

A IMPLANTAÇÃO DO BEPS NO BRASIL: CONQUISTAS E DESAFIOS.

THE IMPLEMENTATION OF BEPS IN BRAZIL: ACHIEVEMENTS AND CHALLENGES.

Recebido: 16/01/2018 - Aprovado: 26/03/2018 - Publicado: 02/07/2018

Processo de Avaliação: Double Blind Review

Lilian Aparecida Ferreira¹
Antônio Lopo Martinez²

RESUMO

Em outubro de 2015, a OCDE aprovou o BEPS que compreende 15 ações diferentes no tocante a tributação internacional, buscando combater a erosão da base imponible e a transferências de resultados tributários. Entretanto, transcorrido quase três anos ainda existe um longo caminho para que tenhamos um instrumental de tributação uniforme e universal. Neste artigo, após a exposição dos principais fundamentos do pacote BEPS, serão revisados os efeitos das suas ações propostas, verificando em particular os impactos causados no sistema tributário brasileiro. Metodologicamente, através da análise das recentes modificações na legislação tributária brasileira serão revistas as principais conquistas nessa temática. A estratégia da OCDE tem passado a reforçar o combate ao planejamento tributário agressivo, e tem procurado promover isso através de instrumentos multilaterais, que pactuam um novo padrão de tributação internacional. Porém o tratamento diferenciado de alguns países, onde aí se inclui o Brasil, tem alimentado uma fragmentação do BEPS que podem criar oportunidades para outros tipos de planejamento tributário internacional, comprometendo a eficácia do BEPS.

Palavras-chave: BEPS; erosão de base tributária; transferência de lucros; planejamento tributário; agressividade tributaria.

ABSTRACT

In October 2015, the OECD approved the BEPS comprising 15 different actions in international taxation, seeking to combat the erosion of the tax base and the transfer of taxable profits. However, almost three years have elapsed, and there is still a long way for us to have an uniform and universal taxation instrument. In this article, after the exposition of the main foundations of the BEPS package, the effects of its proposed actions will be reviewed, particularly the impacts caused in the Brazilian tax system. Methodologically, through the analysis of the recent modifications in Brazilian tax legislation, it will be reviewed the main achievements in this theme. The OECD strategy has been reinforcing the fight against aggressive tax planning, and has sought to promote this through multilateral instruments, which offer a new standard of international taxation. However, the differentiated treatment of some countries, where Brazil is included, has fueled a fragmentation of the BEPS that can create opportunities for other types of international tax planning, compromising the effectiveness of the BEPS.

Key words: BEPS; tax-based erosion; profit shifting; tax planning; tax aggressiveness.

¹ Mestranda em Ciências Contábeis pela Fucape Business School. Brasil. E-mail: liliancont@yahoo.com.br

² Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) e Professor Associado na Fucape Business School. Brasil. E-mail: lopo@fucape.br

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar as ações propostas no projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), em sua terminologia anglo saxão, «Erosão da Base Imponível e Transferência de Lucros Tributáveis», apresentado pela Organização e Cooperação para o Desenvolvimento Econômico-OCDE, em conjunto com o G-20. Adicionalmente, busca-se apurar os impactos que o BEPS causou na legislação tributária do Brasil e como ele ainda poderá repercutir no sistema tributário brasileiro.

O estudo se justifica pelo fato de tratar-se de um assunto em pauta nas discussões sobre planejamento tributário, e ainda assim, pouco se tem na literatura sobre o tema, mesmo com as inúmeras dúvidas que ainda pairam sobre o projeto BEPS. Justifica-se, também, por se propor a analisar os impactos no Brasil com relação à adoção das ações desenvolvidas pela OCDE, juntamente com o G20.

Em meados de 2008 a 2009, o mundo passou por um momento de crise, que causou uma redução econômica acentuada. Em decorrência disso, países com foco no mercado financeiro sofreram um pouco mais. A crise fez com que empresas evoluíssem para um cenário onde questões tributárias passaram a ter muita relevância do ponto de vista econômico e financeiro (OCDE, 2015).

O crescimento da economia digital também é um fator preocupante na área tributária, já que muitas vezes não se sabe onde tributar a renda. Transferir uma planta industrial para outro mercado (paraísos fiscais) requer custos que muitas vezes inviabiliza o negócio, mas para empresas digitais isso não acontece, facilitando a entrada de tais empresas em países de baixa ou zero tributação. Definir domicílio tributário de uma planta industrial é relativamente simples, mas a definição de domicílio tributário para as empresas digitais tornou-se algo extremamente complicado, tornando-se pauta para inúmeras discussões (OCDE, 2015).

Governos de todo o mundo estavam perdendo bilhões de dólares de receita. Empresas multinacionais tinham operações em determinados países onde o faturamento era desproporcional à arrecadação tributária oferecida àquele país, faturamento de bilhões com arrecadação próxima de zero. A mídia começou a dar ênfase na informação sobre empresas que tinham alto faturamento em um país cuja arrecadação tributária era pequena. Casos famosos como o caso Apple e o caso Starbucks tornaram-se públicos, gerando protestos (KADET, 2016).

Com o objetivo de tentar organizar padrões no mundo todo, não apenas em aspecto tributário, a OCDE e o G20 criaram um grupo de estudos para entender tais movimentos, e tentar, a priori, harmonizar (respeitando as particularidades inerentes de cada país) tais práticas. Assim surgiu o BEPS – Erosão de Base Tributária e Desvio de Lucros (OCDE, 2015), que entre outros pontos almejava apontar um novo paradigma para a fiscalidade internacional, configurando um sistema de caráter uniforme e consensuado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O PROJETO BEPS

O projeto BEPS consiste em 15 ações elaboradas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE, juntamente com o G-20. Ele tem impacto importante nas empresas que realizam atividades operacionais entre países, definindo regras no âmbito tributário, feito de acordo com as regulamentações dos governos dos países com a finalidade de evitar a Erosão de Base Tributária e Desvio de Lucros (SPENCER, 2018).

A integração das economias e mercados aumentou substancialmente nos últimos anos, deixando a estrutura tributária internacional (projetada a mais de um século) obsoleta. Depois de reveladas fraquezas que criaram oportunidades para a erosão de base tributária e desvio de lucros, um movimento ousado dos formuladores de políticas tributárias se formou com o objetivo de que as atividades econômicas sejam tributadas no local onde ocorreu a criação de valor, ou seja, no local onde de fato tais atividades foram realizadas (OCDE, 2015).

Em setembro de 2013, os líderes do G20 elaboraram um ambicioso e abrangente plano de ação sobre o BEPS. Um pacote com 13 relatórios entregues dois anos depois inclui normas internacionais novas e reforçadas, medidas concretas para ajudar os países a combater o BEPS. O relatório final BEPS representa os resultados do esforço realizado entre os países da OCDE e do G20 que trabalharam juntos na elaboração desse projeto. Entre os desafios encontrados no desenvolvimento do projeto, estão medidas unilaterais adotadas por alguns países (OCDE, 2015).

Governos de todo mundo vêm perdendo bilhões de dólares de receita fiscal por duas razões: a primeira é a evasão fiscal ilegal geralmente realizada por indivíduos que destinam rendimentos não declarados para paraísos fiscais, com a finalidade de se isentar de forma ilícita da arrecadação tributária. A segunda é a evasão fiscal legal, realizada por empresas multinacionais que têm buscado elaborar planejamentos tributários agressivos com a finalidade

de reduzir ou se isentar da carga tributária de maneira tecnicamente legal, porém, normalmente inconsistentes com o propósito e a intenção das leis tributárias e dos tratados tributários aplicáveis. É no segundo motivo que a OCDE e o G-20 se concentraram no desenvolvimento do projeto BEPS (KADET, 2016).

De acordo com Pêgas (2017) “a carga tributária representa a parcela que é retirada da economia para o pagamento de tributos aos entes federativos, ou seja, União, Estados e Municípios”. Pêgas (2017) ainda define o Produto Interno Bruto (PIB) como “a soma de tudo que foi produzido no país em determinado período”. O que nos leva a compreender a tamanha representatividade que a arrecadação tributária tem sobre a economia de um determinado país.

A função do sistema tributário é transferir recursos do setor público para o setor privado. Em contrapartida, o setor privado deve cumprir com suas obrigações tributárias ao fazer o recolhimento dos seus tributos aos cofres públicos, em consonância com a legislação tributária (OLIVEIRA; *et. al.*, 2015).

Christians (2017) concluiu em seus estudos sobre o projeto BEPS que apesar de haver uma tendência mundial de rejeição quanto a uma reforma tributária a nível internacional, existem razões para otimismo, mas para evitar que esta reforma seja prejudicial, deve-se ter uma atenção especial garantindo participação significativa dos países, que até o momento, foram excluídos do diálogo sobre política fiscal global.

De acordo com Ferrari (2016), as ações do BEPS estão baseadas em três pilares, são eles: coerência, substância e transparência. As ações 2 a 5 são baseadas na coerência, ou seja, o tratamento tributário de uma mesma operação deve ser equivalente entre os países envolvidos, pois se o tratamento é padronizado não haverá brechas para erosão da base tributária. As ações 6 a 10 se encaixam no segundo pilar: para haver substância é necessário ter uma clara definição do que é estabelecimento permanente, compreender onde os negócios estão sendo realizados, e buscar estabelecer um critério de efetividade negocial para que haja tributação. As ações 11 a 14 estão no escopo do terceiro pilar: para haver transparência é necessário que todas as empresas reportem para seus respectivos governos onde suas atividades econômicas foram realizadas e onde os lucros foram tributados. Esses dados devem ser transmitidos através de um sistema de troca automática de informações entre os países com o objetivo de evitar que grandes corporações se aproveitem da falta de transparência na informação para erosão da base tributária. As ações 1 e 15 baseiam-se nos três pilares.

2.2 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL.

O planejamento tributário é uma atividade que estuda os negócios jurídicos que entidades pretendem realizar, com a finalidade de reduzir a carga tributária (FABRETTI, 2017).

Quando se busca uma economia tributária baseando-se em estudos e identificação de bases legais, utilizando-se das lacunas deixadas na legislação que possibilitam a adoção de alternativas menos onerosas para as organizações, tem-se a elisão fiscal. Trata-se de uma atividade lícita, feita através de pesquisas que antecede o fato gerador da obrigação tributária, uma vez que, após a ocorrência deste, surge a obrigação tributária (FABRETTI, 2017).

No momento em que o contribuinte recorre à utilização de meios ilegais, objetivando a descaracterização do fato gerador do tributo, na busca de evadir-se da obrigação tributária antes ou depois de concretizada uma hipótese tributária desfavorável, mascarando seu comportamento de forma fraudulenta, este estará praticando a evasão fiscal (OLIVEIRA; *et. al.*, 2015).

Existem situações onde o comportamento do contribuinte a princípio não pode ser caracterizado como ilícito, porém, o mesmo utiliza-se de artifícios na busca de reduzir sua carga tributária, ou até mesmo ficar isento. Tal ato passou a ser denominado como elusão fiscal. Nos casos de planejamento tributário elusivo, o contribuinte tende a simular determinado negócio jurídico com o fim específico de dissimular a ocorrência do fato gerador, ato este caracterizado pela doutrina como abuso de forma, onde o sujeito demonstra forma diferente da sua atividade jurídica com a finalidade de escapar de forma ardilosa da tributação (ALEXANDRE, 2016).

No intuito de evitar planejamentos tributários com abuso de forma e de direito, a Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, introduziu o art. 116 ao CTN. Apesar do referido parágrafo dar poderes para a autoridade administrativa agir em casos de atos ou negócios dissimulados, não fica claro quais atitudes devem ser tomadas. É necessária uma lei ordinária que venha trazer essa definição. Além disso, não se define claramente as condutas caracterizadas como dissimulação, tampouco trata dos elementos que constituem a obrigação tributária (FABRETTI, 2017).

3 METODOLOGIA.

Para atingir o objetivo da pesquisa, serão utilizados artigos científicos sobre o tema, a fim de conhecer a opinião de alguns pesquisadores sobre o assunto. Será utilizada, também, a declaração explicativa do projeto BEPS, publicada no ano de 2015 pela OCDE e o G20. Além

disso, será realizado um estudo baseado na legislação brasileira, com o fim de observar mudanças que tenham sido geradas a partir da adoção do projeto BEPS.

O presente estudo classifica-se como uma pesquisa de natureza exploratória. A abordagem do problema será feita de forma qualitativa, pois visa apresentar resultados baseados na análise das ações do projeto BEPS observando os impactos causados pela sua adoção no Brasil.

Procedeu-se uma revisão bibliográfica da literatura, através da compilação de livros de autores especialistas sobre o assunto e trabalhos publicados em revistas científicas conceituadas.

4 RESULTADOS

4.1 AS AÇÕES DO PROJETO BEPS E SEUS IMPACTOS NO BRASIL.

4.1.1 Ação 1 - Abordar os Desafios Fiscais da Economia Digital.

A ação número 1 do BEPS está diretamente ligada ao grande desafio encontrado na área tributária a nível mundial: a economia digital. Observou-se que não há limites para a mesma, uma vez que ela representa cada vez mais a maior parte da economia mundial. Os riscos de erosão da base tributária são exacerbados quando se trata da economia digital (OCDE, 2015).

Regras e mecanismos já estão sendo criados com o objetivo de criar e implementar mecanismos de arrecadação tributária do imposto sobre o valor agregado (IVA), quando em transações entre empresas e consumidores que se encontram em localidades geográficas distintas, realizando a cobrança do tributo no país onde o consumidor está localizado. Estas medidas destinam-se a complanar as negociações entre fornecedores nacionais e estrangeiros e facilitar a cobrança eficiente do IVA devido sobre estas transações (OCDE, 2015).

Os desafios, ainda encontrados no âmbito da economia digital, fazem com que questões sistêmicas ainda sejam levantadas na busca de se encontrar uma estrutura para tributação das atividades praticada entre países, questões essas que vão além daquelas já dispostas no BEPS. A OCDE e o G-20 continuam em constante monitoramento e desenvolvimento de novos trabalhos a serem realizados neste sentido (OCDE, 2015).

Muito ainda se discute no Brasil sobre a tributação da economia digital. Assim como no mundo inteiro, para o Brasil a economia digital ainda é um grande desafio. Através da emenda constitucional nº 87 de 2015, foi permitido, no Brasil, a partilha do ICMS nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte e localizado em estado diferente

do destinatário, entre os Estados de origem e destino. A distribuição passou a ser feita de forma gradativa até que, em 2019, 100% da arrecadação passe a ser destinada para o estado destino.

A lei complementar 157 de 2016 incluiu na lista de serviços da lei complementar 116 de 2003 os serviços de “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”. A arrecadação do tributo, de acordo com a lei, será realizada no estabelecimento do prestador, e na falta de estabelecimento deste, o imposto será devido no local do domicílio do tomador.

No final de 2017, o CONFAZ publicou o Convênio ICMS 106, onde disciplinou os procedimentos de cobrança do ICMS nas operações digitais, com o objetivo de estabelecer regras nas transações que envolvam mercadorias comercializadas através de transferência eletrônica de dados.

4.1.2 Ação 2 - Neutralizar os efeitos de arranjos de incompatibilidade híbridos.

A ação 2 do BEPS visa definir regras comuns entre países. O objetivo é a convergência de práticas tributárias a nível mundial, com a finalidade de evitar a bitributação ou a não tributação de determinados fatos. São tratados realizados entre países com base nas recomendações da OCDE e do G-20. A harmonização de tais práticas inibirá o uso de arranjos como ferramenta para o BEPS, tais como: deduções múltiplas onerosas para uma única despesa, deduções de um país sem a correspondente tributação em outro e geração de múltiplos créditos fiscais (OCDE, 2015).

Um exemplo que pode ser citado é o tratamento dos juros sobre o capital próprio. Se um determinado país entende que se trata de resultados financeiros, haverá dedução de juros no resultado tributável de quem paga, assim como, haverá tributação sobre o rendimento de quem recebe. Entretanto, se um país entender que são dividendos, esses resultados estarão isentos de tributação/dedução. Logo, se houver uma transação entre países, poderá haver dedução no país de quem paga e ser tributado no país destino, um efeito prejudicial aos cofres públicos. A falta de coerência entre os países, neste sentido, poderá contribuir para o BEPS.

Ao tomar dívida com um determinado credor, deve ser observada a essência econômica da transação e não a forma como ela é realizada, por exemplo, para uma operação ser contabilizada como um financiamento, ela deve realmente se configurar desta forma. Após convergência para as normas internacionais de contabilidade, instrumentos financeiros

passaram a ser tratados no Brasil, considerando sempre a essência sobre a forma (IUDÍCIBUS, et. al., 2018).

A lei 12.973 de 2014 aproximou a contabilidade para fins fiscais da contabilidade societária, e dispôs sobre o tratamento tributário que deve ser utilizado nas operações com instrumentos financeiros, trazendo maior clareza na informação tributária quando comparada com a informação contábil.

4.1.3 Ação 3 - Fortalecer as regras do CFC.

O objetivo da ação 3 é impedir a transferência de receitas para as subsidiárias estrangeiras com a finalidade de erosão da base tributável. A OCDE e o G-20 reconhecem que pode haver diferenças de regras entre países dado às diferentes características existentes entre os mesmos, e traz recomendações que visam garantir que as jurisdições que escolhem implementá-las, façam o uso de regras que sejam realmente eficazes impedindo assim a transferência de tais receitas (OCDE, 2015).

A OCDE e o G-20 ainda enfatizam a importância da criação de políticas apropriadas de combate ao BEPS aplicadas às empresas estrangeiras controladas (CFC), observando a transferência de renda móvel, como a propriedade intelectual, e serviços de transações digitais, considerados desafios às regras do CFC (OCDE, 2015).

A partir das disposições da Lei 12.973/14, no Brasil, temos o que se denominou por tributação em bases universais. O art. 76, da referida lei nos descreveu os procedimentos a serem seguidos por controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, quando da aferição de resultados provenientes de investimentos em controlada direta no exterior.

O no art. 77, da Lei 12.973/14 dispõe que as controladoras devem computar na determinação do lucro real, e na base de cálculo da CSLL, os ajustes realizados, referente aos lucros auferidos antes do imposto de renda, executando a variação cambial, dos investimentos em controladas diretas ou indiretas no exterior.

De acordo com o art. 87, da Lei 12.973/14, poderá haver deduções do imposto sobre a renda incidente sobre parcelas positivas computadas pela controlada direta ou indireta, na determinação do lucro real da controladora no Brasil, respeitando o limite dos tributos sobre a renda incidentes no Brasil sobre as referidas parcelas, considerando sempre a proporção de participação da controladora na controlada.

4.1.4 Ação 4 - Limite da erosão de base via deduções de juros e outros pagamentos financeiros.

Baseando-se em estudos acadêmicos que relatam a facilidade em multiplicar o volume de dívidas via financiamentos intragrupos, quanto maior o volume de dívidas assumido, maior a dedutibilidade de juros, o que acaba sendo atrativo, pois contribui para a erosão de bases tributárias (OCDE, 2015).

Empresas que concedem empréstimos para demais entidades do grupo, estando essas em países distintos, se os juros forem dedutíveis em um país, o rendimento recebido pelo cedente do empréstimo deve ser tributado no país destino da referida receita. A finalidade da ação 4 é de evitar tanto a bitributação quanto a não tributação de tais juros, através da convergência de regras entre os países participantes do projeto BEPS (OCDE, 2015).

Um exemplo que pode ser citado é: em determinada empresa com matriz na Alemanha e subsidiária no Brasil, o capital enviado do controlador para sua controlada é capital social ou empréstimo? A relevância da pergunta se dá pelo fato de que quando o valor é decorrente de empréstimo, os juros pagos são dedutíveis da base tributável, o que não acontece com o capital, tal ato facilitaria a erosão de base tributável.

A Receita Federal do Brasil, através da IN 1.154/11, estabeleceu regras de subcapitalização com a finalidade de evitar que empresas utilizassem de arranjos neste âmbito para reduzir carga tributária.

4.1.5 Ação 5 - Controlar as práticas tributárias prejudiciais de maneira mais eficaz, levando em conta a transparência e a substância.

São medidas tomadas contra a adoção de práticas fiscais nocivas, especialmente sobre a transferência de lucros artificiais. O relatório BEPS, em sua ação 5 estabelece um padrão mínimo para avaliar se existe atividade substancial num regime preferencial de tributação. Se determinada empresa registra uma patente em um “paraíso fiscal”, de acordo com esta ação, deve-se analisar se esta realizou gastos com pesquisa e desenvolvimento e demais gastos reais para tais atividades (OCDE, 2015).

Nas demais atividades que gozam de regimes preferenciais, também se deve demonstrar substância provando que no local o contribuinte realiza atividades geradoras de receita necessárias para produzir o rendimento coberto pelo regime preferencial (OCDE, 2015).

Na área da transparência a OCDE e o G-20 estabelecem que haja uma estrutura que facilite o intercâmbio de informação entre os países, visto que em que a ausência dessas informações poderia dar origem à preocupação de erosão da base tributável (OCDE, 2015).

Com a finalidade de combater as práticas fiscais danosas, no Brasil, a IN nº 1689/2017 da RFB, discorre sobre a troca de informações obrigatórias sobre regimes tributários preferenciais; acordos antecipados de preços de transferência e estabelecimento permanente.

4.1.6 Ação 6 - Prevenir o abuso do Tratado.

A ação 6 do projeto BEPS, dispõe de recomendações sobre como devem ser realizados os tratados, de modo que eles sejam bem estruturados, evitando possíveis abusos (OCDE, 2015).

Uma das regras antiabuso incluídas no relatório do BEPS, no que diz respeito à ação 6, trata sobre a estratégia utilizada por algumas organizações para beneficiar-se de benefícios fiscais de um determinado Estado onde não são residentes. A facilitação às tais estratégias ocorre quando o tratado não é bem estruturado (OCDE, 2015).

O relatório aponta as políticas que devem ser levadas em consideração nos tratados fiscais, realizados com jurisdições com baixa ou nenhuma tributação (OCDE, 2015).

O Brasil já possuía diversos tratados bilaterais para evitar dupla tributação, no entanto, em 1º de junho, entregou um tratado multilateral para a OCDE, a finalidade é justamente prevenir possíveis abusos nesses acordos (RFB, 2016).

4.1.7 Ação 7 - Evitar a Prevenção Artificial do Status de Estabelecimento Permanente.

Tratados tributários normalmente estabelecem que a tributação da renda auferida por uma determinada empresa seja tributada no local apenas se ela tiver um estabelecimento permanente. A definição de estabelecimento permanente, portanto, é um fator determinante para definir onde a renda é tributada (OCDE, 2015).

A ação 7 apresenta alterações sobre a definição de estabelecimento permanente, com o intuito de evitar a erosão da base tributável através de comissionamento ou pela pulverização artificial das atividades de negócios (OCDE, 2015).

No Brasil não há uma lei que assenta o que se caracteriza por estabelecimento permanente, mas a Receita Federal do Brasil através da instrução normativa 1.681/2016 traz uma definição que, apesar de estar disposta em um ato infra legal, pode ser utilizada como base para discussões, a determinação que se tem através de tal ato é que estabelecimento permanente:

“significa uma instalação fixa de negócios por intermédio da qual uma entidade exerça toda ou parte de sua atividade em outra jurisdição, e inclui especialmente: a) uma sede de direção; b) uma filial ou uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais; ou g) um canteiro de obra ou um projeto de construção ou instalação, somente se sua duração exceder 12 (doze) meses.”

4.1.8 Ações 8-10 - Assegurar que os resultados de preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor.

Os resultados de preços de transferência devem estar em conformidade com sua criação de valor. O trabalho concentrou-se em três áreas:

- a ação 8, analisou preço de transferência nas transações envolvendo intangíveis;
- a ação 9, mostra que as alocações contratuais de risco são respeitadas somente quando baseadas em tomadas de decisão reais, exercendo assim, controle desses riscos;
- a ação 10, trata da erosão da base tributável quando do uso de métodos de precificação de transferência com a finalidade de transferir lucros das atividades economicamente mais importantes de um determinado grupo, para um país com baixa ou nenhuma tributação;

A OCDE e o G-20 estão buscando garantir que os lucros operacionais estejam alinhados com as atividades econômicas que os geram. Outras orientações sobre preço de transferência estão sendo desenvolvidas para evitar que o contribuinte se utilize desses mecanismos para o BEPS (OCDE, 2015).

No Brasil, a lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (alterada pela lei nº 12.715, de 2012), estabelece as regras de preço de transferência praticadas no Brasil, e a Receita Federal do Brasil, através da instrução normativa nº 1312 de 2012, trouxe outras disposições sobre os preços a serem praticados por pessoa jurídica residente no Brasil, quando nas operações de compra e vende de bens e serviços com pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, às quais estão vinculadas.

4.1.9 Ação 11 - Medindo e Monitorando BEPS.

A ação 11 do BEPS avalia metodologias já disponíveis e que possam vir a ser disponibilizadas para a coleta e análise de dados, a fim de medir a eficácia na implantação do projeto (OCDE, 2015).

A ação apresenta um painel com seis indicadores desenvolvidos, usando diferentes fontes de dados que avaliam diferentes canais do BEPS. Estes indicadores fornecem sinais que fato existe erosão da base tributária nos planejamentos realizados pelas organizações, e mostra uma forte tendência de aumento desta erosão (OCDE, 2015).

Embora os estudos demonstrem que a perda de receita de imposto de renda poderia ficar entre US\$100 a US\$240 bilhões por ano, a pesquisa também encontra achados não significativos quanto ao ato de erosão da base tributável.

Por fim, sugerem-se que no futuro os estudos sobre o BEPS sejam aprimorados, e novas pesquisas empíricas sobre o assunto sejam desenvolvidas com a finalidade de responder se o BEPS é de fato benéfico como um todo (OCDE, 2015).

4.1.10 Ação 12 - Exigir que os contribuintes divulguem seus arranjos agressivos de planejamento tributário.

Através da ação 11, o plano BEPS fornece orientações sobre as melhores práticas a serem adotadas pelos países na busca de informações sobre planejamentos tributários agressivos ou abusivos realizados pelas empresas (OCDE, 2015).

Não temos na legislação Brasileira uma definição exata de planejamento tributário, tampouco o que de fato seria um planejamento abusivo, tem-se o parágrafo único do art. 116 do CTN, onde se pode observar que a autoridade administrativa fica responsável por desconsiderar planejamentos tributários praticados com abuso de forma e de direito.

A câmara dos deputados aprovou em 03/11/2015 a conversão da Medida Provisória nº 685/15 em lei 13.202, publicada em 08/12/15.

Os artigos 7º a 12º da referida medida provisória previa a instituição da obrigação de informar à Secretaria da Receita Federal as operações de planejamento tributário relevantes, porém, tais artigos foram excluídos na legislação atual.

A falta de apresentação de tais informações dificulta o trabalho do órgão competente de acompanhar tais planejamentos, avaliando sua legalidade, o que traria benefícios tanto para a entidade pública, já que facilitaria as informações, quanto para o contribuinte que passariam a ter maior segurança jurídica na elaboração de planejamentos tributários. Em novembro de 2015, em nota, a Secretaria da Receita Federal considerou que a exclusão dos artigos 7º a 12º “representa um retrocesso para administração tributária brasileira no relacionamento com os contribuintes, uma vez que tal declaração já é adotada em diversos países”.

4.1.11 Ação 13 - Reexaminar a Documentação dos Preços de Transferência.

A ação 13 estabelece um padrão mínimo de relatório país a país para que seja consistente. Primeiramente exige-se que empresas multinacionais forneçam informações de alto nível sobre suas operações globais de negócios e a política de preço de transferência praticada, esse arquivo deve ser disponibilizado para todas as administrações fiscais relevantes.

Em segundo lugar, tratam da obrigatoriedade de apresentar uma documentação detalhada sobre preço de transferência transacional, informações sobre transações relevantes com partes relacionadas; sobre valores envolvidos nessas transações; bem como, uma análise dos preços de transferência praticados devem ser disponibilizadas para cada país. Em terceiro lugar, as empresas multinacionais devem fornecer anualmente para sua jurisdição fiscal, alguns indicadores de atividade econômica, tais como, o valor da receita, lucro antes do imposto de renda e imposto de renda pago e acumulado. De acordo com a ação 13, as informações contidas nos relatórios país a país, serão compartilhadas governo a governo, a nível mundial (OCDE, 2015).

A Receita Federal do Brasil, através da instrução normativa nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016, instituiu a obrigatoriedade da entrega anual da Declaração País-a-País. De acordo com o art. 3º “está obrigada à entrega da Declaração País-a-País toda entidade integrante residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional”, e dispensa da apresentação aquelas cuja receita consolidada total do grupo multinacional no ano fiscal anterior ao ano fiscal de declaração (baseando-se nas demonstrações financeiras), seja menor que R\$ 2.260.000.000,00 (se o controlador final for residente no Brasil para fins tributários), ou € 750.000.000,00 convertido para a moeda local da jurisdição do controlador final.

De acordo com a IN 1.681/2016, art. 5º, a declaração deve ser feita anualmente através do preenchimento na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), e transmitida através do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). A DPP consiste em um formulário padronizado mundialmente, com informações sobre as operações das multinacionais, que serão compartilhadas com os demais países. A declaração país-a-país – DPP está em consonância com o disposto na ação 13 do projeto BEPS.

4.1.12 Ação 14 - Tornar os Mecanismos de Resolução de Conflitos Mais Eficazes.

Existe entre os países uma incerteza quanto à implantação do projeto BEPS aumentar, no curto, a dupla tributação a as disputas com o MAP-*Mutual Agreement Procedures*. Diante disso, os países se comprometeram a desenvolver um padrão mínimo de solução de disputa com relação a tratados, e estabelecer um conjunto de melhores práticas para que o padrão mínimo seja cumprido. Nesse contexto, admite-se a arbitragem como uma opção para solucionar tais conflitos (OCDE, 2015).

A Receita Federal do Brasil, através da instrução normativa nº 1669 de 2016, dispõe sobre procedimentos amigáveis para resolução de conflitos gerados nos acordos internacionais realizados para evitar a dupla tributação.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), criado pela MP nº 449, de 2008, que posteriormente foi convertida na lei nº 11.941 de 2009, ficou incumbido de realizar os julgamentos de recursos de ofício e voluntários, assim como os recursos de natureza especial, dos tributos administrados pela RFB, competência essa que lhe foi atribuída através da portaria do ministério da fazenda nº 343 de 2015.

4.1.13 Ação 15 - Desenvolver um Instrumento Multilateral.

Baseada na experiência do direito internacional público e dos peritos fiscais, a ação 15 analisa a viabilidade de um instrumento multilateral, conclui-se que este instrumento é desejável e viável e que os países participantes do projeto BEPS devem apresentá-lo rapidamente. O projeto, divulgado em 2015, definiu que em 2016 o instrumento multilateral deveria ser aberto e assinado. Acordos bilaterais tendem a facilitar a erosão da base tributária, logo, o estabelecimento de um acordo multilateral seria necessário para garantir a eficácia do projeto BEPS (OCDE, 2015).

No dia 1º de junho de 2016, o ministro de relações externas do Brasil, durante reunião do Conselho Ministerial sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, o país entregou um tratado multilateral para a OCDE, a finalidade é justamente prevenir possíveis abusos nesses acordos (RFB, 2016).

Em novembro de 2016, mais de 100 jurisdições concluíram negociações sobre a convenção multilateral para implementar medidas relacionadas com o tratado fiscal para evitar a erosão e a transferência de lucros ("instrumento multilateral" ou "MLI") que irá implementar rapidamente uma série de impostos medidas do Tratado para atualizar as regras fiscais internacionais e diminuir a oportunidade de evasão fiscal por parte das empresas multinacionais. O MLI já cobre mais de 75 jurisdições e entrou em vigor no dia 1 de julho de 2018.

Os signatários incluem jurisdições de todos os continentes e todos os níveis de desenvolvimento. Uma série de jurisdições também expressaram a sua intenção de assinar o MLI o mais rapidamente possível e outras jurisdições também estão trabalhando ativamente para a assinatura.

O Brasil entretanto optou por ainda não firmar o acordo, a estratégia a ser adotada é o ajuste individual dos acordos de bitributação existentes por meio de novos acordos bilaterais, o que deve se reconhecer é uma das possibilidades previstas pelo Projeto BEPS.

5 CONCLUSÃO.

O projeto BEPS foi um grande passo para uma reforma tributária mundial, ele já decolou uma vez que vários países já aderiram, mesmo que algumas ações. O desafio agora se encontra no acompanhamento dos resultados gerados pelo projeto para medir sua eficácia, e assim analisar possíveis ajustes que devem ser realizados.

O BEPS além de estabelecer regras tributárias, influencia diretamente na contabilidade ao passo que empresas multinacionais tendem a apresentar informações tempestivas e com maior qualidade, especialmente por estarem mais expostas. No Brasil a lei 12.973/14, convergiu as práticas fiscais, deixando-as mais harmoniosas com as práticas contábeis dispostas na lei 11.638/07 e demais alterações. Na medida em que a discrepância gerada entre a contabilidade para fins societários e a contabilidade para fins fiscais vem sendo reduzida, a informação fica mais clara e precisa.

O tema BEPS ainda é relativamente novo na esfera contábil, econômica e tributária, sugere-se seu aprofundamento em pesquisas futuras, especialmente pesquisas empíricas que venham testar a eficácia na adoção das ações propostas pela OCDE e G20. Cada ação torna-se objeto de estudo, já que países que adotaram o projeto, não necessariamente aderiram a todas as ações, pode-se acompanhar analisando as mudanças observadas quando comparamos resultados gerados antes e depois de colocar em prática as regras estabelecidas pela OCDE e G20.

Deve haver coerência entre as atividades econômicas praticadas em um determinado país e arrecadação tributária do mesmo para gerar crescimento. Um país que não arrecada, não cresce, não consegue investir sequer em necessidades básicas da população. Países que não arrecadam não têm condições de investir em pesquisa e desenvolvimento necessários para o crescimento das atividades econômicas. O tributo é o “alimento da máquina pública”, portanto, a falta de arrecadação tributária tende a conduzi-la à falência.

A estratégia da OCDE tem passado a reforçar o combate ao planejamento tributário agressivo, e tem procurado promover isso através de instrumentos multilaterais, que pactua um novo padrão de tributação internacional. Porém o tratamento diferenciado de alguns países, onde aí se inclui o Brasil, tem alimentado uma fragmentação do BEPS que podem criar

oportunidades para outros tipos de planejamento tributário internacional, comprometendo a eficácia do BEPS.

REFERÊNCIAS.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

BRASIL. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm. Acesso em: 16 de mai. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp157.htm#art3. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 16 de mai. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm. Acesso em: 16 de mai. 2018.

BRASIL. Ministério Da Fazenda. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outras/regimento-interno-do-carf-portaria-mf-343-09062015.pdf>. Acesso em: 21 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa nº 1.154, de 12 de maio de 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16126>. Acesso em: 16 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39257>. Acesso em: 16 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa nº 1.669, de 09 de novembro de 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=78559>. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa nº 1.681, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=79444&visao=anotado>. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil, Instrução Normativa nº 1.689, de 20 de fevereiro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=80650&visao=anotado>. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-externo>. Acesso em: 23 de mai. 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Nota sobre a Medida Provisória nº 685.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/novembro/nota-sobre-a-medida-provisoria-no-685-1>. Acesso em: 23 de mai. 2018.

CHRISTIANS, Alisson. **BEPS and the New International Tax Order.** Brigham Young University Law Review, 2016(6), 1603-1647. 2016.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** São Paulo: Atlas, 2017.

FERRARI, Bruna Camargo. **Negócios híbridos e normas CFC: impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro.** 2016. Tese de Doutorado.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária.** 3º Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KADET, Jeffery. **BEPS-A Primer on Where It Came from and Where It's Going.** Tax Notes, Vol. 150, nº. 7. 2016.

OECD. Base erosion and profit shifting. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 16 de mai. 2018.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato. PEREZ JUNIOR; José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual de contabilidade tributária.** São Paulo: Atlas, 2015.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9º ed., São Paulo, Atlas, 2017.

SPENCER, David E. **BEPS imposes new reality for companies.** International Financial Law Review, 19. 2018.