redor do globo.

Segundo Mendes (2011), “o grande crescimento dos comércios foi acompanhado pelo crescimento de movimentos de capitais, devido ao fim das políticas de impedimento à mobilidade dos mesmos, bem como das inovações tecnológicas como a *internet*” (MENDES, 2011, p. 2).

2 A legislação brasileira estabelece a distinção entre elisão fiscal – uma atividade lícita que precede o fato gerador da obrigação, facilitando a ação de esquivar da incidência tributária –, e a evasão fiscal – uma ação também ilícita, que implica um abuso de direito, o qual dá origem à sonegação fiscal, podendo ser considerada uma (dis)simulação ou fraude (SULLIVAN, 2009). Dessa forma, a evasão fiscal é o contrário da elisão, pois aquela pressupõe um negócio artificial, o uso ilegal das lacunas normativas, bem como o sigilo das operações evasivas. Nesse sentido, a conduta evasiva constitui crime contra a ordem tributária, como prevê a Lei 8.137/1990, a qual elenca os vários ilícitos fiscais (BRASIL, 1990). Portanto, é crime contra a ordem tributária a atividade que visa falsificar os atos, ou seja, a declaração inverídica das informações, a omissão destas, bem como a fraude de documentos ou outros meios de fraude ou abuso de direito. Portanto, o ato evasivo fiscal que visa ultrapassar a jurisdição nacional, ao implicar na expedição de remessas de capital, visando blindar-se do Fisco, configura-se crime. Tal matéria encontra-se regulamentada no art. 22 da Lei 7.492/1986 que estabelece os crimes contra o sistema financeiro nacional, conhecida como Lei do Colarinho Branco, que tipifica o crime de evasão de divisas (BRASIL, 1986).

3 À luz do ordenamento jurídico brasileiro, os Paraísos Fiscais não são sinônimos de práticas ilegítimas das funções societárias, pois são criados para favorecer a estratégia societária de modo lícito, como bem dispõe a Lei 13.254/2016 (BRASIL, 2016), que regulamenta o repasse de capital para o exterior, além da Instrução Normativa RFB 1.474/2014 (BRASIL, 2014), que trata da composição societária de pessoa jurídica em jurisdições especiais.

Concernente ao tema, Almeida (2012) aduz que “a complexidade do Direito Tributário Internacional reside no estudo da tributação que se impõe sobre fluxos internacionais de renda, envolvendo mais de um Estado soberano. Nesses casos, nem sempre é fácil identificar o(s) ente(s) legitimado(s) a tributar tais fluxos de rendimentos” (ALMEIDA, 2012, p. 13).

Mendes (2011, p. 1-2), por seu turno, assegura que “os sistemas fiscais em vigor tiveram origem em épocas cujas autoridades fiscais contavam com controles cambiais, mercados de capitais muito regulados e limitações tecnológicas, de forma a protegê-los contra os efeitos negativos da globalização”.

Segundo Mendes (2011), ávidos por solucionar os problemas decorrentes da globalização, os Estados nacionais têm três maneiras de lidar com os desafios que o cenário global apresenta em face do fisco. A primeira forma refere-se ao seu fechamento por parte dos governantes, dentro de suas fronteiras, de modo a impedir toda e qualquer mobilidade de capital; a segunda maneira consiste no trabalho pela harmonização de um código internacional de tributação regido por uma autoridade supranacional; e, por fim, a terceira, mediante o aumento da cooperação internacional. As duas primeiras opções são inviáveis: a primeira em função da internacionalização da economia; a segunda, pela disparidade existente entre os diferentes sistemas tributários no mundo. Destarte, Mendes (2011) acredita que a última forma seja a mais adequada ao contexto, já que mantém o poder dos Estados, respeitando suas diferenças, ao mesmo tempo em que os obriga a observar o plano internacional ao que se refere às melhores práticas em matéria tributária.

Considerando a conjuntura financeira global, a cooperação internacional ganha relevo perante as mudanças ocorridas ao longo da segunda metade do século XX, em virtude da impossibilidade de os países tributarem eficientemente de forma unilateral. Vale ressaltar que as medidas unilaterais têm a vantagem de não depender de uma vontade externa para sua efetivação; entretanto, estabelecem outros obstáculos aos estados e aos seus cidadãos. Medidas isoladas de um estado podem limitar os fiscos nacionais à legislação local e aumentar os gastos administrativos com a fiscalização e futuras diligências (ALMEIDA, 2012).

Outrossim, vislumbra-se que as “práticas nocivas” foram intensificadas em decorrência da globalização, minimizando as ações unilaterais isoladas e deixando em evidência a necessidade de uma cooperação internacional em oposição à concorrência tributária (ALMEIDA, 2012).

Dentro de um cenário com diferentes países e vários sistemas tributários, uma coordenação mais assertiva se faz necessária para que o combate às práticas tributárias agressivas seja eficiente. Infere-se que “o sucesso da neutralização da concorrência fiscal nociva depende, em larga escala, de ações internacionalmente coordenadas, dadas as características hodiernas de mobilidade do capital” (ALMEIDA, 2012, p. 53).

Nessa ordem de ideias, percebe-se a importância da OCDE como a ação inicial para que, de fato, concretize-se uma coordenação internacional em matéria tributária. A função de implementar políticas de combate ao planejamento fiscal agressivo em nível mundial tem sido efetivada pela OCDE desde a década de 1990. Assim sendo, é mister salientar a evolução histórica dessa Organização até ela se tornar o centro de discussão das políticas tributárias internacionais.

2 Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)

Decorrida em julho de 1947, a Conferência sobre a Cooperação Econômica Europeia projetou as bases daquilo que seria o Comitê para a Cooperação Econômica Europeia (CCEE), órgão incumbido do projeto de reconstrução da Europa no pós-guerra. O Comitê consistia em exigência dos estadunidenses em contrapartida ao auxílio financeiro do Plano Marshall concedido às nações

européias. Após a primeira fase bem-sucedida, iniciou-se o planejamento de uma organização permanente voltada à abertura dos mercados, ao crescimento econômico, ao pleno emprego e ao sistema financeiro estável. Com os Estados Unidos e o Canadá como observadores, em abril de 1948, firmou-se a constituição da Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE),⁴ com a presença de dezesseis países,⁵ vigorando de 1948 a 1961 (GODINHO, 2018).

Duas foram as causas que levaram à transformação da OECE em 1961. Inicialmente motivados pela reabilitação dos países europeus, os norte-americanos desejavam abandonar a posição de doador singular, lógica que sustentava a Organização, requerendo apoio financeiro dos países europeus à instituição, ao mesmo tempo que objetivavam expandir a cooperação ao longo do Atlântico Norte. A segunda razão se deu em virtude do aumento das tensões da Guerra Fria, que culminou na necessidade de reforçar a posição do bloco capitalista e da democracia liberal, por meio do fortalecimento da cooperação com os países europeus (GODINHO, 2018).

Com o propósito de instituir a Organização, três encontros foram cruciais, como a Reunião da Cúpula em Paris,⁶ ocorrida em dezembro de 1959, que possibilitou a abertura para uma nova cooperação entre Europa e América do Norte. Seguiu-se a Conferência sobre a Reconstituição da OECE, em maio de 1960, que instituiu o novo formato da Organização, efetivando como membros plenos o Canadá e os Estados Unidos, além de adicionar à denominação da Entidade a expressão “desenvolvimento econômico”. Por fim, em dezembro de 1960, ocorreu a assinatura da Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. A Convenção contou com a assinatura de um total de vinte países, entre os membros da antiga OECE,⁷ o Canadá e os Estados Unidos (GODINHO, 2018).

Em 30 de setembro de 1961, a OCDE iniciou oficialmente seus trabalhos. Com o lema *Better Policies for Better Lives – Políticas Melhores para Vidas Melhores* –, a instituição possui um total de 37 membros,⁸ um candidato,⁹ cinco parceiros estratégicos¹⁰ e diversas iniciativas em todas as regiões do globo. De acordo com seu site oficial, “a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional que trabalha para construir melhores políticas para uma vida melhor. Nosso objetivo é formular políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos” (OECD, 2020, tradução nossa).

A OCDE, desde sua instituição, há 60 anos, busca impactar positivamente políticas públicas dos países membros, sendo seu trabalho reconhecido pela excelência. A Organização também implementa diversas atividades em parceria com outras organizações internacionais, a exemplo do Grupo Banco Mundial, do Fundo Monetário Internacional (FMI) e das Nações Unidas.¹¹ A

4 Também conhecida como Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE) – em inglês, *Organisation for European Economic Co-operation* (1948-1961).

5 Alemanha Ocidental, Áustria, Bélgica, Dinamarca, Espanha, França, Grã-Bretanha, Itália, Noruega, Portugal, Suíça, Suécia, Turquia. Na posição de países associados, estavam Canadá e Estados Unidos.

6 Participaram Alemanha Ocidental, Estados Unidos, França e Reino Unido.

7 Alemanha Ocidental, Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, França, Grécia, Islândia, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, Suécia, Suíça e Turquia.

8 Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia do Sul, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Estados Unidos e Reino Unido.

9 Costa Rica.

10 África do Sul, Brasil, China, Índia e Indonésia.

11 Thorstensen e Gullo (2020) destacam uma iniciativa do FMI, da ONU e do Banco Mundial, organizações que instituíram a “Plataforma para Colaboração em Tributação” (Platform for Collaboration on Tax – PCT). “A Plataforma visa intensificar a cooperação entre as 4 organizações (OCDE, FMI, ONU e Banco Mundial) em matérias tributárias, por meio de diálogos regulares para criação de padrões internacionais. Busca fortalecer o suporte aos países em desenvolvimento, para que implementem as medidas estabelecidas conjuntamente pela OCDE e pelo G20, como o Projeto BEPS – Base Erosion and Profit Shifting Project, além de outros temas tributários, como concessão de incentivos tributários e capacitação.” (THORSTENSEN; GULLO, 2020, p. 8). Outra iniciativa, agora em conjunto com a United Nations Development Programme (UNDP), foi o “OECD/UNDP Tax Inspectors Without Borders – TIWB”, que visa fornecer assistência e suporte de auditoria às administrações tributárias de países em desenvolvimento (THORSTENSEN; GULLO, 2020, p. 8).

organização ficou conhecida como “rede de redes” por atuação conjunta de seus comitês formuladores de políticas públicas para a academia e outros organismos internacionais. Junto a esses organismos, colaborou na área econômica com o FMI e o Banco Mundial, oferecendo recomendações sobre comércio internacional e fortalecendo a cooperação entre seus membros (GODINHO, 2018). Outro importante fórum de debate mundial com o qual a OCDE tem relações é o G-20,¹² principalmente pelo trabalho recíproco em matéria tributária¹³, face pela qual a organização é mais reconhecida (THORSTENSEN; GULLO, 2020, p. 48). Nesse sentido, é importante destacar a forma como a OCDE evoluiu, se tornando o fórum mais importante em matéria tributária internacional.

A princípio, a bitributação¹⁴ consistia no tema mais latente a ser debatido pela OCDE em âmbito tributário internacional. Tal preocupação fez com que a Organização definisse sua *Convenção Modelo contra a Bitributação*, no ano de 1977 (THORSTENSEN; GULLO, 2020). Todavia, ao final do século XX, a OCDE voltou suas atuações para o imbróglio da “competição tributária prejudicial”, incentivando o compartilhamento automático de informações entre os Estados (MASCARENHAS, 2018, p. 78).

Segundo Thorstensen e Gullo (2020), a OCDE alterou o foco e:

Passou a dedicar-se a outros aspectos que necessitavam de regulamentações mais abrangentes, como os chamados planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal, hipóteses de dupla não tributação, Paraísos Fiscais, *transfer pricing*, cooperação entre administrações tributárias e trocas de informações tributárias, conflitos entre tratados e legislações domésticas, conceito de estabelecimento permanente, solução de conflitos, tributação sobre herança e doação, tributação e crime, regras de tributação sobre consumo (VAT/GST), economia digital, dentre outros (THORSTENSEN; GULLO, 2020, p. 48).

No intuito de contribuir de forma efetiva nos novos temas, a OCDE construiu uma grande estrutura, de forma a abarcar diversas áreas de atuação no campo do Direito Internacional Tributário.¹⁵ Com as inovações que emergiram em consequência da globalização somada ao preparo de seu corpo técnico em temas tributários, a OCDE consolidou-se como organização com maior importância e com a incumbência de coordenar entendimentos em matéria tributária internacional. Rocha (2020) assegura que “ao longo das últimas décadas, a OCDE foi alçada à posição de centro da produção de padrões de tributação internacional” (ROCHA, 2019, p. 59).

12 G-20 – Grupo dos 20 (África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia).

Grupo dos Vinte: Fundado em 1999 como um encontro entre Ministros das Finanças e presidentes dos Bancos Centrais, o grupo é composto por 19 Estados-nacionais e a União Europeia. Participam: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia, Turquia e União Europeia. A União Europeia é representada pelo presidente do Banco Central Europeu e o presidente do Conselho Europeu. O FMI e o Banco Mundial também participam, sendo representados pelo Diretor-Gerente do Fundo e o presidente do Banco.

13 “Juntos, a OCDE e o G-20 possuem como objetivo definir bases comuns para a garantia de condições equitativas (*level playing field*) a todos os países membros e não membros da OCDE e do G-20 em matéria tributária, além de disseminar boas práticas de alcance global e promover maior engajamento conjunto das grandes economias do mundo.” (THORSTENSEN; GULLO, 2020, p. 48).

14 Também conhecida como *Dupla Tributação*, a ONU, em seus comentários sobre a Convenção Modelo contra bitributação da OCDE (1977), assim definiu a bitributação: “Estes artigos tratam da chamada dupla tributação jurídica quando a *mesma renda ou o mesmo capital é tributável nas mãos da mesma pessoa por mais de um Estado*.” (UNITED NATIONS, 2011, p. 312, tradução nossa).

15 “Para gerir tantos temas tributários, [...] a OCDE estabeleceu uma enorme estrutura especializada em temas tributários, contando com departamento específico na esfera do Secretariado, o chamado Centro de Política e Administração Tributária (Centre for Tax Policy and Administration – CTPA), com o trabalho do Comitê sobre Assuntos Tributários (Committee on Fiscal Affairs – CFA), que administra uma série de organismos subsidiários e grupos de trabalho, com o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency), que faz a gestão e o monitoramento dos sistemas de trocas de informações tributárias entre os países (padrões EOIR e AEOI), além dos diversos programas especiais. Com relação aos instrumentos legais, a Organização hoje possui 23 departamentos sobre matéria tributária dentre os atuais 248 em vigor.” (THORSTENSEN; GULLO, 2020, p. 48)

A OCDE possui três diferentes tipos de mecanismos legais: Recomendação, Tratado e Decisão. A Recomendação não é vinculativa, fazendo assim necessária a aceitação livre dos Estados-membros para sua adoção, tendo em vista que “as recomendações publicadas pela OCDE orientam a forma com que a legislação doméstica de cada país membro pode ser utilizada como modo de defesa e contenção dos danos praticados pela concorrência fiscal.” (ROSENBLATT; CABRAL, 2017, p. 452).

Os tratados negociados no âmbito da OCDE são instrumentos obrigatórios para todos os membros. Além disso, as decisões carregam o caráter de obrigatórias aos seus membros e definem instrumentos de cooperação permanentes (MISSEL, 2011). Os tratados “são equivalentes no plano jurídico aos acordos internacionais, tendo como sanção apenas o constrangimento político e moral.” (MISSEL, 2011, p. 8).

O trabalho da OCDE em matéria tributária teve início durante a extinção da Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), por meio do Comitê de Assuntos Fiscais¹⁶ (THORSTENSEN; GULLO, 2020). Merece ser lembrado o fato de que o final da década de 80 e início da década de 90 foram marcados por relevantes alterações no cenário político-econômico internacional. À dissolução do bloco socialista, com a queda da União Soviética no período de 1922 a 1991, soma-se o crescimento pujante de economias emergentes, que conduziram a OCDE a ampliar as temáticas discutidas em seu bojo, a exemplo do crescimento do número dos integrantes e a relação com os Estados não membros (GODINHO, 2018).

Godinho (2018) ressalta três áreas nas quais houve uma expansão dos trabalhos da Organização, a saber: Tributação, Conduta Empresarial e Governança Corporativa. Dentro do campo da tributação, a OCDE “intensificou esforços para prevenir tanto conflitos entre práticas nacionais e dispositivos de acordos para evitar a dupla tributação, como ações (de corporações e indivíduos) direcionadas a ocultar ativos e evitar taxaço mais elevada nas jurisdições de residência” (GODINHO, 2018, p. 33-34). Em suma, isso se refere à concorrência tributária prejudicial.

Outrossim, observa-se que a entidade se voltou para tratar de temas que emergiram e se intensificaram com a extensão da globalização e a maior liberdade na movimentação dos capitais no mundo. Assim, a OCDE iniciou uma série de ações para combater os problemas mais sensíveis a respeito do planejamento tributário agressivo, das quais se destacam duas iniciativas. A primeira, em janeiro de 1998, por meio do Comitê de Assuntos Fiscais, no qual a OCDE lançou o documento “*Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue*”¹⁷, Relatório aprovado em abril do mesmo ano pelo Conselho (MENDES, 2011).

Da mesma forma, influenciada pela crise de 2008 e buscando respostas mais efetivas para o combate contra os Paraísos Fiscais, em fevereiro de 2013 a organização publicou o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*.¹⁸

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em conjunto com os países que a integram, estabeleceu políticas de combate a estas formas prejudiciais de concorrência,¹⁹ dos quais se destacam o *Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue* e o *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*, publicados em 1998 e 2013, respectivamente (ROSENBLATT; CABRAL, 2017, p. 451).

16 Também conhecido como Comitê sobre Assuntos Tributários, em inglês *Committee on Fiscal Affairs – CFA*.

17 “Concorrência Fiscal Prejudicial – Um Problema Mundial”.

18 Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.

19 “As práticas fiscais prejudiciais de que trata o referido Relatório são as que tomam a forma de Paraísos Fiscais e de regimes fiscais preferenciais prejudiciais nos Estados-membros da OCDE, nos seus territórios dependentes e em Estados não membros.” (MENDES, 2011)

A OCDE, ao longo dos anos e com as transformações que ocorreram no cenário político-econômico, alterou progressivamente suas funções, especializando em diferentes áreas da política pública e se abrindo para abarcar outros membros. Saliente-se que, para oferecer soluções para os problemas cada vez mais globais, a organização utilizou-se da cooperação internacional como instrumento efetivo de ação.

Almeida (2012, p. 64) afirma que a cooperação internacional “tornou-se objetivo prioritário na condução dos trabalhos de combate à concorrência desleal. Isto se deveu, em grande parte, aos efeitos da globalização, que oferece diversos meios de potencialização das práticas nocivas, tornando inócua a ação isolada de um Estado”.

Considerando a importância do tema, faz-se necessário destacar os principais pontos observados no *Harmful Tax Competition* e no *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*.

2.1 *Harmful Tax Competition – An Emergencial Global Issue*

O *Harmful Tax Competition – An Emergencial Global Issue*²⁰ – consiste em Relatório publicado pela OCDE, proveniente de encontros da organização e do G7, em resposta à demanda dos Estados-membros. Sua temática residia na proliferação da *Concorrência Fiscal Prejudicial* que diminui a base tributária sobre a qual são arrecadados os impostos. Divulgado em abril de 1998, o projeto teve início nas discussões realizadas em maio de 1996, culminando no Relatório apresentado pelo Comitê de Assuntos Fiscais (MENDES, 2011; MASCARENHAS, 2018).

Segundo a Organização (1998),

Este Relatório aborda práticas fiscais prejudiciais na forma de Paraísos Fiscais e regimes fiscais preferenciais prejudiciais nos países membros e não membros da OCDE e suas dependências. Concentram-se em atividades geograficamente móveis, tais como atividades financeiras e outras atividades de serviços. O Relatório define os fatores a serem utilizados na identificação de práticas tributárias prejudiciais e faz 19 recomendações abrangentes para contrariar tais práticas (OECD, 1998, p. 3, tradução nossa).

A propósito do tema, a Entidade, de forma explícita e direta, pela primeira vez publicou recomendações para combater o prejuízo causado pelos Paraísos Fiscais e regimes preferenciais prejudiciais. É necessário ressaltar que, segundo ela, tais práticas são causadas por países membros e não membros da OCDE. Esse ponto é relevante visto que o Relatório foi aprovado com as abstenções de Luxemburgo e da Suíça, o que gerou o Anexo II do Acordo, no qual os dois países externaram os motivos pelos quais deixaram de o aprovar²¹ (OECD, 1998).

Constata-se, na introdução do referido documento, as pretensões da OCDE (1998):

O Relatório pretende desenvolver uma melhor compreensão de como os Paraísos Fiscais e regimes fiscais preferenciais prejudiciais, coletivamente chamados de práticas fiscais prejudiciais, afetam a localização das atividades financeiras e de outros serviços, corroem as bases tributárias de outros

20 Concorrência Fiscal Prejudicial – Um Problema Mundial.

21 “Trata-se de reservas de natureza política. Entre os argumentos apresentados pelos representantes desses países, destacam-se alegações de que o trabalho se focou nos serviços financeiros, deixando de fora outros incentivos e regimes fiscais construídos para atrair investimentos, como, por exemplo, em benefício de instalações industriais, construções e equipamentos. Também alegaram discussão insuficiente sobre as dependências de países membros da OCDE ou ligações existentes entre membros e jurisdições consideradas Paraísos Fiscais.” (MENDES, 2011, p. 34).

países, distorcem os padrões de comércio e investimento e minam a justiça, a neutralidade e a ampla aceitação social dos sistemas fiscais em geral. Essa concorrência fiscal prejudicial diminui o bem-estar global e mina a confiança do contribuinte na integridade dos sistemas tributários.” (OECD, 1998, p. 8, tradução nossa).

Atente ao fato que o *Harmful Tax Competition – An Emergencial Global Issue* é um Relatório por meio do qual os Estados-membros assumem o compromisso de implementar as recomendações do Acordo, sendo composto por três capítulos, nomeadamente: (i) concorrência fiscal: fenômeno global; (ii) fatores para identificar Paraísos Fiscais e regimes fiscais preferenciais prejudiciais; (iii) combate à concorrência fiscal prejudicial (OECD, 1998).

Ao longo do documento é descrito o contexto geral que levou ao estudo, com a definição das características para a identificação de paraísos e regimes fiscais preferenciais e prejudiciais e, por fim, oferecem-se recomendações para combatê-los. “O Relatório de 1998 impôs a necessidade de identificar, reportar e eliminar regimes fiscais prejudiciais e listar as jurisdições que se enquadravam nos critérios de Paraísos Fiscais” (MENDES, 2011, p. 35).

O Relatório foi um passo firme da OCDE em direção ao combate contra os Paraísos Fiscais. Com a finalidade de enquadrar um país como Paraíso Fiscal, o Relatório identificou quatro fatores-chave, a saber: (i) nenhum ou apenas impostos nominais; (ii) falta de intercâmbio efetivo de informações; (iii) falta de transparência; (iv) nenhuma atividade substancial (OECD, 1998, p. 23, tradução nossa).

Observa-se, nessa ordem de ideias, que os Paraísos Fiscais não são meros Estados com impostos baixos; eles exigem uma série de características que acumuladamente os definem, de acordo com os critérios pré-estabelecidos no referido Relatório. Nesse sentido, Missel (2011) afirma que “por si só, a não tributação ou tributação meramente nominal não é suficiente para caracterizar um Estado ou território como sendo Paraíso Fiscal. Trata-se de condição necessária, a que deve agregar-se no mínimo uma das condições adicionais acima elencadas pela OCDE” (MISSEL, 2011, p. 15).

O relatório possibilitou a identificação de Paraísos Fiscais, pelos países membros e também pelos países não membros, de forma coordenada e padronizada. O documento contém dezenove recomendações, divididas em três categorias: (i) recomendações relativas à legislação e práticas nacionais; (ii) recomendações relativas a tratados fiscais; (iii) recomendações para intensificar a cooperação internacional em resposta à concorrência fiscal prejudicial (OECD, 2018). Além dessas recomendações, o estudo apresentou questões que demandavam análises mais aprofundadas e que poderiam ser a origem de novas instruções.

Com efeito, devido às diferenças existentes entre os países considerados Paraísos Fiscais e entre outros regimes fiscais preferenciais, certas recomendações foram redigidas especificamente para cada um desses arranjos. Para os regimes fiscais preferenciais, destacam-se como exemplos a Recomendação 9 (Recomendação sobre o direito aos benefícios do tratado) (OECD, 1998, p. 47) – e a Recomendação 15 (Recomendação de Diretrizes e um Fórum sobre Práticas Tributárias Nocivas) (OECD, 1998, p. 53).

Assim, como para os Paraísos Fiscais, foram elaboradas recomendações específicas, a exemplo da Recomendação 12 (Recomendação referente a tratados fiscais com Paraísos Fiscais) (OECD, 1998, p. 69) e a Recomendação 16 (Recomendação para produzir uma lista de Paraísos Fiscais) (OECD, 1998, p. 47).

No conjunto das recomendações, destacam-se as seguintes:

12. Recomendação referente a tratados fiscais com Paraísos Fiscais: que os países considerem a rescisão de suas convenções fiscais com Paraísos Fiscais e considerem a não celebração de tratados fiscais com tais países no futuro.

16. Recomendação para produzir uma lista de Paraísos Fiscais: que o Fórum seja mandatado para estabelecer, dentro de um ano após a primeira reunião do Fórum, uma lista de Paraísos Fiscais com base nos fatores identificados na seção II do Capítulo 2.

17. Recomendação relativa aos vínculos com Paraísos Fiscais: que os países que têm vínculos políticos, econômicos ou outros com Paraísos Fiscais assegurem que esses vínculos não contribuam para a concorrência fiscal prejudicial e, em particular, que os países que têm as dependências que são Paraísos Fiscais garantam que os vínculos que eles têm com esses Paraísos Fiscais não sejam utilizados de forma a aumentar ou promover a concorrência fiscal prejudicial.

19. Recomendação sobre a associação de países não membros à Recomendação: que o novo Fórum estabeleça um diálogo com países não membros utilizando, quando apropriado, os fóruns oferecidos por outras organizações tributárias internacionais, com o objetivo de promover as Recomendações estabelecidas neste Capítulo, incluindo as Diretrizes (OECD, 1998, p. 49-55, tradução nossa).

O relatório inclui os países não membros no âmbito da estratégia para combater Paraísos Fiscais, demonstrando, assim, que a OCDE, e consequentemente os países-membros, estavam atentos à relevância de uma ação global que envolvesse o máximo de participantes, sem restrição. Observa-se, ainda, que a feitura do relatório coincide com a época de crescimento da importância dos países em desenvolvimento.

Muitos dos que não participavam e/ou ainda não participam da Organização ganharam destaque no cenário econômico-político internacional. O relatório também se destacou pelo aumento da transparência e do incentivo à troca de informações fiscais. Nessa perspectiva, Mendes (2011) destaca cinco recomendações, a saber:

4. Recomendação relativa às regras de comunicação de informações estrangeiras: que os países que não têm regras relativas à comunicação de 44 transações internacionais e operações estrangeiras de contribuintes residentes considerem adotar tais regras e que os países troquem informações obtidas sob essas regras.

7. Recomendação relativa ao acesso às informações bancárias para fins fiscais: no contexto do combate à concorrência fiscal prejudicial, os países devem rever suas leis, seus regulamentos e suas práticas que regem o acesso às informações bancárias com o objetivo de remover os impedimentos ao acesso a tais informações pelas autoridades fiscais.

8. Recomendação relativa ao uso maior e mais eficiente do intercâmbio de informações: que os países devem empreender programas para intensificar o intercâmbio de informações relevantes relativas a transações em Paraísos Fiscais e regimes fiscais preferenciais que constituam concorrência fiscal prejudicial.

13. Recomendação relativa aos regimes coordenados de aplicação (auditorias conjuntas, programas coordenados de treinamento, etc.): que os países considerem a realização de programas coordenados de fiscalização (como exames simultâneos, projetos específicos de intercâmbio de informações ou atividades conjuntas de treinamento) em relação à renda ou aos contribuintes que se beneficiem de práticas que constituam concorrência fiscal prejudicial.

18. Recomendação para desenvolver e promover ativamente os Princípios da Boa Administração Tributária: que o atual Fórum de Gestão Estratégica do Comitê seja responsável por desenvolver e promover ativamente um conjunto de princípios que devem orientar as administrações fiscais na aplicação das recomendações incluídas neste Relatório (OECD, 1998, p. 43-55, tradução nossa).

Os países se comprometeram com a implementação das recomendações, seguindo o disposto na Recomendação 15 do Relatório (Recomendação para Diretrizes e um Fórum sobre Práticas Tributárias Nocivas) (OECD, 1998, p. 53, tradução nossa).

Em relação à implementação do Acordo,

As referidas medidas deverão ser comunicadas ao Fórum para as práticas prejudiciais, bem como ser incluídas numa lista no prazo de dois anos a contar da data de aprovação das linhas diretrizes. [...]. Os países deverão remover no prazo de 5 anos a contar da data da aprovação dos princípios das disposições que regulamentam os respectivos regimes fiscais constantes da lista supra referida (MENDES, 2011, p. 31).

Desse modo, o *Harmful Tax Competition* constituiu-se em Relatório de suma importância para o enfrentamento dos Paraísos Fiscais. A coordenação pela OCDE dos trabalhos de forma padronizada incentivou os Estados-membros a adotar instrumentos e acordos multilaterais, em detrimento das ações isoladas de combate a essa situação de refúgio fiscal. Observado o Relatório *Harmful Tax Competition* e suas implicações para o combate contra os Paraísos Fiscais, importante se faz abordar a *Base erosion and profit shifting* (BEPS), o segundo grande projeto da OCDE para atacar o planejamento tributário agressivo.

2.2 *Base erosion and profit shifting (BEPS)*

O Projeto BEPS (Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros/*Base erosion and profit shifting*) emergiu como uma resposta da OCDE e do G20 ao problema causado principalmente pelo planejamento tributário agressivo de empresas multinacionais que desviam os ganhos/rendimentos/rendas para Estados com pouca, ou nenhuma, carga tributária, causando, assim, uma perda de arrecadação de tributos nos países sedes (ROSENBLATT; CABRAL, 2017).

A prática do BEPS por empresas transnacionais afeta de forma mais severa os países em desenvolvimento. Calcula-se uma perda anual de arrecadação fiscal entre 100 e 240 bilhões de dólares estadunidenses²² (OECD, 2021d). “O BEPS é de grande importância para os países em desenvolvimento, devido à sua forte dependência do imposto de renda corporativo, particularmente de empresas multinacionais” (OECD, 2021b, tradução nossa). Infere-se, portanto, a relevância do enfrentamento desse tipo de prática nociva para o regime tributário global e, em especial, para os países em desenvolvimento.

Com efeito, o G20²³ solicitou Relatório à OCDE sobre a erosão da base tributária, que foi apresentado em fevereiro de 2013, no qual a Organização afirma que:

²² Valor que representa de 4-10% da arrecadação tributária global das multinacionais. (THORSTENSEN, GULLO, 2020, p. 11)

²³ “A OCDE tem apoiado o G20 na implementação de iniciativas de cooperação tributária, para o combate a práticas de evasão e elisão fiscal, no marco do projeto relativo à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS, na sigla em inglês) e no âmbito do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações Tributárias.” (GODINHO, 2018, p. 140)

A interação dos sistemas tributários domésticos (inclusive as regras adotadas de acordo com as normas internacionais para evitar a bitributação) pode também, por outro lado, produzir lacunas que permitem eliminar ou reduzir significativamente a tributação dos rendimentos de uma forma que não seja coerente com os objetivos políticos das referidas regras nacionais e normas internacionais. Embora as multinacionais clamem por cooperação na elaboração de normas internacionais para minorar a bitributação decorrente de divergências nas legislações nacionais, essas mesmas empresas não raras (vezes???) valem-se dessas discrepâncias para recolher menos impostos ou simplesmente não pagar nada (OECD, 2013, p. 7-8).

O relatório chama atenção para a defasagem que a legislação tributária internacional apresenta em relação à nova práxis do comércio global, em especial ao que se refere aos bens intangíveis e à economia digital (OECD, 2013). Consequentemente, “enquanto as regras tributárias permanecem descoordenadas, existe uma série de estruturas tecnicamente legais que se aproveitam das assimetrias existentes entre as regras nacionais e internacionais” (OECD, 2013, p. 9).

É evidente a ineficiência de ações unilaterais no combate à prática do BEPS. Para as corporações, ações isoladas de um ou alguns estado(s) geram a ameaça da dupla – ou mesmo da múltipla – tributação, o que pode produzir, em nível mundial, uma queda nos investimentos, no crescimento e nos empregos (OECD, 2013).

Vislumbra-se que ações unilaterais têm risco tanto para os Estados como para as empresas. A extraterritorialidade do planejamento tributário agressivo evidenciou a ineficácia das ações unilaterais e isoladas dos governos, incentivando os Estados a buscarem ações em conjunto, de forma coordenada e cooperativa (ROCHA, 2019; THORSTENSEN, GULLO, 2020).

Essa constatação foi essencial para a organização do novo plano de ação da OCDE, sendo que “o principal objetivo do plano seria dotar os países de instrumentos domésticos e internacionais para uma melhor harmonização do direito de tributar com as atividades econômicas reais” (OECD, 2013, p. 11).

A instituição buscou preencher as lacunas na legislação de forma a estancar a prática das empresas, principalmente multinacionais, de desviar seus lucros. A organização funciona como fórum para a coordenação e proposição de medidas, que são recomendadas aos países membros e também aos não membros. “A colaboração e a coordenação não só facilitam e reforçam ações nacionais para proteger as bases tributárias, como também são imprescindíveis para proporcionar soluções internacionais de amplo escopo que possam responder de modo satisfatório ao problema.” (OECD, 2013, p. 11).

O referido projeto teve como resultado quinze ações apresentadas aos estados, de forma a orientá-los no combate contra planejamento tributário agressivo das multinacionais. Apresentadas em 2013, aprovadas em 2014 e implementadas em 2015, as quinze medidas “acabaram por influenciar todas as iniciativas que a OCDE já vinha anteriormente desenvolvendo em matéria tributária pelo Comitê sobre Assuntos Tributários” (THORSTENSEN, GULLO, 2020, p. 8).

As ações sugerem que a incidência do tributo ocorra no local da produção do bem, a partir da observância de dois pressupostos, a saber: “(i) maior coerência nas normas domésticas que condicionam atividades transnacionais; e (ii) aperfeiçoamento de mecanismos de transparência” (GODINHO, 2018, p. 139).

O plano de ação do BEPS contém iniciativas em quinze domínios, contemplando prevenção do uso abusivo de acordos para evitar a dupla tributação, adaptação das regras de preços de transferência ao objetivo de prevenção da erosão da base tributável, identificação das principais dificuldades de arrecadação tributária no contexto da economia digital e aprimoramento da transparência e de métodos de coleta e análise de dados, entre outros. (GODINHO, 2018, p. 140)

As recomendações têm prazos diferenciados de implementação, que serão acompanhados pela OCDE por meio do recebimento de relatórios enviados pelos estados. (ROSENBLATT; CABRAL, 2017). Nesse sentido, visando ao acompanhamento das implementações das medidas, foi criado um Fórum – *Inclusive Framework for BEPS Implementation* –, em 2016. A estrutura, que conta atualmente com 139 países e jurisdições interessadas na implementação do Plano BEPS, permite ao Fórum “trabalhar com os membros da OCDE e do G20 no desenvolvimento de normas sobre questões relacionadas ao BEPS e na revisão e monitoramento da implementação de todo o pacote BEPS” (OECD, 2021a, tradução nossa).

Dessa forma, a monitoração da execução e, conseqüentemente, os impactos da implementação do BEPS são os pontos focais do trabalho dessa nova estrutura (OECD, 2021a). “Os membros da estrutura inclusiva desenvolveram um processo de monitoramento dos quatro padrões mínimos, bem como criaram os mecanismos de revisão para outros elementos do Pacote BEPS.” (OECD, 2021a, tradução nossa)

No âmbito do acordo, os estados-membros se comprometeram a adotar quatro padrões mínimos – *Minimum Standards*. São eles: (i) práticas tributárias prejudiciais: combate às práticas tributárias prejudiciais com foco na melhoria da transparência; (ii) prevenção do abuso de tratados fiscais: desenvolvimento de disposições-modelo de tratados fiscais e recomendações para prevenir o abuso de tratados; (iii) relatórios país por país: melhoria da transparência fiscal com relatórios país por país; (iv) procedimento de acordo mútuo: resolução de disputas entre jurisdições mais oportuna, eficaz e eficiente (OECD, 2021b). Vê-se logo que a OCDE entende que o acompanhamento das quatro ações mínimas vai assegurar que os países e as jurisdições participantes cumpram as normas de forma a assegurar a concorrência igualitária entre esses estados (OECD, 2021a).

Ante o exposto, os países em desenvolvimento têm importante papel na implementação e no sucesso do Plano BEPS. Cabe lembrar que “o plano criado pela OCDE apenas terá êxito se introduzido de forma conjunta e simultânea pelos países membros e não membros” (ROSENBLATT; CABRAL, 2017, p. 453). Ademais, os países em desenvolvimento e de baixa renda são os mais afetados pelas práticas do BEPS e sua participação no debate da agenda tributária internacional “é importante para garantir que eles recebam apoio para atender suas necessidades específicas e possam participar efetivamente do processo de estabelecimento de normas tributárias internacionais” (OECD, 2021d, tradução nossa).

Há de se concluir que o Brasil tem um papel crucial dentro da implementação e do sucesso do Plano BEPS.

O engajamento brasileiro reflete não somente interesse nas atividades de cooperação relacionadas ao BEPS, mas também a proximidade entre as posições nacionais sobre o regime internacional na área tributária e diretrizes da iniciativa (à exceção de aspectos relacionados à metodologia de cálculo de preços de transferência e à arbitragem internacional). (GODINHO, 2018, p. 140)

Além disso, percebe-se que o país sul-americano tem uma posição de destaque e que, embora não seja membro da Organização, tem o poder de influenciar o rumo da tributação internacional. Por fim, por meio da análise do *Harmful Tax Competition* e do *Base erosion and profit shifting*, observa-se que a OCDE ganha um papel de destaque perante o Direito Internacional Tributário. Como demonstrado inicialmente, tal relevância foi sendo construída paulatinamente ao longo dos anos e, embora não exista uma autoridade supranacional em matéria tributária, a Organização transformou-se no Fórum de maior relevância nesta matéria, diagnosticando situações adversas e apontando diretrizes eficazes para a solução dos problemas identificados.

Conclusão

A globalização alterou os padrões da tributação internacional, pois, se no início o objetivo central era evitar a bitributação, atualmente o foco é combater a concorrência fiscal prejudicial, além de garantir a transparência e controlar a evasão fiscal e o planejamento fiscal agressivo. Nesse sentido, a importância da OCDE se revela, sobretudo porque ela é a organização responsável por incentivar a boa governança, isto é, a elaboração de normas a fim de promover a inclusão dos governos no combate contra a corrupção.

Logo, considerando que a conjuntura atual apresenta a existência de novos atores, a cooperação internacional se faz necessária, motivo pelo qual a OCDE é destinada ao exercício da consultoria e coordenação entre os Estados-membros, sendo uma autoridade nas discussões e regulamentações sobre temas tributários e combate a formas nocivas à economia internacional.

Sendo assim, a OCDE desenvolveu parcerias com várias organizações internacionais, dentre elas o G-20, com o escopo de fortalecer a regulamentação internacional das questões tributárias, além de monitorar as medidas adotadas pelos Estados nesse sentido. Portanto, a cooperação internacional entre as diversas instituições tributárias comprova a relevância da questão, voltada ao fortalecimento do sistema tributário internacional, com o propósito de torná-lo integrado, bem como um instrumento hábil em favorecer o desenvolvimento e crescimento das economias e sociedades em escala global.

Por conseguinte, as práticas ilícitas – planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal, hipóteses de dupla não tributação, Paraísos Fiscais, *transfer pricing*, cooperação entre administrações tributárias e trocas de informações tributárias, dentre outros – são alvos da OCDE.

O contribuinte, ao buscar meios secundários de incidência tributária com o objetivo de diminuir a incidência de impostos, não pratica, *a priori*, uma atividade ilícita. Portanto, o indivíduo não peca ao procurar meios que tornam possíveis a menor tributação à sua atividade financeira e comercial, visto que é um direito de todos organizar o seu patrimônio à luz da autonomia. Nesse sentido, o planejamento tributário ganha importância, uma vez que ele é considerado um instrumento eficaz ao buscar melhores resultados para o contribuinte.

Contudo, ao contrário do que muitos pensam, os Paraísos Fiscais não são em si mesmos uma forma ilícita, ainda que haja a discussão sobre as questões morais que o envolvem. Os Paraísos Fiscais não foram criados para ser um lugar apto a lavar dinheiro ou ratificar práticas criminosas, isto é, como uma estratégia de atividade evasiva que favoreça as práticas corruptas que lesam o erário público.

Destarte, não é correto associar os Paraísos Fiscais aos locais onde imperam a ilicitude, visto que não foram criados com esse propósito, embora, na prática, favoreçam as relações comerciais fora do território nacional, dificultando a atuação do Fisco. Nesse sentido, coloca-se em risco a integridade do imposto de renda da pessoa jurídica, pois as empresas que possuem negócios no exterior utilizam-se da erosão da base tributária e da transferência de lucros, obtendo vantagens competitivas em face das empresas que atuam no mercado doméstico. E a situação fica mais delicada, já que esse tipo de prática provoca uma alocação de recursos ineficiente.

Referências

- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Concorrência internacional e tributação na renda no Brasil**. Orientador: Luís Eduardo Schoueri. 2012. 275f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-06062013-141505/publico/Tese_Doutorado_Completa_Carlos_Otavio_Ferreira_de_Almeida.pdf. Acesso em: 18 mar. 2022.
- ALTSHULER, Rosanne; GRUBERT, Harry, Governos e corporações multinacionais na corrida para o fundo. **Journal of the American Taxation Association**, 2008, p. 25-38.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 18 mar. 2022.
- BRASIL. **Instrução Normativa RFB n. 1.474, de 18 de junho de 2014**. Altera a Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 4 de junho de 2010, que relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 18 mar. 2022.
- BRASIL. **Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016**. Lei da Repatriação. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 18 mar. 2022.
- BRASIL. **Lei n. 7.492, de 16 de junho de 1986**. Crimes contra o sistema Financeiro Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 18 mar. 2022.
- BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Crimes contra a ordem Tributária. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 18 mar. 2022.
- GODINHO, Rodrigo de Oliveira. **A OCDE em rota de adaptação ao cenário internacional: perspectivas para o relacionamento do Brasil com a organização**. Brasil: Fundação Alexandre Gusmão, 2018. Disponível em: <http://funag.gov.br/loja/download/A-OCDE-EM-ROTA-DE-ADAPTACAO-AO-CENARIO.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.
- MASCARENHAS, Ronaldo Silva. **Paraísos Fiscais, evasão fiscal e o sistema de governança global: respostas à crise financeira**. Orientador: Paulo Antônio de Freitas Balanco. 2018. 110f. Dissertação parcial (Mestrado em Relações Internacionais) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/28648/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Para%C3%ADsos%20Fiscais%20-%20overs%C3%A3o%20final.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.
- MENDES, Narciso Manuel Marques. **Concorrência fiscal prejudicial**. Orientadora: Clotilde Celorico Palma. 2011. 139p. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de contabilidade e Administração de Lisboa, 2011. Disponível em: https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/3472/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O_Mestrado_Fiscalidade_Narciso_Mendes_final.pdf. Acesso em: 18 mar. 2022.
- ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **About the inclusive framework on BEPS**. OECD, 2021a. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#:~:text=In%20response%20to%20the%20call,implementation%20of%20the%20whole%20BEPS>. Acesso em: 18 mar. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **BEPS actions**. OECD, 2021b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> Acesso em: 18 mar. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. OECD, 2013. Versão portuguesa. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page1. Acesso em: 18 mar. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Harmful tax competition: an emerging global issue**. OECD, 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**. OECD, 2021c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2022.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **What is BEPS?**. OECD, 2021d. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>. Acesso em: 18 mar. 2022.

ROCHA, Sérgio André. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 17, n. 102, p. 51-77, nov./dez. 2019. Disponível em: http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2020/02/Direito-Tribut%C3%A1rio-Internacional_Origens.pdf. Acesso em: 18 mar. 2022.

SULLIVAN, Martin A. Proposals to Combat Offshore Tax Evasion, *Notas Fiscais*, 2009.

THORSTENSEN, Vera; GULLO, Marcelly Fuzaro. Regulamentação de estabelecimento de boas práticas em assuntos tributários (fiscal affairs) pela OCDE. **Working Paper Series 536**. CCGI n. 31, São Paulo, set. 2020. Disponível em: http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29720/TD%20536%20-%20CCGI_31n.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 18 mar. 2022.

UNITED NATIONS. **Model double taxation convention: between developed and developing countries**. New York: United Nations, 2011. p. 312. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf Acesso em: 18 mar. 2022.