



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO

RENATO EDUARDO SILVEIRA ROSELOT

**EROSÃO DE BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE
LUCROS: AÇÕES BRASILEIRAS PARA MITIGAÇÃO DOS
SEUS EFEITOS**

MOSSORÓ
2022

RENATO EDUARDO SILVEIRA ROSELOT

**EROSÃO DE BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE
LUCROS: AÇÕES BRASILEIRAS PARA MITIGAÇÃO DOS
SEUS EFEITOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Direito Constitucional e Tributário da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para obtenção do Certificado de Conclusão de Curso.

Orientador: Geraldo de Melo Freitas Júnior, Prof. Dr.

MOSSORÓ
2022

©Todos os direitos estão reservados à Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do autor, sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996, e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tornar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata, exceto as pesquisas que estejam vinculadas ao processo de patenteamento. Esta investigação será base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu respectivo autor sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Bibliotecas
da Universidade Federal Rural do Semi-Árido, com os dados fornecidos pelo autor

R811e Roselot, Renato Eduardo Silveira.

Erosão de base tributária e transferência de
lucros: ações brasileiras para mitigação dos seus
efeitos / Renato Eduardo Silveira Roselot. - 2022.
53 f. : il.

Orientador: Geraldo de Melo Freitas Júnior.
Monografia (graduação) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Curso de Especialização em
Direito Constitucional e Tributário, 2022.

1. tributação. 2. normas. 3. tratados
internacionais. 4. profit shifting. I. Freitas
Júnior, Geraldo de Melo, orient. II. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

RENATO EDUARDO SILVEIRA ROSELOT

**EROSÃO DE BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE
LUCROS: AÇÕES BRASILEIRAS PARA MITIGAÇÃO DOS
SEUS EFEITOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Especialização em Direito Constitucional e Tributário da Universidade Federal Rural do Semi-Árido como requisito para obtenção do Certificado de Conclusão de Curso.

Defendida em: 16/12/2022.

BANCA EXAMINADORA

Geraldo de Melo Freitas Júnior, Prof. Dr. (UFERSA)
Presidente

Rodrigo de Almeida Leite, Prof. Dr. (UFERSA)
Membro Examinador

Fernanda Lucena de Albuquerque, Profa. Ma. (UFERSA)
Membro Examinador

*A todos que têm paciência
A todos que perseveram
A todos que resistem
E a todos que falharam*

DESCULPAS

Em uma realidade tão cruel, agradecer nem sempre é o suficiente. Já agradei em outro momento, a todos os que me compuseram, me formaram, reformaram e deformaram. Não acho que seja útil repisar isso. Penso em fazer aqui algo mais difícil, pedir desculpas, pois estas compõem, formam, reformam e deformam tanto quanto agradecer. Por vulnerabilizar são esquecidas, mas o que temer de pessoas a quem também quero agradecer? Por isso peço perdão

Aos meus pais, por ter sido tão frio e distante;

Aos meus irmãos por não ser o abrigo necessário;

Aos meus amigos por não os compreender;

E ao mundo por não conseguir ser uma pessoa melhor.

RESUMO

Em uma realidade competitiva, de economia que se desenvolve sem a presença física dos empreendimentos, o encontro e sobreposição de legislações tributárias passou a ser cada vez mais presente.

Na busca por se evitar a múltipla tributação, acordos entre as nações passaram a ocorrer. O encontro das peculiaridades e complexidades dos ordenamentos jurídicos singulares propiciou uma realidade que permitia às empresas realizar planejamentos tributários agressivos.

Este fenômeno foi nomeado de erosão de base tributante e transferência de lucros. Os países passaram, então, a desenvolver suas soluções a esse problema. Sabendo que o Brasil tomou rumo diferente da tendência mundial, prospectou-se o seguinte problema: como o ordenamento jurídico brasileiro se desenvolveu em resposta às ações de erosão de base e transferência de lucros?

Objetivou-se mapear as regras legais e infralegais produzidas no Brasil sobre o tema, a nível federal, com foco nas diretrizes do combate às dificuldades à tributação da economia digital. Para tanto, se explorou o arcabouço normativo no contexto nacional e internacional; evidenciou-se as regras legais e infralegais da legislação doméstica e; qualificou-se as inovações apuradas.

A pesquisa se caracteriza como qualitativa, edificada através de pesquisa bibliográfica dos textos normativos, com abordagem exploratória-descritiva do quadro legislativo regulador brasileiro acerca da erosão de base e da transferência dos lucros.

Como resultados mais marcantes, observou-se que a política no Brasil adotada é fruto da preferência pela desconcentração dos tratados, refletindo uma grande quantidade de acordos bilaterais sendo pactuados ou retificados. Mesmo não sendo obrigado a cumprir com qualquer das ações pactuadas no seio da OCDE, o Brasil passou a realizar ajustes em sua legislação tributária doméstica, afinando-se à parametrização internacional, ao decorrer do tempo.

Ao total, identificou-se 25 (vinte e cinco) novos acordos ou alterações em acordos já existentes em matéria de informação tributária e combate à bitributação, pactuados e em vigor. Através da metodologia aplicada, localizaram-se 222 (duzentos e vinte e duas) normas federais, sendo os anos de 2017, 2018 e 2019 os expoentes na produção normativa. Das normas identificadas, o maior número é decorrente de fontes tributárias complementares.

Palavras-chave: tributação; normas; tratados internacionais; *profit shifting*.

ABSTRACT

In a competitive reality, with an economy that develops without the physical presence of enterprises, the meeting and overlapping of tax legislation have become an increasingly present.

In the quest to avoid multiple taxations, agreements between nations began to occur. The meeting of the peculiarities and complexities of the singular legal systems provided a reality that allowed companies to carry out aggressive tax planning.

This phenomenon was named base erosion and profit shifting. Countries then began to develop their solutions to this problem. Knowing that Brazil took a different path from the world trend, the following problem was raised: how did the Brazilian legal system develop in response to base erosion actions and profit shifting?

The objective was to map the legal and infra-legal rules produced in Brazil on the subject, at the federal level, focusing on the guidelines for combating difficulties in taxing the digital economy. For that, the normative framework was explored in the national and international context; the legal and infra-legal rules of the domestic legislation were evidenced, and; the identified innovations were qualified.

The research is characterized as qualitative, built through bibliographical research of normative texts, with an exploratory-descriptive approach of the Brazilian regulatory legislative framework about base erosion and profit shifting.

As more striking results, it was observed that the policy adopted in Brazil is the result of the preference for the deconcentration of treaties, reflecting a large number of bilateral agreements being set or rectified. Even though it is not obliged to comply with any of the actions agreed upon within the OCDE, Brazil began to make adjustments to its domestic tax legislation, tuning up to the international parameterization, over time.

In total, 25 (twenty-five) new agreements or amendments to existing agreements were identified in terms of tax information and the fight against double taxation, set and in force. Through the applied methodology, 222 (two hundred and twenty-two) federal norms were located, with the years 2017, 2018, and 2019 being the exponents of normative production. Of the identified norms, the largest number is due to complementary tax sources.

Keywords: taxation; standards; international treaties; profit shifting.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Pano de ação BEPS.....	18
Quadro 2 - Acordos vigentes celebrados a partir de 2011 até junho de 2015.....	24
Quadro 3 - Acordos em tramitação celebrados a partir de 2011 até junho de 2015	25
Quadro 4 - Acordos vigentes celebrados a partir de julho de 2015	26
Quadro 5 - Acordos em tramitação celebrados a partir de julho de 2015.....	27
Quadro 6 - Normas federais (Leis, Decretos e medidas Provisórias) expedidas entre 2011 e novembro de 2022	32
Quadro 7 – Normas identificadas – Economia Digital	39
Quadro 8 – Normas expedidas pela RFB (atos declaratórios executivo e interpretativos; pareceres normativos; portarias e soluções de divergência e de consulta interna) entre 2011 e novembro de 2022	51
Quadro 9 - Normas expedidas pela RFB (portarias) entre 2011 e novembro de 2022	52
Quadro 10 - Normas expedidas pela RFB (solução de consulta) entre 2011 e novembro de 2022	53

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS	<i>Domestic tax base erosion and profit shifting</i>
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
CRS	<i>Common Reporting Standard</i>
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DISIT	Divisão de Tributação
Dr.	Doutor
EMN	Empreendimentos Multinacional
EP	Estabelecimento Permanente
FATCA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
G20	Grupo das 19 maiores economias e União Europeia
IN	Instrução Normativa
IR	Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza
Ma.	Mestra
ME	Ministério da Economia
MP	Medida Provisória
MRE	Ministério das Relações Exteriores
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	Organização Mundial do Comércio
PF	Pessoa Física
PJ	Pessoa Jurídica
RF	Região Fiscal
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SEC	Sociedades Estrangeiras Controladas
SIJUT	Sistema de Informações Jurídico-Tributárias
SRRF	Superintendência Regional da Receita Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
EROSÃO DE BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS	15
1. Aspectos Conceituais e Históricos	15
1.1. projeto BEPS.....	17
2. Adoção das Táticas Anti-BEPS pelo Brasil	19
2.1. A Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Fiscais da OCDE	21
EVOLUÇÃO NORMATIVA NO CONTEXTO BRASILEIRO	22
1. Desenvolvimento da Política Tributária através de Tratados Internacionais	23
1.1. progresso diplomático empreendido entre 2011 e 2015.....	23
1.2. progresso diplomático empreendido entre 2015 e 2022.....	25
1.3. análise do contexto	28
2. Desenvolvimento da Política Tributária através de legislação doméstica.....	30
A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO CONTEXTO BRASILEIRO	35
1. Dificuldades Identificadas no Enfrentamento das Tributação Digital Brasileira	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
REFERÊNCIAS	44
APÊNDICE A – RELAÇÃO DAS NORMAS FEDERAIS ELABORADAS ENTRE 2011 E JUNHO DE 2015.....	49
APÊNDICE B – RELAÇÃO DAS NORMAS FEDERAIS ELABORADAS ENTRE JULHO DE 2015 E NOVEMBRO DE 2022	50
APÊNDICE C – RELAÇÃO DE NORMAS ELABORADAS PELA RECEITA FEDERAL ENTRE 2011 E NOVEMBRO DE 2022 (ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO; ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO; PARECER NORMATIVO; PORTARIA; SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA; SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA).....	51
APÊNDICE D – RELAÇÃO DE NORMAS ELABORADAS PELA RECEITA FEDERAL ENTRE 2011 E NOVEMBRO DE 2022 (INSTRUÇÃO NORMATIVA).....	52
APÊNDICE E – RELAÇÃO DE NORMAS ELABORADAS PELA RECEITA FEDERAL ENTRE 2011 E NOVEMBRO DE 2022 (SOLUÇÃO DE CONSULTA)	53

INTRODUÇÃO

A migração das bases econômicas para o sistema digital é uma caminhada acelerada. Aparentemente de mão única, esta via põe em reflexão muitas das convicções tradicionais. Enquanto este novo molde de realidade curava, os *players*¹ começavam a empreender as novas hipóteses de ação, ampliadas pelos saltos tecnológicos.

No exercitar dessas novas possibilidades, romper as barreiras da jurisdição nacional passou a ser um fato cada vez mais corrente, trazendo um novo contexto à vida empresarial. Os primeiros desafios dessa competição internacionalizada e as dificuldades com *compliance*² e com antinomias entre regras de duas nações despertaram demandas jurídicas complexas (OCDE, 2022d).

As soluções dos países, inicialmente, levaram a criação de tratados para a diminuição de bitributação ou mesmo a múltipla tributação. Contudo, a complexidade dos sistemas tributários acabou por não abarcar uma outra sequela nascida da rápida interligação do mundo, as incompatibilidades e lacunas entre os sistemas.

Em seara tributária internacional, uma destas incompatibilidades chama-se erosão de base e transferência de lucros. É consequência das diversas legislações tributárias nacionais funcionando contemporaneamente, onde seus *gaps*³ podem ser aproveitados por qualquer sujeito que consiga extrapolar as barreiras nacionais.

Os esforços das nações para o fim desta sequela da globalização é tema relativamente novo e as ações para seu combate mais jovens ainda. Se a novidade já pode tornar o tema relevante, ainda se põe em pauta a abrangência dos seus efeitos danosos.

As nações, mais cientes dos danos potenciais desta prática, passaram também a desenvolver medidas para amenizar seus efeitos, pondo-as em ação. Os resultados destas medidas já estão sendo sentidas à nível global, com a recuperação de milhões de euros em tributação e na promoção de justiça fiscal (OCDE, 2022b).

Como estas ações têm sido uma área de foco do Projeto BEPS desde o seu início, com várias repercussões importantes, atingindo resultados tanto em matéria de impostos diretos e indiretos, observar o panorama brasileiro é de extrema relevância (OCDE, 2022a).

¹ Agentes com poder de decisão, em tradução contextualizada.

² Técnica de adaptação às normas legais e institucionais.

³ Lacunas e antinomias, em tradução contextualizada.

Este tema, como fruto das relações internacionais e da miríade de conexões entre os sistemas tributários de diversas nações, é demasiadamente amplo para um único trabalho, por isto, é imprescindível foco na sua abordagem.

Inicialmente, foi realizado um recorte temático. A faceta apreciada é a produção normativa, em determinado período, no território nacional. O objeto estudado será a ação normativa brasileira no combate às ações de erosão de base e transferência de lucros.

A relevância se encontra no fato de que o Brasil, por mais que seja parte do Grupo das 20 maiores economias mundiais (G20), não está obrigado a adotar políticas para a diminuição da erosão de base. Contudo, estas políticas foram desenvolvidas e estão constantemente sendo atualizadas, mostrando o interesse nacional em se afinar ao panorama internacional. Deste modo, entender o processo de convergência não compulsório pode ser instrumento para demonstrar o grau de comprometimento do país nas consideradas boas práticas tributárias internacionais.

O recorte geográfico empregado será o estudo da legislação nacional, não ingressando no mérito das normas emitidas por outros países. Se faz este delineamento em face da maior acessibilidade de dados e da impossibilidade material de realização de um estudo de todas as legislações existentes. Excetua-se os tratados internacionais firmados pelo Brasil, sejam estes já ratificados ou não.

Em relação aos tratados estudados, excetua-se aqueles que apenas tangenciam relações tributárias, *e.g.*, os acordos de cooperação técnica, onde se versa exclusivamente sobre a tributação para as relações de colaboração diplomática.

Para o critério temporal, serão realizados dois recortes:

i) do ano de 2011, ano da assinatura da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, até o ano de 2015, um marco importante para este estudo, que é a assinatura do Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Esta assinatura que veio contemporaneamente à aprovação do plano de 15 (quinze) ações para a diminuição dos focos de erosão de base (OCDE, 2022c).

Sabe-se que já existiam estudos e ações tomadas antes deste momento, porém, a partir deste marco é que se viabilizou um novo padrão para o intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários (OCDE, 2014). Sabe-se que o primeiro recorte é um período anterior ao plano de combate aos efeitos da erosão de base e da transferência de lucros, mas

nesse período já se desenhavam os primeiros passos para a comunicação internacionais em matéria tributária, questão tão cara a este combate.

ii) O segundo segmento a ser observado é o do ano de 2015 até o mês de novembro do ano de 2022, que marcará o fechamento deste trabalho, demonstrando os esforços mais direcionados à prevenção da erosão de base e outros efeitos nocivos na seara tributária.

Sobre o recorte focal, será realizado o esforço de identificação sobre as mudanças normativas que visam a inibir as dificuldades da tributação advindas da digitalização. Compreende-se que este recorte é de valor, pois as relações advindas deste contexto se propagam em ritmo bastante acelerado e as dificuldades são quase sempre pungentes (FOSSATI; PAULA, 2022).

Ainda sobre o recorte focal, uma nova secção é importante. O tema pode ensejar o estudo sobre todos os tributos já criados, logo é importante definir quais os tributos serão analisados. No Brasil, onde a capacidade tributante é repartida entre as Unidades Federativas, o enfoque dado será a somente a esfera federal, em suas reações normativas, na tentativa de adequação ao padrão de simetria internacional.

Sabendo que a maior parte dos tributos se enquadra neste âmbito, somente os tributos sobre o lucro Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), especialmente os que recaem sobre os lucros de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foram selecionados para o estudo normativo.

Tendo em vista a metodologia utilizada e explicada anteriormente, é importante esclarecer que as normas nem sempre dispõem de um único assunto. Em documentos normativos que abordam mais de um tema, os filtros limitadores do escopo foram empregados para a admissão ou não como dado útil à apresentação. Caso existisse alguma relação com o escopo do trabalho, estas normas foram adicionadas à apresentação dos dados.

Nas buscas nos bancos de dados, as pesquisas textuais possuem a seguinte limitação: a presença ou não de determinado verbete no corpo normativo. Deste modo, é prudente explicitar que as normas identificadas neste trabalho são apenas uma amostragem, não servindo a metodologia para esgotar todos os verbetes possíveis acerca do tema. Explica-se, ainda, que os verbetes utilizados para alimentar as pesquisas foram encontrados na literatura ou identificados no decorrer dos estudos, como sendo relevantes, pois referiam-se a elementos de política tributária que o Brasil adotou em nível internacional. Desta forma, assume-se que estas limitações caracterizam vieses desta pesquisa.

Um último limitador já identificado neste trabalho é o seguinte: no tocante ao combate à erosão de base provocada pelo ambiente de digitalização, tanto tributos sobre o consumo quanto sobre a renda são atingidos. No presente estudo, a limitação aos tributos sobre a renda influenciará os resultados, implicando em outro viés.

Seguindo a metodologia proposta, o trabalho se desenvolverá de modo centrípeto, iniciando pela análise do desenvolvimento normativo ligado à política internacional até chegar ao desenvolvimento da legislação interna complementar, vertida pelos órgãos da administração tributária.

O Capítulo um abordará conceitos e o desenvolvimento histórico sobre o tema, explicando os avanços internacionais e o contexto brasileiro. Este capítulo também aborda as ações iniciais do Brasil na adaptação das suas normas tributárias às recomendações dos organismos internacionais.

O Capítulo dois aprofunda a rotina normativa brasileira, iniciando com o panorama dos tratados firmados pelo Brasil e o desenho da postura brasileira no trato da política tributária internacional. Em seguida, há a apresentação dos dados coletados sobre as pactuações de tratados internacionais e a qualificação destes acordos. Por fim, demonstrou-se a coleta dos dados aferidos em sede de legislação tributária interna.

O capítulo três evidencia o rumo do Brasil no combate às dificuldades da tributação da economia digitalizada. Neste capítulo é trazido os motivadores das dificuldades internas e externas para a tributação do novo modo de fazer negócios; como o Brasil tratou o tema em sede de legislação tributária, e; uma comparação dos dados colhidos durante a pesquisa e os já identificados pela literatura.

EROSÃO DE BASE TRIBUTÁRIA E TRANSFERÊNCIA DE LUCROS

Erosão de base tributária doméstica e transferência de lucros, tradução livre para *Domestic tax base erosion and profit shifting* (BEPS), se tornou um fenômeno agravado pela massificação das transações internacionais, fomentado pela descentralização organizacional que foi provocada pelo movimento de globalização da economia (OCDE, 2013; OLIVEIRA, 2017; RATHKE, 2014).

1. Aspectos Conceituais e Históricos

Ao passo que os EMN se desenvolveram como agentes de peso na economia global, fomentados pelo avanço da digitalização dos processos, fundou-se um novo panorama no ambiente jurídico-tributário internacional (RATHKE, 2014; OCDE, 2013; 2022b).

Esta internacionalização das economias fez nascer novos desafios e multiplicou os casos de entraves já enfrentados, *e.g.*, a bitributação ou mesmo a múltipla tributação. Para amenizar esta situação, tratados bi ou multilaterais foram criados para mitigar estes excessos de exação, através dos esforços da Liga das Nações e, posteriormente, da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OCDE) ou Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OLIVEIRA, 2017).

Contudo, com o desenvolvimento globalizado, outro cenário também foi provocado. Nas complexidades das normas tributárias, e no exercício soberano do poder tributante, as legislações acabaram por criar lacunas, permitindo o nascimento do que hoje se chama de BEPS, sendo que a atenção da OCDE sobre esse tema é relativamente recente (OLIVEIRA, 2017).

Inicialmente pensada como estratégias para a amenização da evasão tributária em âmbito internacional, as ações da OCDE também passaram a direcionar a suas forças quando os governos nacionais passaram a perceber certos “arranjos organizacionais específicos”, nascidos no seio dos EMN, preocupando os gestores locais (HINES; RICE, 1994; OLIVEIRA, 2017).

Esses arranjos fiscais são implementados dentro de empresas do mesmo grupo, normalmente consistindo na criação de empresas controladas domiciliadas em áreas de jurisdição com tributação mais branda ou com maiores benefícios tributários (OLIVEIRA, 2017; RATHKE, 2014).

A erosão da base tributável e transferência de lucros surge desta influência mútua das legislações tributárias de diferentes países. O tratamento diferente adotado pelas nações sobre uma mesma causa tributante pode desembocar em “dupla não tributação” ou em tributação comparativamente inferior, caso a transação envolvesse uma única jurisdição (OLIVEIRA, 2017). O uso, e consequentemente abuso, deste conjunto de táticas acaba por afetar generalizadamente o sistema tributário de todos os países (OCDE, 2022b).

Por isto, a erosão de base e transferência de lucros pode ser considerada como um conjunto de ações tomadas por empreendimentos multinacionais (EMN) ao tomarem proveito de falhas e desencontros nos sistemas tributários entre países (OCDE, 2022c).

Este fato constitui risco arrecadatário para os países, sendo bastante nocivo para os países em desenvolvimento, que estão em constante debate sobre suas metas orçamentárias. Não somente isto, a migração de resultados tributáveis afeta a soberania das nações e a justiça fiscal, pois permite driblar a progressividade da tributação (OLIVEIRA, 2017; PIRES, 2018; SCHULZKE, 2014).

Para fazer frente a isto, as nações, com ênfase nos países que compõem a OCDE, coordenaram o que se chamou de “projeto BEPS”. O projeto BEPS está sendo um conjunto de práticas que levam à reforma tributária mundial (FERREIRA; MARTINEZ, 2018).

Mesmo com os esforços empreendidos em múltiplas frentes, desde a sua criação, o projeto BEPS encara desafios. Dentre os desafios encontrados pela literatura, percebe-se que existe falta de incentivo às práticas padronizadas e de “legitimidade” nos emissores de enunciados. Pode-se ainda, afirmar que há uma resistência das nações em discutir sobre tributos em âmbito internacional (KADET, 2016; SCHULZKE, 2014).

No estudo para identificar os motivos para a reprodução dos planejamentos tributários agressivos, é apontado que dois fatores podem ser classificados como os maiores entraves à estabilidade da tributação internacional: a falta de uma base ética para a justiça distributiva global e a falta de interesse político das nações em apoiar a criação de impostos globais (SCHULZKE, 2014).

Desta forma, é tão relevante o diálogo constante entre as nações, reduzindo os conflitos na produção e interpretação das normas tributárias. De tal maneira este diálogo é importante, que uma das ações base é a concentração de esforços para a elaboração de procedimentos padrão mínimos para acordos (OCDE, 2022c).

1.1. projeto BEPS

O intuito deste projeto da OCDE é fortalecer o combate ao planejamento tributário agressivo. A maneira como se propôs alcançar este objetivo foi através da criação ou fortalecimento de instrumentos multilaterais (FERREIRA; MARTINEZ, 2018). Ao propor algo assim, se fala que os países podem desenvolver uma confiança maior acerca de seus tributos sobre rendimentos. Por outro lado, implica dizer que cada país sofre desproporcionalmente dos efeitos de BEPS (OCDE, 2022b).

A despeito desta consequência lógica já conhecida, alguns países perseveraram em dispensar tratamentos diferenciados em matéria tributária, afastando-se da convergência ao *framework* proposto, deixando o terreno fértil para novas hipóteses de planejamento tributário agressivo em âmbito internacional (FERREIRA; MARTINEZ, 2018). Por isto, um plano de ação amplo foi elaborado, permitindo a sondagem de presença de elementos de BEPS e a proposta de diretriz a ser seguida para reduzi-los ou anulá-los.

1.1.1. ações do plano

A estruturação do plano BEPS foi realizada em 2014, sendo aprovado em 2015. Neste ano foi publicado o plano de ação, onde se elencavam 15 (quinze) propostas a que os países signatários da OCDE deveriam se submeter (OCDE, 2022c).

Este conjunto de boas práticas não somente serviu aos membros da OCDE, mas a todos que desejavam o equilíbrio tributário internacional, contando com o apoio de países em desenvolvimento e da China (KADET, 2016). Atualmente, existem cerca de 140 países em processo de convergência aos padrões mínimos estabelecidos para combate às táticas de BEPS (LIMA; FREIRE, 2022).

Sendo um espectro bastante abrangente, as táticas de BEPS podem ocorrer de diversas maneiras. Desta forma, o plano se estruturou nas ações apresentadas no Quadro 01. Como se percebe, o leque de atuação na prevenção é amplo e combate em diversas frentes. Algumas das estratégias de ação tratam de investigação para prevenir que novas formas de planejamento agressivo surjam, já outras tentam alinhar as legislações domésticas dos acordantes para dar cabo das abordagens já conhecida de BEPS.

As ações catalogadas no quadro 01 foram consideradas por Ferrari (2016) como edificadas em três objetivos comuns. A coerência, a substância e a transparência seriam os

norteadores para todas estas ações. Cada ação teria o seu pilar central, de onde a substância do ato a ser empregado sorveria significado.

Quadro 1- Pano de ação BEPS

N	AÇÃO	DESCRIÇÃO DA AÇÃO
1	Abordar os desafios da economia digital.	Identificar as dificuldades decorrentes da economia digital, na aplicação das normas tributárias internacionais, e desenvolver soluções.
2	Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos.	Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação, bem como a duplicidade de benefícios para um mesmo objeto de tributação.
3	Reforçar as normas relativas às <i>Controlled Foreign Company</i> , ou Sociedades Estrangeiras Controladas (SEC).	Recomendações relativas à elaboração de regras para as SEC.
4	Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras.	Recomendações para elaboração de normas que visem a diminuição da erosão da base por meio de despesas de juros.
5	Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substancia.	Reformular os trabalhos pertinentes às legislações tributárias prejudiciais, priorizando o aumento da transparência.
6	Prevenir a utilização abusiva dos acordos para evitar dupla tributação.	Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação, bem como, a concessão exacerbada de benefícios.
7	Prevenir que o status de Estabelecimento Permanente (EP) seja artificialmente evitado.	Desenvolver modificações para a definição de EP a fim de evitar que o status seja modificado artificialmente em relação à base tributária.
8	Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Ativos Intangíveis.	Desenvolver regras a fim de impedir a transferência de lucros por meio de ativos intangíveis.
9	Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Riscos e Capital.	Desenvolver regras a fim de impedir a transferência de lucros por meio de Riscos e Capital.
10	Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Outras transações de alto risco.	Desenvolver regras a fim de impedir a transferência de lucros por meio de operações das quais elas não participariam, ou raramente participariam.
11	Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los.	Recomendações a fim de criar instrumentos de coletas com relação aos indicadores dos impactos econômicos, bem como instituir ações para remediá-los.
12	Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo.	Recomendar a criação de normas que obriguem os contribuintes a declararem os seus planejamentos tributários.
13	Reexaminar a documentação de preços de transferência.	Desenvolver normas ou regras que visem a maior transparência em relação aos preços de transferência praticados pelas entidades.
14	Tornar mais efetivos os instrumentos de resolução de disputas.	Criar soluções para que os países possam resolver entre si os conflitos de interesses em relação, a dupla tributação, benefícios duplos, dentre outros.
15	Desenvolver um instrumento multilateral.	Analisar as questões de direito relativos a tributação internacional, com o intuito de criar um instrumento multilateral para a tributação sobre a renda das entidades.

Fonte: Adaptado de LIMA; FREIRE (2022)

A pedra de toque das ações 02 a 05 é a coerência, ou seja, são ações pautadas objetivando “prevenir assimetrias e divergências na tributação das operações internacionais”

(FERRARI, 2016). Resultado disto, seria um tratamento homogêneo adotado pelos diversos países envolvidos em uma operação sobre um mesmo fato tributante, “pois se o tratamento é padronizado não haverá brechas para erosão da base tributária” (FERREIRA; MARTINEZ, 2018).

A substância é a palavra-chave para as ações 06 a 10. O fundamento para a “substância”, seria a dose necessária de estabilidade conceitual para preservar as relações bilaterais. Estas ações, assim, estabeleceriam critérios de simetria na aferição de efetividade negocial nas legislações para que haja a tributação (FERRARI, 2016). Isto traria uma clara definição dos conceitos, *e.g.*, do que se entende por “estabelecimento permanente”, a definição de “local” onde os negócios são efetivados etc. (FERREIRA; MARTINEZ, 2018).

Transparência seria a base para as ações 11 a 14, onde é justificado a necessidade de que os empreendimentos realizem uma divulgação aos seus governos nacionais sobre as suas atividades econômicas, de que maneira foram realizadas e onde os lucros foram tributados (FERREIRA; MARTINEZ, 2018). Estas ações de transparência objetivam identificar, ainda em estágio inicial, os planejamentos tributários agressivos. Permite-se, deste modo, às autoridades nacionais a utilização de seu acervo instrumental para inibir estes comportamentos (FERRARI, 2016).

Por fim, as ações 01 e 15, não ligados a outros em blocos de objetivos comuns, possuem propósitos particulares. A ação 01 está vinculada à economia digital, “com o foco em identificar e analisar os principais desafios à aplicação das normas e padrões internacionais vigentes ao setor específico” (FERRARI, 2016).

Atualmente a ação 01 está edificada em dois pilares, estes, de acordo com Fossati e Navarro (2021), envolvem *i*) a redistribuição de direitos tributários entre jurisdições, de empreendimentos que exercem suas atividades sem uma marcante presença física, e *ii*) a necessidade de abordar questões remanescentes do Projeto BEPS.

E a ação 15 “destinada a analisar as principais considerações quanto ao desenvolvimento de um instrumento multilateral para a implementação das medidas propostas nos tratados internacionais” (FERRARI, 2016).

2. Adoção das Táticas Anti-BEPS pelo Brasil

Os problemas sistêmicos, enrijecidos pelo passar do tempo e pelo desenvolvimento tecnológico, estimularam os EMN a estudar e adotar providências que proporcionassem uma menor tributação ou até mesmo a completa não tributação de seus lucros. Este comportamento

acabou sendo um diferencial para a atração de novos investidores, retroalimentando este panorama fático (KADET, 2016).

O plano de fundo que se desvelava no contexto global tornou-se de tal forma evidente, que ações necessitaram ser aplicadas, independentemente de serem forçosas ou não. (KADET, 2016). Apesar de não ser obrigado a cumprir com as ações pactuadas no seio da OCDE, o Brasil passou a realizar ajustes em sua legislação (FERRARI, 2016, OCDE, 2022c).

No que tange a soberania estatal, apesar de a convergência a um panorama padronizado de tributação internacional ser, de certa forma, uma mitigação à liberdade de legislar sobre tributos, esta via não é necessariamente a constrição da sua soberania (FERRARI, 2016). O Brasil, como ente soberano e, carregado do dever/poder de tributação, está munido de ferramentas para exigir dos governados a participação nos encargos públicos (SABBAG, 2022). Desta maneira, não necessitaria de outros agentes interferindo no seu desempenho típico e indelegável de tributação.

Um país soberano realmente possui total autonomia e independência para o estabelecimento de seu sistema jurídico próprio e individualizado. A chamada soberania fiscal possibilita aos Estado-Nação elaborar um sistema tributário único e autônomo em seu território, a espelhar suas particularidades político-econômico-sociais, sem a necessidade de acompanhamento ou a interferência de qualquer outra jurisdição soberana (FERRARI, 2016; FUCK, 2011; OCDE, 2013).

Contudo, a concepção clássica de ente soberano não comporta a realidade moderna, onde um Estado não pode se manter alheio à integração global. As práticas comerciais mais modernas forçaram um questionamento de se as regras nacionais e internacionais sobre a tributação dos lucros acompanham a sua dinâmica. Atualmente, a interação é primordial, devendo uma política tributária ser planejada já prospectando possíveis efeitos sobre as políticas de outros países e vice-versa (OCDE, 2013).

Esta noção de soberania mais plástica é o que está sendo esperado dos países, pois caso não atente dos impactos das suas decisões soberanas no contexto mundial, sem observar minimamente os pedidos de cooperação entre as jurisdições, acaba por criar descrédito na comunidade internacional. Estes deméritos afetam as relações de forma tão impactante que, mesmo não sendo obrigatória a pactuação, mais de 300 acordos bilaterais foram firmados quando ocorreu o encontro do G20 em abril de 2009, reformulando o Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico e determinando medidas para o fim do sigilo bancário. Isto se

deu, pois os países não desejavam integrar o rol de jurisdições não-cooperativas, ou *black list* (ARAÚJO; CORREIA NETO; AFONSO, 2022).

2.1. A Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Fiscais da OCDE

A pactuação da Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Fiscais da OCDE é um marco relevante para o Brasil. A partir da assinatura deste documento, mostrou-se o comprometimento brasileiro em adotar mecanismos de transparência em matéria tributária, através de um intercâmbio automático de informações (ARAÚJO; CORREIA NETO; AFONSO, 2022). O início da vigência interna da norma se deu em 1º de outubro de 2016, quando a convenção entrou em vigor, três meses após a ratificação deste tratado, em 1º de junho de 2016 (BRASIL, 2016b).

Apesar de ser signatário deste mecanismo de facilitação de comunicação, o Brasil não o ratificou sem reservas. O Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, deixou claro que o artigo 30, parágrafos 1º, ‘b’, 1º “d” e 1º “e” não participavam das obrigações a que o país se vincularia perante os acordantes. As ressalvas, *in verbis*, são:

ARTIGO 30

RESERVAS

1. No momento da assinatura ou do depósito do respectivo instrumento de ratificação, aceitação ou aprovação, ou em qualquer data posterior, qualquer Estado poderá declarar que se reserva o direito de:

[...]

b) não prestar assistência em matéria de execução de créditos tributários, ou de multas administrativas, em relação a todos os tributos ou em relação apenas aos tributos de uma ou de mais categorias enunciadas no parágrafo 1º do Artigo 2º;

[...]

d) não prestar assistência em matéria de notificação de documentos em relação a todos os tributos, ou apenas em relação aos tributos de uma ou mais categorias enunciadas no parágrafo 1º do Artigo 2º;

e) não aceitar as notificações por via postal, de acordo com o disposto no parágrafo 3º do Artigo 17.

As efetivas trocas automáticas de informação começaram a ocorrer em 2018 e este é considerado o estado da arte da troca de informações tributárias. Para Araújo, Correia Neto e Afonso (2022) um processo de transformação está ocorrendo. Para os autores, esta “cooperação entre nações intensificou a revisão de conceitos e a relativização de obstáculos que, no passado, se supunham intransponíveis”.

Desta forma, compreende-se que esta convenção é um ponto de partida relevante para a identificação das normas e ações tomadas nacionalmente pelo Brasil no trato das ações anti-BEPS.

EVOLUÇÃO NORMATIVA NO CONTEXTO BRASILEIRO

Enquanto a OCDE partiu para uma abordagem de solução coletiva dos efeitos nocivos que encontram nascedouro nos BEPS, elaborando um instrumento multilateral que concentrasse propostas de combate, a fim de articular as negociações entre os países de forma rápida e coordenada, o Brasil preferiu utilizar outra tática. Enquanto a OCDE, em 24 de novembro de 2016, divulgou o texto da Convenção Multilateral para tratar da Ação 15, o Brasil adotou como diretriz política a alteração de seus tratados bilaterais individualmente (ARAÚJO; CORREIA NETO; AFONSO, 2022).

A opção por esta política descentralizada foi justificada na complexidade da Convenção Multilateral. Rocha e Santos (2018) afirmam que havia a preocupação de que uma inovação tão grande pudesse gerar discussões que acabassem por impedir a ratificação do tratado. Os autores citam a demora na aprovação pelo Poder Legislativo como uma das dificuldades vislumbráveis, tendo em vista a diversidade de tratados internacionais bilaterais já celebrados entre o Brasil e outros países que a Convenção Multilateral poderia afetar.

À primeira vista, a opção por uma estratégia desconcentrada pode parecer mais burocrática, demorada e na contramão do cooperativismo entre as nações, contudo, analisar a opção por aderir ou não a uma política desta envergadura, é algo complexo. Atribuir caráter positivo à adesão do Brasil às diretrizes da OCDE “somente por um caráter meramente consequencialista pode terminar por inverter as prioridades do Estado brasileiro, sem o necessário escrutínio com os atores centrais desse jogo” (CASTAGNA, 2019).

O instrumento multilateral, inclusive, pode estar em confronto com a legislação brasileira ou com os interesses nacionais. Considerando a complexidade da Convenção Multilateral, ampliando a dificuldade de interpretação de outros tratados internacionais a que viria modificar, a estratégia brasileira tem suas vantagens (ROCHA; SANTOS, 2018).

Rocha e Santos (2018) percebem os méritos nessa abordagem, caso seja realizada apropriadamente, pois pode ser que algumas das proposições presentes na Convenção Multilateral não sejam adequados à política fiscal seguida pelo Brasil, ou pelo simples fato de que realizar negociações bilaterais imprimem um caráter mais personalizado às obrigações, sem as complicações típicas dos instrumentos multilaterais.

Desta forma, a incorporação de um instrumento complexo como esse ao ordenamento jurídico brasileiro deve sopesar, no exame de custos e benefícios, as demais decisões que são inerentes a esse processo, sobretudo aquelas que trazem impacto relevante na política fiscal brasileira.

1. Desenvolvimento da Política Tributária através de Tratados Internacionais

É considerado que a rede brasileira de acordos que trata de bitributação é pequena e antiga para os padrões internacionais (BRANCO, 2022; ROCHA; SANTOS, 2018). Atualmente, o Brasil somente mantém, em vigor, relações deste tipo com apenas 37 estados-nação (BRASIL, 2015).

Desta maneira, o corpo da administração tributária do Brasil compreendeu que seria mais prudente e seguro efetuar uma atualização das negociações diretamente com os outros Estados, submetendo-os individualmente ao Congresso Nacional. Este processo está em andamento, como se abstrai das notícias de fontes especializadas, por exemplo, o jornal JOTA. É noticiado que o Brasil está efetivamente realizando a estratégia de renegociação de tratados, para revisar pontos que tangenciam o BEPS (BRANCO, 2022; ROCHA; SANTOS, 2018).

1.1. progresso diplomático empreendido entre 2011 e 2015

Com a adesão brasileira à Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, o país firmou compromisso rumo a simetria em matéria tributária internacional. Este acordo pode ser considerado como o embrião nesta nova sistemática, trazendo modificações mais tímidas do que o Projeto BEPS viria a propor em 2015-2016. Contudo, a mudança de postura já pode ser observada a contar de sua assinatura. Mesmo antes de sua ratificação o Brasil já começava a produção de tratados objetivando a troca mais célere de informações em seara tributária.

Desta forma, é possível através de pesquisa no banco de dados do Concórdia (2022), elaborado pelo Ministério das Relações Exteriores (MRE) do Brasil, utilizando como parâmetro de busca os vocábulos “tributo”, “tributário”, “tributação”, “bitributação”, “fiscal” e “elisão”, observar o desempenho diplomático brasileiro nestes esforços.

Como pode-se observar no quadro 2, ocorreram uma série de novos acordos partindo da Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Fiscais da OCDE. Ao total, identificou-se 11 (onze) novos acordos ou alterações em acordos já existentes em matéria de informação tributária e combate à bitributação.

Destes 07 (sete) seriam novidades, integrando novas relações diplomáticas ao contexto normativo. O restante complementar, as 04 (quatro) outras avenças, seriam alterações em acordos já existentes, tratando de afinar os tratados mais antigos às novas realidades.

Observando o conteúdo destes tratados, percebe-se que 04 (quatro) deles remetiam à bitributação, elemento já bastante conhecido à época. Destes somente 01 (um) era novidade. A maior inovação ocorreu em sede de acordos para facilitar a troca de informações tributárias. Nesta seara foram pactuados 07 (sete) acordos que possuíam por objetivo facilitar, a troca de informações tributárias. Dentre estes, 06 (seis) seriam novos acordos entre estados-nação.

Quadro 2 - Acordos vigentes celebrados a partir de 2011 até junho de 2015

Título do Acordo	Outra Parte	Celebração
Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda.	Coréia do Sul	24/04/2015
Protocolo de Emenda ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio (OMC)	Diretor-Geral da OMC	27/11/2014
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA	Estados Unidos	23/09/2014
Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.	Noruega	20/02/2014
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Cingapura para Evitar Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional	Cingapura	20/12/2013
Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de impostos sobre a Renda, Celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988	Índia	15/10/2013
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo de Jersey sobre o Intercâmbio de Informações Relativas a Matérias Tributárias	Jersey	28/01/2013
Acordo de Assistência Mútua Administrativa entre o Governo do Reino da Noruega e o Governo da República Federativa do Brasil em Matéria Aduaneira	Noruega	19/12/2012
Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República Tcheca sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Aduaneira	República Tcheca	01/11/2012
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos	Reino Unido	28/09/2012
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Aduaneira	China	21/06/2012
Convenção Multilateral de Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Fiscais da OCDE	OCDE	03/11/2011

Fonte: Elaboração própria, retirado de CONCÓRDIA (2022)

Antes da Convenção Multilateral de Assistência Mútua da OCDE, utilizando o parâmetro de pesquisa explicado acima, somente identificou-se a adesão do Brasil a um único tratado desta natureza, com os Estados Unidos, em 2007. Este foco na transparência internacional promoveu a criação de um tratado importante, o *Foreign Account Tax Compliance Act*⁴ (FATCA), com os Estados Unidos, que trata da troca automática de informações

⁴ Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras em tradução livre.

financeiras, na busca por facilitar a identificação das movimentações financeiras dos cidadãos estadunidenses efetivadas em outras nações.

Ainda pode-se listar os outros acordos firmados, mas ainda não vigentes no território nacional. Estes ainda estão esperando o fim de alguma etapa para a cogência normativa, como, *e.g.*, a aprovação nas casas legislativas, a criação de decretos ou até mesmo a simetria com o parceiro acordante. Estes podem ser consultados no Quadro 3.

Quadro 3 - Acordos em tramitação celebrados a partir de 2011 até junho de 2015

Título do Acordo	Outra Parte	Celebração	Tramitação
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Jamaica para o Intercâmbio de Informações sobre Matéria Tributária	Jamaica	13/02/2014	Em ratificação da(s) outra(s) Parte(s)
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo das Ilhas Cayman sobre o Intercâmbio de Informações Relativas a Matérias Tributárias	Ilhas Cayman	19/03/2013	Tramitação Congresso Nacional
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e os Estados de Guernsey para o Intercâmbio de Informações Relativas a Matérias Tributárias	Estados de Guernsey	06/02/2013	Tramitação Congresso Nacional
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Arquipélago das Bermudas para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos.	Bermudas	29/10/2012	Em Ratificação
Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai para o Intercâmbio de Informações em Matéria Tributária.	Uruguai	23/10/2012	Tramitação Congresso Nacional

Fonte: Elaboração própria, retirado de CONCÓRDIA (2022)

Como se pode verificar no quadro 03, todos os acordos versam sobre a troca de informação em seara tributária, na mesma esteira dos outros já em vigor.

1.2. progresso diplomático empreendido entre 2015 e 2022

Tendo como marco o Acordo de Cooperação firmado entre o Brasil e a OCDE em 2015 e a data de fechamento deste estudo, o Brasil passou a firmar acordos com nações de modo semelhante ao já identificado nos anos de 2011 até 2015. Esta é a marca da política tributária internacional do Brasil, uma vez que não interessou-se por aderir à Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Fiscais para Prevenir a Erosão da Base e a Transferência de Lucros da OCDE em 2016. Contudo, algumas novidades passaram a ser notadas.

Como se identifica no Quadro 04, 12 (doze) novos acordos foram elaborados. Destes, 09 (nove) foram novidades diplomáticas, com apenas 02 (duas) alterações em acordos já existentes. Desta totalidade, vê-se que o tema mais abordado foi o tratamento para a prevenção de bitributação entre as nações, contando com 07 (sete) acordos ao todo. Destes 05 (cinco) foram novos acordos impedindo o excesso de exação. Na esteira do que já vinha sendo

operacionalizado, 04 (quatro) acordos para a troca de informações tributárias foram firmados, todos novos no âmbito das relações internacionais.

Quadro 4 - Acordos vigentes celebrados a partir de julho de 2015

Título do Acordo	Outra Parte	Celebração
Protocolo ao Acordo de Comércio e Cooperação Econômica entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América Relacionado a Regras Comerciais e de Transparência	Estados Unidos	19/10/2020
Acordo, por troca de notas, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino de Marrocos para Evitar a Dupla Tributação Decorrente do Transporte Marítimo e Aéreo	Marrocos	14/10/2019
Convenção entre a República Federativa do Brasil e os Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais	Emirados Árabes Unidos	12/11/2018
Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República de Cingapura para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais.	Singapura	07/05/2018
Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais.	Suíça	03/05/2018
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Japão Sobre Assistência Administrativa Mútua e Cooperação em Assuntos Aduaneiros.	Japão	14/09/2017
Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo.	Argentina	21/07/2017
Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA - CRS)	OCDE	21/10/2016
Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC)	OCDE	21/10/2016
Acordo entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para o intercâmbio de informações sobre matéria tributária	Suíça	23/11/2015
Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, Celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003.	África do Sul	31/07/2015
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Democrática Federal da Etiópia para Evitar a Dupla Tributação dos Lucros do Transporte Aéreo e Marítimo Internacional	Etiópia	22/06/2015
Acordo de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico	OCDE	03/06/2015

Fonte: Elaboração própria, retirado de CONCÓRDIA (2022)

Observa-se que duas destas mudanças, o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio Automático de Informações Financeiras (MCAA - CRS) e o Acordo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre o Intercâmbio de Relatórios País a País (MCAA - CbC), ambos de 21 de outubro de 2016, são ramificações diretas da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária da OCDE. Frisa-se

que diferentemente das informações sobre os outros acordos, extraídos do banco de dados do CONCÓRDIA, estas duas declarações não constavam no banco de dados⁵.

Quadro 5 - Acordos em tramitação celebrados a partir de julho de 2015

Título do Acordo	Outra Parte	Celebração	Tramitação
Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Noruega para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo.	Noruega	04/11/2022	Tramitação MRE
Acordo entre a República Federativa do Brasil e a República da Polônia para a Eliminação da Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo.	Polônia	20/09/2022	Tramitação MRE
Protocolo alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988 (modificada pelo Protocolo assinado em outubro de 2013).	Índia	24/08/2022	Tramitação MRE
Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República da Colômbia para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e seu Protocolo.	Colômbia	05/08/2022	Tramitação Ministérios Casa Civil
Protocolo Alterando o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Pequim, em 5 de agosto de 1991.	China	23/05/2022	Tramitação Ministérios Casa Civil
Protocolo Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda e o seu Protocolo, celebrados em Santiago, em 3 de abril de 2001.	Chile	03/03/2022	Tramitação Ministérios Casa Civil
Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Oriental do Uruguai para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e sobre o Capital e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e seu Protocolo	Uruguai	07/06/2019	Tramitação Congresso Nacional
Protocolo de Emenda à Convenção entre o Brasil e a Suécia para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda.	Suécia	19/03/2019	Tramitação Congresso Nacional
Acordo entre a República Federativa do Brasil e os Estados Unidos Mexicanos sobre Cooperação e Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Aduaneiros	México	23/07/2018	Tramitação Ministérios Casa Civil
Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de San Marino para o Intercâmbio de Informações sobre Matéria Tributária	San Marino	31/03/2016	Tramitação Congresso Nacional

Fonte: Elaboração própria, retirado de CONCÓRDIA (2022)

Pode-se observar que o estudo internacional sobre os efeitos negativos de BEPS começou a modificar a essência dos tratados, evocando novidades. Em primeiro lugar, 03 (três) novos acordos foram firmados sobre transparência tributária, uma das ações do Projeto BEPS.

⁵ Estes foram encontrados no sítio da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), na sessão nominada “Acordos para intercâmbio de informações relativas a tributos”. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos>>

Em adição, dos acordos que tratavam sobre bitributação, 05 (cinco) deles também tinham em seu corpo determinações de como lidar com elisão ou evasão fiscal, tema que não era trazido à tona nos tratados internacionais até então. Da mesma maneira que no recorte anterior, existem acordos que ainda não vigoram no território nacional e podem ser conferidos no quadro 05.

Percebe-se que o ano de 2022 é um ano bastante frutífero em tratados de natureza tributária, contando com 06 (seis) novos pactos, com diferença de poucos meses de um para outro.

1.3. análise do contexto

Durante todo este período estudado, pode-se dizer que os acordos têm uma marca em comum. Com poucas exceções que tratam da troca de informações automática, os autores Araújo, Correia Neto e Afonso (2022) afirmam que os tratados foram firmados usando o modelo que prevê apenas trocas de informações a pedido.

Os autores chamam a atenção para o seguinte fato: uma boa porção destas avenças fora pactuada com nações que são ou deixaram de ser, há pouco tempo, conhecidas como paraísos fiscais, ou Países com Tributação Favorecida, conforme conceitua o artigo 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Em uma observação dos tratados firmados, 12 (doze) deles fazem parte deste grupo.

Para confirmar esta afirmação, em primeiro lugar, necessita-se da leitura do texto legal, onde se identificam os critérios erigidos pelo legislador para classificar uma nação como possuidora de regime tributário favorecido ou de regime fiscal privilegiado.

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com **qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento.**
[...]

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele **cujas legislações não permitam o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.**

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, **considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características:**

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20 % (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas (BRASIL, 1996) (grifos nossos).

Conforme se observa, existem alguns critérios para classificar as nações nesse conceito: a) a nação não tributa a renda de maneira geral em alíquota igual ou maior que 20% (vinte por cento); b) oferece vantagens fiscais a não residentes que importem em atividades sem presença física dentro da jurisdição da nação; c) não tributa os rendimentos recebidos fora de sua competência tributária com alíquota igual ou maior que 20% (vinte por cento); d) a impossibilidade de se receber informações tributárias provocada pela legislação doméstica.

Em vista de cumprir com a legislação federal, a RFB emitiu a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010, que elenca os países e a motivação para considerá-los como pertencentes a regimes tributários favorecidos ou regimes fiscais privilegiados. Na sessão que comporta o texto multivigente, observa-se que os países: Uruguai; Suécia; Emirados Árabes Unidos; Singapura; Suíça; Ilhas Cayman; Estados de Guernsey; Bermudas; Cingapura; e Jersey fazem ou faziam parte do rol de nações.

Em análise sobre a política fiscal internacional brasileira, a posição do Brasil é de alinhamento aos padrões internacionais no que tange à troca de informações tributárias. Entende-se que esta atitude se ampara no fato que este tipo de acordo acaba por proteger os interesses internos sem, à primeira vista, constranger a soberania tributária (ROCHA, 2017 *apud* ARAÚJO; CORREIA NETO; AFONSO, 2022).

Sobre a atípica articulação em âmbito internacional dada no ano de 2022, existe uma possível interpretação do fato: neste ano o Brasil formalizou seu desejo de ingressar como membro da OCDE (BRASIL, 2022). Como realizar a adesão imediata ao pacto multilateral pode ser por demais impactante, necessitando para tanto adequar o sistema tributário às novas diretrizes, uma hipótese para a aceleração desta postura de alinhar os tratados bilaterais seria preparar terreno para as mudanças mais agressivas, através de pequenas mudanças ao decorrer do tempo. Outra hipótese é que a pactuação com estes países em situação de tributação privilegiada, remove o perigo de que o Brasil seja uma peça em planejamentos tributários agressivos que envolvam tais nações, o que poderia pesar desfavoravelmente na aceitação do Brasil na OCDE.

2. Desenvolvimento da Política Tributária através de legislação doméstica

Terminado de verificar o desenvolvimento da política tributária no contexto internacional, parte-se para a análise, nas mesmas bases do desenvolvimento normativo doméstico. Para tanto, é necessário verificar as fontes normativas que servem de parâmetro para o direito tributário nacional. A resposta a esta necessidade provém dos Arts. 96 e 100, ambos do Código Tributário Nacional (CTN).

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

[...]

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Estes artigos definem que a legislação tributária é um conceito amplo, sorvendo significado de fontes formais primárias e de fontes formais secundárias, compreendendo muito mais que a lei em sentido estrito (SABBAG, 2022). Desta monta, acabam servindo ao estudo não só as leis promulgadas no intervalo estudado, como também normas infralegais com efeitos modificativos nas relações jurídico-tributárias. Reforça-se que, conforme definido na delimitação do escopo, esta pesquisa somente se ateve às publicações federais.

Para tanto, utilizou-se o banco de dados PESQUISA DE LEGISLAÇÃO (2022), preparado pela Presidência da República do Brasil, utilizando a pesquisa textual. Os termos buscados foram “Acordo Multilateral”; “Beneficiário Final”; “Preço de Transferência”; “Bitributação”; “Evasão Fiscal”; “*Common Reporting Standard*”⁶; “Tributação Favorecida”, e; “Remessa para o exterior”. Os termos não são aleatórios e se referem ao conteúdo dos tratados internacionais evidenciados anteriormente, o que remete à reprodução intestina dos elementos pactuados no direito internacional.

A pesquisa retornou com as publicações de Decretos; Decretos Legislativos; Leis e Medidas Provisórias, desvelando os esforços das discussões internas do Congresso e do executivo em matéria tributária, referente às trocas de informações tributárias com outras nações, com fito de amenizar as consequências negativas de BEPS.

⁶ Modelo para troca de informações tributárias, em tradução livre.

As informações foram tratadas, os resultados duplicados foram desconsiderados, bem como aqueles que não se sujeitassem ao escopo da pesquisa, *e.g.*, os que promulgavam acordos de cooperação técnica.

As tabelas 03 e 04 foram então formuladas para evidenciar as modificações legislativas que vigoraram nos períodos estudados, permitindo observar algumas mudanças no cenário nacional. Estas tabelas são exibidas nos apêndices A e B, respectivamente.

Em uma análise mais sutil, vê-se que no ano seguinte à publicação dos decretos legislativos que tratam da internalização dos acordos internacionais, os decretos do executivo referentes os acompanham para finalizar o processo. Para melhorar a visualização, o quadro 06 foi produzido, elencando as normas mais relevantes.

Dentre as normas dispostas na seleção realizada, 04 (quatro) tratam diretamente do IR brasileiro, 14 (quatorze) destinam-se a diminuir ou eliminar a bitributação, 16 (dezesesseis) a impedir a elisão ou evasão de tributos e 01 (uma) sobre a melhoria nas remessas de informações tributárias.

A pesquisa neste banco de dados conseguiu elencar as fontes primárias do direito tributário doméstico, mas não foi o suficiente, pois não conseguiu expor satisfatoriamente as normas que são consideradas complementares à legislação.

Dentro do atual Ministério da Economia (ME), a estrutura da RFB é o órgão responsável pela edição de uma ampla gama de atos normativos-tributários. As competências de planejamento, execução, acompanhamento e avaliação da tributação federal, conferidas pelo artigo 2º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, imbuem o Secretário Especial da RFB de diversos deveres/poderes de promoção normativo-tributária, mesmo que de modo mitigado, conforme se abstrai do artigo 350 da Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020.

Lista-se, dentre as atribuições incluídas neste órgão, as soluções de consulta e resolução de conflitos quanto à interpretação da legislação tributária, conforme se extrai do artigo 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002. O instrumento de consulta, é como se sabe, instrumento normativo que vincula toda a administração tributária nacional, conforme o artigo 100, do CTN.

Desta maneira, é importante observar as produções de normas no seio deste órgão técnico especializado em tributação, pois sua importância – diante da lei e de sua competência funcional – é inegável.

Quadro 6 - Normas federais (Leis, Decretos e medidas Provisórias) expedidas entre 2011 e novembro de 2022

Tipo	Nº	Data	Resumo da Ementa
Decreto	8.140	14/11/2013	Promulga o Acordo com o Governo da República da Turquia para Evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Lei	12.973	13/05/2014	Dispõe sobre o IRPJ, a CSLL, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição, e sobre a tributação da PJ domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas.
Decreto	8.303	04/11/2014	Requisição, acesso e uso, pela RFB, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas.
Decreto	8.336	12/11/2014	Promulga a Convenção com o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	8.335	12/11/2014	Promulga a Convenção com o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais.
Lei	13.043	13/11/2014	No que tange aos Fundos de Índice de Renda Fixa e das Emissões de Títulos de Responsabilidade do Tesouro Nacional.
Lei	13.097	19/01/2015	No que tange à letra imobiliária garantida e do direcionamento de recursos da caderneta de poupança.
Decreto	8.984	08/02/2017	Promulga o Acordo com o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte para evitar a bitributação de Salários, Ordenados e Outras Remunerações Auferidas por Membro de Tripulação de Aeronave Operada em Tráfego Internacional.
Decreto	9.115	31/07/2017	Promulga a Convenção com o Governo da Federação Russa para Evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	9.219	04/12/2017	Promulga a alteração da Convenção com o Governo da República da Índia para evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	9.482	27/08/2018	Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção com a República Argentina para Evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	9.559	12/11/2018	Promulga o texto do Protocolo Alterando a Convenção com o Governo da República da África do Sul para Evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	9.572	21/11/2018	Promulga a alteração da Convenção com o Governo da República da Coreia para evitar a bitributação e prevenir a evasão fiscal - tributos sobre a renda.
Decreto	9.580	22/11/2018	Regulamenta o IR.
Decreto	9.851	25/06/2019	Promulga a alteração da Convenção com o Governo do Reino da Dinamarca para evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	9.966	08/08/2019	Promulga a alteração da Convenção com o Governo do Reino da Noruega para evitar a bitributação e Prevenir a Evasão Fiscal - Tributos sobre a Renda.
Decreto	10.705	26/05/2021	Promulga a Convenção com o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a bitributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais.
Decreto	10.714	08/06/2021	Promulga a Convenção com a Confederação Suíça para Eliminar a bitributação - Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais.
Decreto	11.109	29/06/2022	Promulga o Acordo com a República de Singapura para Eliminar a bitributação - Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais.
MP	1.137	21/09/2022	Altera alíquotas do IR de beneficiário residente ou domiciliado no exterior nas operações que especifica.

Fonte: Elaboração própria, retirado de PESQUISA DE LEGISLAÇÃO (2022)

Para a identificação das normas implementadas pela RFB, usou-se o banco de dados do Sistema de Informações Jurídico-Tributárias (SIJUT) (2022), mantido pelo Ministério da Economia do Brasil, utilizando a pesquisa textual. Os termos buscados foram os mesmos usados

no banco de dados do PESQUISA DE LEGISLAÇÃO da Presidência do Brasil, quais sejam: “Acordo Multilateral”; “Beneficiário Final”; “Preço de Transferência”; “Bitributação”; “Evasão Fiscal”; “*Common Reporting Standard*”; “Tributação Favorecida”; “Remessa para o exterior”. A pesquisa retornou com as publicações de Atos Declaratórios Executivos, Instruções Normativas; Pareceres Normativos; Portarias; Soluções de Consulta; Soluções de Consulta Interna, e; Soluções de Divergência. Os quadros 08 a 10 foram, então, elaborados expondo o resumo dos achados, após a aplicação dos filtros metodológicos. Estes quadros se encontram nos anexos deste trabalho.

A sintetização dos achados do SIJUT e do PESQUISA DE LEGISLAÇÃO (2022) podem ser visualizados nas tabelas 01 e 02. Como se pode observar, a maior produção de normas se deu no âmbito das competências da RFB, no trato da administração, planejamento e execução tributária federal. Desta forma, pode-se inferir que as fontes formais primárias são produzidas em menor quantidade que as fontes complementares.

Tabela 01 – Quantitativo de normas expedidas entre 2011 e 2015

	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Ato Declaratório Executivo	0	0	0	0	0	0
Ato Declaratório Interpretativo	0	0	0	0	0	0
Decreto	0	0	1	3	0	4
Decreto Legislativo	0	1	0	0	0	1
Instrução Normativa	1	2	3	7	3	16
Lei	0	0	0	2	1	3
Medida Provisória	0	0	1	0	0	1
Parecer Normativo	0	1	0	0	0	1
Portaria	0	0	1	1	0	2
Solução de Consulta	0	3	14	6	8	31
Solução de Consulta Interna	0	0	1	0	0	1
Solução de Divergência	0	1	0	0	0	1
Total	1	8	21	19	12	61

Fonte: Elaboração própria

O reconhecimento destes números, apenas adiciona mais nitidez aos estudos que se preocupam com a crescente legislação brasileira. Mais do que simplesmente fruto do ideário jurídico, a profusão criativa de normas jurídico-tributárias, sejam vindas de fontes primárias ou complementares, acaba por gerar dispêndios aos administrados. Os estudos indicam que o acompanhamento das modificações normativas custa aos empreendimentos nacionais cerca de R\$ 207 bilhões por ano (AMARAL; *et al*, 2022).

A pulverização de normas complementares significa uma maior complexidade na interpretação e conformidade normativa. Como já explanado anteriormente, as complexidades normativo-tributárias de uma nação quando tangenciam as de outros Estados, acabam sendo terreno mais fértil às novas hipóteses de planejamento tributário agressivo, desta forma, como

o contexto brasileiro está se construindo, não é difícil argumentar que isto pode fomentar novas estratégias de BEPS a depender das circunstâncias.

Tabela 02 – Quantitativo de normas expedidas entre 2015 e 2022

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
Ato Declaratório Executivo	2	1	0	0	0	0	0	3
Ato Declaratório Interpretativo	0	1	0	0	0	0	0	1
Decreto	0	3	4	2	0	2	1	12
Decreto Legislativo	0	4	2	1	0	3	0	10
Instrução Normativa	11	8	4	7	1	0	2	33
Lei	0	0	0	0	0	0	0	1
Medida Provisória	1	0	0	0	0	0	1	2
Parecer Normativo	0	0	0	0	0	0	0	0
Portaria	0	0	1	0	0	0	0	1
Solução de Consulta	5	27	27	17	4	11	3	94
Solução de Consulta Interna	0	0	1	1	0	0	0	2
Solução de Divergência	1	1	0	0	0	0	0	2
Total	21	45	39	28	5	16	7	161

Fonte: Elaboração própria

Por fim, sobre a dispersão das normas no tempo, no período estudado, os anos de 2017, 2018 e 2019 foram expoentes na produção normativa, totalizando juntos aproximadamente 70% (setenta por cento) do total de normas identificadas.

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO CONTEXTO BRASILEIRO

Enquanto o enfrentamento da erosão de base tributária pode se dar em várias frentes, a OCDE compreende que os desafios que emergem do processo de digitalização, no tocante a tributação, é atualmente a principal prioridade da Estrutura Inclusiva da OCDE (OCDE, 2022c).

Com o decorrer do projeto BEPS, avanços foram alcançados, contudo, a ação 01 acabou por precisar ser revisitada. As inúmeras adversidades confrontadas pelo projeto são derivadas da conjunção de dois fatores importantes: i) a inerente característica da economia moderna de conceber novos modelos de negócios, sem a necessidade de proximidade física com os mercados-alvo; ii) o uso das novas tecnologias facilita a evasão fiscal (OCDE, 2022a).

Esta necessidade de priorizar a economia digital, impedindo que este modelo de negócio seja o calcanhar de Aquiles do Projeto BEPS, incitou as nações da OCDE a partir de 2019 a adotar dois novos pilares de ação. Em 2021, os novos pilares foram aprovados e estão sendo postos em prática (OCDE, 2019; OCDE, 2021; OCDE, 2022c).

O primeiro pilar prima em afinar as regras existentes que dividem o direito de tributar a renda das EMN entre as nações. Isto inclui o que já se conhece das regras tradicionais de preços de transferência e o princípio de plena concorrência, deixando margem para mudá-los, adequando-os às mudanças que a digitalização trouxe para a economia mundial (OCDE, 2019). Em tese, prospecta-se que isto garantirá uma distribuição mais justa da tributação entre as nações em relação às maiores EMN, incluindo empresas digitais (OCDE, 2022a).

O segundo pilar busca a solução dos problemas residuais, projetando fornecer às nações uma solução nos casos em que o rendimento acabe sujeito a nenhuma ou a uma tributação muito baixa (OCDE, 2019). Em suma, este pilar busca dar fim à guerra fiscal internacional, promovendo uma alíquota mínima global, que os países podem usar para proteger suas bases tributárias (OCDE, 2022c).

Como ação nº 01 tem sido uma área-chave de foco do Projeto BEPS desde o seu início, com vários resultados importantes, atingindo resultados tanto em matéria de impostos diretos e indiretos, observar o panorama brasileiro é de extrema relevância (OCDE, 2022a). Como o Brasil não faz parte do grupo de países que adotam as diretrizes do Projeto BEPS, por mais que se comprometa a auxiliá-los, a sua situação é particular e pode ser mensurada através de sua atividade normativa.

Piconez (2018) afirma que o Brasil, por não possuir uma regra geral antiabuso, resta mais fragilizado aos riscos de BEPS trazidos pela economia digital. O autor ainda critica a postura da política tributária unilateral adotada pelo Brasil. A leitura da realidade dada por

Piconez é a mesma propagandeada pela OCDE, de que a apresentação de resultados substanciais na redução de efeitos de BEPS só se dará como fruto de consenso global e de formalização de uma parametrização de um sistema tributário internacional, que fará frente às realidades da economia digital (OCDE, 2022d; PICONNEZ, 2018). Contudo, mesmo sobre a mesma bandeira, a OCDE afirma que o consenso é de difícil conquista (OCDE, 2019).

De qualquer modo, mesmo este quadro de tensão internacional ocorrendo, outros problemas existem no Brasil. Existe a ideia de que o “atual sistema tributário não está suficientemente preparado para lidar com os desafios de uma economia digitalizada” (FOSSATI; NAVARRO, 2021).

Fossati e Paula (2022) afirmam que o Brasil é uma nação que se insere em um panorama peculiar. Ao passo que deseja ingressar nos quadros da OCDE (BRASIL, 2022), necessitando para tanto adequar seu sistema tributário à novas diretrizes, e consequentemente àquelas recomendadas ao contexto do comércio eletrônico, o Brasil precisa abandonar a postura de tributação pulverizada, dividida entre diversos entes tributantes e sem atender aos princípios da neutralidade e do destino.

Em seu estudo, Fossati e Navarro (2021) mapearam o movimento legislativo brasileiro relativamente às dificuldades na tributação da economia digital. No tocante à esfera federal, os autores dividiram o estudo em três grandes grupos a depender da tecnologia investida: i) as que visam a atividade de processamento de dados no contexto de serviços digitais (“Computação em nuvem”, *Data Center* e “Plataformas digitais”); ii) as novas tecnologias que ainda não estão difundidas de forma acentuada no Brasil (“*Big Data*, *Analytics* e Inteligência Artificial”; “Cidades Inteligentes” e “Robótica”); iii) as tecnologias inovadoras, mas já mais maduras na economia brasileira (Aplicativos; os Drones; o serviço de Streaming; Video Game e VoIP).

Ao observar mais a fundo o tratamento normativo dispendido, Fossati e Navarro (2021) identificaram que o tratamento tributário dado ao grupo 01 é parcialmente harmônico, em relação à natureza das suas atividades e em relação à incidência tributária. O único ponto de dissonância identificados pelos autores é a forma de tributação, podendo ou não ocorrer a retenção dos tributos na fonte. Sobre o grupo 02, os autores informam que as atividades econômicas são fomentadas por subvenções econômicas através de isenção tributária, sendo um hábito legislativo a criação de normas de fomento para essas tecnologias incipientes, no intuito que desempenhem maior peso econômico. A exceção encontrada pelos autores nesse grupo são os criptoativos, que não foram capturados pela legislação tributária, salvo para regulamentá-los perante a Autoridade brasileira. Por fim, no grupo 03, os pesquisadores

identificaram que todos os participantes receberam tratamento tributário, com a incidência preponderante do Imposto sobre Serviços - ISS, no que o autor cita ser um movimento de “servicização” (agregação de valor a um produto através do uso de serviços, como estratégia competitiva) da economia (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2014).

Fossati e Navarro (2021) realizaram uma análise em separado sobre softwares, segregando-a dos grupos anteriormente explicados, pois a busca rendeu um expressivo volume de dados. O tema se mostrou mais complexo, pois há mescla dos diversos tratamentos tributários por eles estudados. De início, identificou-se que os softwares gozam de benefícios fiscais como os participantes do grupo 02, contudo, a depender da forma como se operacionaliza a sua comercialização, podem ser ou não tributados na fonte (tratamento idêntico ao grupo 01). E são tangenciados pela realidade que afeta o grupo 03, tendo em vista a submissão à natureza de serviço imposta pela ordenação jurídico-tributária.

Sobre a forma como se dá o tratamento tributário dos softwares no Brasil, Silveira e Amendola (2018) já explicavam que este tende a seguir as diretrizes lançadas pela OCDE. Estes autores, contudo, chamam a atenção para o tratamento anômalo adotado no Brasil para os serviços técnicos em geral. Para eles, a administração tributária brasileira está elastecendo a interpretação do conteúdo de tratados internacionais.

Como consequência disto, a prestação de serviços de desenvolvimento ou customização de software não teriam suas remessas para pagamentos processáveis como prestação de serviço, mas qualificados como royalties. Os autores justificam a opção por esta abordagem, pois, além de não se distanciar das diretrizes da OCDE, permite a tributação na fonte de valores em remessa ao exterior que, de outro modo, não seria possível sem a qualificação como royalties.

Como se vê, permeando o contexto das dificuldades de tributar a economia digital, ainda há o anseio da administração fazendária em realizar a maior arrecadação possível. Ao desenvolver interpretações mais rentáveis, mesmo ao custo de adoção de critérios interpretativos conflitantes, favorece o cenário hipercomplexo e desorganizado que consubstancia o Sistema Nacional Tributário brasileiro (DUARTE FILHO; BARRETO, 2018; FOSSATI; PAULA, 2022).

1. Dificuldades Identificadas no Enfrentamento das Tributação Digital Brasileira

Três fenômenos são considerados facilitadores dos problemas da tributação da economia digital: a escala sem massa, o foco em ativos intangíveis e a centralidade dos dados.

Estes fatores retroalimentam a cadeia de causas e consequências dos desafios de estabelecer elementos fundamentais para um sistema tributário global (OCDE, 2022a).

Estes problemas gerais, também vivenciados pelo Brasil, não são os únicos identificados no contexto pátrio. As particularidades brasileiras acabam por proporcionar outra rodada de inconvenientes no microcosmo jurídico nacional. Como a Constituição Federal é, por si, a fonte e a limitação do poder tributante, apenas com a sua modificação é que se alcançaria uma mudança de cenário útil às necessidades do contexto da economia digitalizada.

Sabendo disto, Correia Neto, Rodrigues Afonso e Fuck (2019) realizaram estudo que concluiu que os desafios brasileiros no enfrentamento das dificuldades da tributação da economia digitalizada vertem de três fontes: i) a rigidez constitucional típica da organização jurídica brasileira; ii) os conflitos e as sobreposições de competência dos tributos sobre o consumo; iii) assegurar que a revisão não acirre a disputa política entre os entes federativos.

A representação do primeiro obstáculo se concretiza na necessidade de a redefinição de competências e materialidades tributárias depender fundamentalmente de emendas à Constituição, procedimento dificultoso e politicamente caro às gestões à frente do executivo. A segunda dificuldade eflui do atual sistema jurídico-tributário, onde a competência tributária é pulverizada. Assim, dentro do conteúdo das reformas, além de redefinir a estrutura dos tributos, criando-os ou readequando-os, será necessário realizar a repartição das receitas. Esta segunda dificuldade acaba por gerar a terceira, que é manter a autonomia de quem irá cobrar o tributo. Caso o novo pacote de mudanças não corresponda às expectativas dos entes políticos e das lideranças partidárias à frente dos entes federativos, ocorrerá uma rejeição às propostas, por acirrar as disputas já existentes (CORREIA NETO; RODRIGUES AFONSO; FUCK, 2019).

De todo modo, as dificuldades brasileiras encontram ânsia de fim, posto que a erosão de base se torna cada vez mais patente. As necessidades arrecadatórias aflorantes em conjunto com o desejo de participação nos quadros da OCDE acabam por intensificar a harmonização das políticas tributárias nacionais à tendência internacional, visto que esta última está gerando bons resultados (AGUIAR, 2022).

2. Soluções Normativas Identificadas

Em âmbito federal, Fossati e Navarro (2021) encontraram, a partir de sua metodologia, 554 (quinhentos e cinquenta e quatro) normas sobre economia digital. O maior expoente dentre os assuntos abordados foi “*softwares*”. No andar desta pesquisa, como observado no capítulo 02, localizaram-se 222 (duzentos e vinte e duas) normas federais. Nos achados deste estudo,

por outro lado, podem-se tecer outros comentários acerca da qualificação da legislação tributária, quando se fala das regras que imperam sobre as pessoas jurídicas.

Sobre economia digital, tendo por base a amostra de normas dispostas nas tabelas 03 e 04 e nos quadros Quadro 08 a 10, foram encontradas 29 (vinte e nove) normas. Esta seleção substanciou o Quadro 07. A partir desta nova seleção, alguns padrões puderam ser notados e permitiram novas interpretações.

Quadro 7 – Normas identificadas – Economia Digital

Tipo	N	Órgão / Unidade	Publicação	Resumo da Ementa
Solução de Consulta	27	Disit / SRRF10	04/04/2013	IRRF. Remessa ao exterior. Isenção. Despesas pessoais em viagens ao exterior. Empregados e dirigentes residentes no país. Viagens a negócios ou serviços.
Solução de Consulta	74	Disit / SRRF07	26/08/2013	IRRF. Serviços de assistência administrativa e royalties. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Incidência.
Solução de Consulta	83	Disit / SRRF07	12/09/2013	IRRF. Aquisição de licença de uso de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Não incidência.
Solução de Divergência	4	Cosit	27/05/2016	IRRF. Licença de uso de software. Direito de autor. Convenção para evitar a dupla tributação da renda entre Brasil e Finlândia.
Solução de Consulta	6.026	Disit / SRRF06	17/06/2016	IRRF. Licença de uso de software. Direito de autor. Convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e França.
Solução de Consulta	154	Cosit	07/12/2016	Remessa ao exterior - programas de computador
Solução de Divergência	18	Cosit	05/04/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	7.014	Disit / SRRF07	19/06/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	342	Cosit	28/06/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	99.084	Cosit	03/07/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	381	Cosit	12/09/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	402	Cosit	12/09/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	441	Cosit	20/09/2017	IRRF. Rendimentos de residente ou domiciliado no exterior. Contrato de distribuição de software. Licença de comercialização. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	442	Cosit	21/09/2017	IRRF. Remessas ao exterior. Reembolso. Compartilhamento de custos entre controlada e controladora. Licença de uso de software. Aquisição de terceiro. Royalties. Incidência.

Solução de Consulta	99.124	Cosit	10/10/2017	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Ato Declaratório Interpretativo	7	RFB	26/12/2017	Dispõe sobre a tributação na fonte das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação ao direito de distribuição ou comercialização de software.
Solução de Consulta	58	Cosit	03/04/2018	IRRF. Remessa para o Canadá. Prestação de serviço técnico. Tratamento tributário. Alíquota.
Solução de Consulta	65	Cosit	28/05/2018	IRRF. Prestação de serviço técnico e de assistência técnica. Convenção para evitar a dupla tributação Brasil-Suécia.
Solução de Consulta	2.010	Disit / SRRF02	17/09/2018	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	74	Cosit	28/03/2019	IRRF. Licenciamento para comercialização de software. Contrato celebrado entre empresas do mesmo grupo econômico. Remessa de royalties ao exterior. Incidência.
Solução de Consulta	138	Cosit	01/04/2019	IRRF. Remessas ao exterior. Direito de uso de desenho industrial. Royalties. Incidência. Acordo para evitar dupla tributação.
Solução de Consulta	99.004	Cosit	24/04/2019	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	146	Cosit	29/04/2019	Licenciamento para comercialização de software
Solução de Consulta	9.035	Disit / SRRF09	26/07/2019	IRRF. Licença de uso e licença de distribuição de software. Remessa ao exterior. Royalties. Convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao imposto sobre a renda firmada entre Brasil e Israel.
Solução de Consulta	9.004	Disit / SRRF09	26/07/2019	IRRF. Licença de comercialização ou distribuição de software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação.
Solução de Consulta	6.003	Disit / SRRF06	07/04/2020	IRRF. Licença software utilizado pela fonte situada no país. Direito de autor. Convenção para evitar a dupla tributação da renda entre Brasil e Áustria.
Solução de Consulta	43	Cosit	30/03/2021	Software. Pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa para o exterior. Royalties. Tributação. Beneficiário residente ou domiciliado em país com tributação favorecida. Alíquota majorada.
Solução de Consulta	99.001	Cosit	06/04/2021	IRRF. Software as a service. Serviço técnico. Tributação.

Fonte: Elaboração própria, retirado de SIJUT (2022)

Vê-se que todos os achados são decorrentes de legislação tributária complementar. Outra aferição é que se dispõe apenas em se ocorrerá ou não a tributação na fonte, sendo o objeto destas normas a responsabilização pelo recolhimento do tributo. Uma última conclusão é o tema ser majoritariamente apreciado em sede de consultas à legislação.

Na resposta à estas consultas não são incomuns a equiparação do gozo de programas de computador ao pagamento de royalties, assim como já observaram Silveira e Amendola (2018). Outro fato que comprova as aferições de Silveira e Amendola (2018) é a quantidade de

soluções de consulta que remetem a tratados internacionais de combate a bitributação, no que os autores afirmam ser um artifício hermenêutico para alargar o conceito de royalties.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Sob o contexto de globalização da vida e da economia, as nações passaram a conviver em maior dependência. Em função da diminuição do sentimento de barreiras, provocado pela digitalização, negócios fluíram com maior desenvoltura em escala multinacional. O encontro de legislações acabou por se tornar situação corriqueira, propiciando oportunidades e impondo novos desafios. Para as EMN, quando se notou a possibilidade de aproveitar as sutilezas e fraquezas sistemáticas das legislações internas dos países onde se situavam e dos tratados por eles firmados em âmbito internacional, gerou-se uma oportunidade. Para as nações, este mesmo panorama produziu um desafio a ser superado, evitar que os EMN restassem não tributados.

É lugar comum, quando se discute tributação, falar sobre como as grandes EMN se esquivam da tributação. Este tópico chama a atenção sobre como a legalidade se desenvolve em planos mais abrangentes. As práticas de BEPS não são necessariamente ilegais, mas causam danos à coletividade, podendo ser consideradas antijurídicas. Portanto, é relevante saber o que se faz para combater estas práticas, em busca de uma sociedade mais justa e igualitária, ao menos no âmbito tributário.

Se por um lado uma grande gama de países optou por unirem-se contra esta realidade, em prol de controlá-la mais facilmente, a opção de política tributária realizada pelo Brasil foi dissonante. O Brasil preferiu a tática de desconcentração dos tratados, optando por não ser signatário da Convenção Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas a Tratados Fiscais para Prevenir a Erosão da Base e a Transferência de Lucros da OCDE em 2016. De todo modo, o padrão de ação adotado na OCDE acabou por se tornar referência no combate aos efeitos de BEPS.

Mesmo não sendo obrigado a cumprir com qualquer das ações sugeridas pela OCDE, o Brasil passou a realizar ajustes em sua legislação ao decorrer do tempo. Interna e externamente essa postura pode ser notada, e uma vez emanado o desejo por ingressar na OCDE, a tendência será de ajustes ainda maiores na legislação doméstica. Esse processo de convergência não compulsório demonstra o grau de comprometimento do país nas consideradas boas práticas tributárias internacionais.

A opção brasileira refletiu-se em uma grande quantidade de tratados bilaterais sendo pactuados ou retificados, tendo em 2022 um impulsionamento, comparado a anos anteriores. No desenvolver desta pesquisa, identificou-se 25 (vinte e cinco) novos acordos ou alterações em acordos já existentes em matéria de informação tributária e combate à bitributação pactuados e em vigor.

No primeiro recorte temporal, contam-se 11 (onze) acordos além do acordo que serve como marco temporal, percebe-se que 04 (quatro) deles remetem à bitributação. 07 (sete) acordos que possuíam por objetivo facilitar, a troca de informações tributárias. Dentre estes, 06 (seis) seriam acordos novos.

No segundo recorte temporal, 12 (doze) novos acordos foram elaborados. Destes, 09 (nove) foram novidades diplomáticas, com apenas 02 (duas) alterações em acordos já existentes. A prevenção de bitributação foi abordada em 07 (sete) acordos ao todo. Destes 05 (cinco) foram novos acordos. 04 (quatro) acordos para a troca de informações tributárias foram firmados, todos novos no âmbito das relações internacionais. 03 (três) novos acordos foram firmados sobre transparência tributária. Dos acordos que tratavam sobre bitributação, 05 (cinco) deles também tinham em seu corpo determinações de como lidar com elisão ou evasão fiscal

Com a finalização do estudo, compreende-se que a política adotada pelo Brasil não é infundada, ela carrega as marcas da administração tributária e do “DNA” sociopolítico brasileiro. Esta maneira de resolução do problema não é infrutífera, contanto que a sua vantagem sob o modelo concentrado seja vigorosa e frequentemente exercida, qual seja, o ajuste mais fino nos acordos com determinadas nações. Desta maneira, os acordos devem estar sempre em revisão, sob o risco de que eventualmente acabem criando hipóteses promotoras de BEPS.

Sob a economia digital, utilizando-se da metodologia proposta, localizaram-se 222 (duzentos e vinte e duas) normas federais. Os anos de 2017, 2018 e 2019 foram expoentes na produção normativa, totalizando juntos aproximadamente 70% (setenta por cento) do total de normas identificadas.

Vê-se que deste total, os elementos de maior número são decorrentes de fontes tributárias complementares. O reconhecimento destes números, apenas adiciona mais nitidez aos estudos que se preocupam com a crescente inovação legislação brasileira. A pulverização de normas complementares significa uma maior complexidade na interpretação e conformidade normativa. Sob este prisma, compreende-se que a insistência em manter esta postura pode fomentar novas estratégias de BEPS, a depender das circunstâncias.

Sabendo da limitação do estudo e dos seus vieses, interessa-se pelo seu aprofundamento e continuidade para um melhor diagnóstico do mapa normativo brasileiro. Isto tende a ampliar a percepção sobre o tema e melhorar o quadro de estudos sobre a reação normativa brasileira em relação a prevenção e mitigação dos planejamentos tributários que consubstanciem BEPS.

REFERÊNCIAS

AGUIAR; P. **Equipe de transição avalia a possibilidade de taxar empresas de tecnologia.** Disponível em: <<https://noticias.r7.com/brasil/equipe-de-transicao-avalia-a-possibilidade-de-taxar-empresas-de-tecnologia-16112022#/foto/5>>. Acesso em: 17 nov. 2022.

AMARAL, G. L. do; et al. **Quantidade de normas editadas no brasil: 34 anos da constituição federal de 1988.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/estudo-normas-regras.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

ARAÚJO, J.E.C.; CORREIA NETO, C.B.; AFONSO, J.R.R.; Cooperação Internacional em Matéria Tributária: a Troca de Informações em um Contexto de Fisco Global. **Economic Analysis of Law Review**. V. 13, nº 1, p. 207-219, Jan-Abr, 2022. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/13248/11135>>. Acesso em: 06 nov. 2022.

BRANCO. M. **Brasil atualiza tratados internacionais para evitar dupla tributação.** Brasília, 2022. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/brasil-atualiza-tratados-internacionais-para-evitar-dupla-tributacao-01082022>>. Acesso em: 07 nov. 2022

BRASIL (a). Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 ago. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 06 nov. 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 08 nov. 2022.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nos 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **O Brasil na OCDE**. Publicado em 06 abr. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/o-brasil-na-ocde>>. Acesso em: 16 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 jul. 2020. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=111265#2163550>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. Publicado em 04 mar. 2015. Atualizado em 25 jul. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 07 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Acordos para intercâmbio de informações relativas a tributos**. Publicado em 04 mar. 2015. Atualizado em 18 dez. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos>>. Acesso em: 08 nov. 2022.

BRASIL (b). Ministério da Economia. Receita Federal. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior**. 2016. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-aceso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>>. Acesso em: 06 nov. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1037, de 04 de junho de 2010. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 07 jun. 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=16002&visao=anotado>>. Acesso em: 08 nov. 2022.

CASTAGNA, R. A. A Política Fiscal Internacional Brasileira: Questões Relevantes a considerar na Integração do Brasil à OCDE. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**. nº 5. ano 3. p. 175-199. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

CONCÓRDIA. Banco de dados preparado pelo Ministério das Relações Exteriores do Brasil. Disponível em: <<https://concordia.itamaraty.gov.br/>>. Acesso em: 04 nov. 2022.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Serviços e competitividade no Brasil**. Brasília: CNI, 2014. Disponível em: <https://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2014/12/09/517/ServioseCompetitividadeIndustrialnoBrasil.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2022.

CORREIA NETO, C. de B.; RODRIGUES AFONSO, J. R.; FUCK, L. F. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. Disponível em: <<https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2343>>. Acesso em: 17 nov. 2022.

DUARTE FILHO, P. C. T.; BARRETO, A. P. M. Desafios da tributação doméstica de operações com software na era da economia digital. In: (Orgs.) MONTEIRO, A. L. M. do R.; FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 173-192.

FERRARI, B. C. **Negócios híbridos e normas CFC: impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro**. 2016. Dissertação (mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/bitstream/handle/10438/17171/BCF_Disserta%3a7%3a3o%20FGV_BEPS.NEGH%3d8dBRI.CFC_VFINAL.pdf?sequence=3&isAllo wed=y>. Acesso em: 05 nov. 2022.

FERREIRA, L. A.; MARTINEZ, A. L. A implantação do BEPS no Brasil: conquistas e desafios. **CAFI**, [S. l.], v. 1, n. 2, p. 176-192, 2018. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/CAFI/article/view/41301>>. Acesso em: 01 nov. 2022.

FOSSATI, G; PAULA, D. G. de. **Tributação da Economia Digital na esfera Internacional: volume 4**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022.

FOSSATI, G.; NAVARRO, G. **Tributação da Economia Digital na esfera Federal: volume 1**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

FUCK, L. F. Métodos para Evitar a Pluritributação Internacional. Brasília, **Revista do Mestrado em Direito, UCB**. 2011. p. 267. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2615/1605>>. Acesso em: 05 nov. 2022.

GAMA, T. L. O BEPS e o Direito Tributário Brasileiro. In: MARTINS, I. G. S. (Coord.) **Tributação internacional e o direito interno**. Porto Alegre. LexMagister, 2018. p. 405-419.

HINES, J. R. Jr.; RICE, E. M. Fiscal paradise: Foreign tax havens and American business. **The Quarterly Journal of Economics**, Oxford, v.109, n.1, p.149-182, fev. 1994.

KADET, J. BEPS-A Primer on Where It Came from and Where It's Going. **Tax Notes**, Vol. 150, nº. 7. 2016. p. 793.

LIMA, F. C. S.; FREIRE, K. P. S. O. **Profit Shifting e Paraísos Fiscais: Uma Revisão Sistemática da Literatura**. 2022

OCDE (a). **Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>>. Acesso em: 01 dez. 2022.

OCDE (b). **Base erosion and profit shifting**. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>. Acesso em: 01 nov. 2022.

OCDE. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. Paris, França: OECD Publishing, 2013.

OCDE. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. 8 out. 2021. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2022.

OCDE (c). **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report September 2021-September 2022**. Paris, França: OECD Publishing, 2022.

OCDE (d). **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022**. Paris, França: OECD Publishing, 2022.

OCDE. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**. Paris, França: OECD Publishing, 2014.

OCDE. Tax and digitalisation. **OECD Going Digital Policy Note**, 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/tax-and-digitalisation.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2022.

OCDE. **The OECD work on base erosion and profit shifting**. fev. 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/TheOECDworkonBEPS.pdf>>. Acesso em: 03 nov. 2022.

OLIVEIRA, P. T. P. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. 2017. 333 f. Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28082020-010621/publico/6670378_Tese_Original.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2022.

PESQUISA DE LEGISLAÇÃO. Banco de dados preparado pela presidência do Brasil. Disponível em: <<https://legislacao.presidencia.gov.br/>>. Acesso em: 10 nov. 2022.

PICONEZ, M. B. Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo. In: (Orgs.) MONTEIRO, A. L. M. do R.; FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 116-133.

PIRES, V. Orçamento público no Brasil: um olhar para além das metodologias orçamentárias hegemônicas, em busca de uma estratégia de inovação em contexto complexo. In: (Orgs.) PIRES, V.; SATHLER, A. R. **Gestão orçamentária inovadora: desafios e perspectivas no Brasil**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2018. p. 21-98.

RATHKE, Alex A. T. Profit shifting no Brasil e o impacto dos paraísos fiscais. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, v. 32, n. 85, p. 95-108, jan./abr. 2021.

RATHKE, Alex A. T. **Transfer pricing e income shifting: evidências de empresas abertas brasileiras**. 2014. 96 p. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ROCHA, S. A.; SANTOS, R. T. A Convenção Multilateral da OCDE e a Ação 15 do Projeto BEPS. **Revista Fórum de Dir. Tributário** – RFDT. Belo Horizonte, ano 16, n. 93, p. 167-197, maio/jun. 2018.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCHULZKE, M. Developing a National Foundation for Global Taxation. **Moral Philosophy and Politics**, vol. 1, nº 1, 2014, pp. 105-125. Disponível em: <<https://www.degruyter.com/document/doi/10.1515/mopp-2013-0014/html#Chicago>>. Acesso em: 03 nov. 2022.

SILVEIRA, R. M. da; AMENDOLA, A. C. de A. Qualificação de operações envolvendo software no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira o. In: (Orgs.) MONTEIRO, A. L. M. do R.; FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 84-97.

SISTEMA DE INFORMAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS. Banco de dados preparado pelo Ministério da Economia do Brasil. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>>. Acesso em: 11 nov. 2022.

APÊNDICE A – RELAÇÃO DAS NORMAS FEDERAIS ELABORADAS ENTRE 2011 E JUNHO DE 2015

Tabela 3 – Normas Federais elaboradas entre 2011 e 2015

Decreto		Decreto Legislativo		Lei		Medida Provisória	
Nº	Data	Nº	Data	Nº	Data	Nº	Data
8.140	14/11/2013	248	09/07/2012	12.973	13/05/2014	627	11/11/2013
8.303	04/11/2014			13.043	13/11/2014		
8.336	12/11/2014			13.097	19/01/2015		
8.335	12/11/2014						

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE B – RELAÇÃO DAS NORMAS FEDERAIS ELABORADAS ENTRE JULHO DE 2015 E NOVEMBRO DE 2022

Tabela 4 – Normas Federais elaboradas entre 2015 e 2022

Decreto		Decreto Legislativo		Lei		Medida Provisória	
Nº	Data	Nº	Data	Nº	Data	Nº	Data
8.984	08/02/2017	81	25/05/2017	13.315	20/07/2016	713	01/03/2016
9.115	31/07/2017	80	25/05/2017			1.137	21/09/2022
9.219	04/12/2017	173	04/12/2017				
9.482	27/08/2018	183	11/12/2017				
9.559	12/11/2018	133	30/05/2018				
9.572	21/11/2018	136	20/06/2018				
9.580	22/11/2018	8	20/02/2019				
9.851	25/06/2019	4	26/02/2021				
9.966	08/08/2019	3	26/02/2021				
10.705	26/05/2021	2	26/02/2021				
10.714	08/06/2021						
11.109	29/06/2022						

Fonte: Elaboração própria

APÊNDICE C – RELAÇÃO DE NORMAS ELABORADAS PELA RECEITA FEDERAL ENTRE 2011 E NOVEMBRO DE 2022 (ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO; ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO; PARECER NORMATIVO; PORTARIA; SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA; SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA)

Quadro 8 – Normas expedidas pela RFB (atos declaratórios executivo e interpretativos; pareceres normativos; portarias e soluções de divergência e de consulta interna) entre 2011 e novembro de 2022

Tipo de ato	Nº	Órgão/Unidade	Publicação	Assunto
Ato Declaratório Executivo	7	RFB	26/12/2017	Remessas internacionais
	3	Cocad	19/08/2016	Transparência e informações
Ato Declaratório Interpretativo	3	Cocad	05/09/2016	Transparência e informações
	9	Cocad	25/10/2017	Transparência e informações
Parecer Normativo	1	Cosit	08/05/2012	Preço de transferência
	12	Cosit	24/12/2018	Outros
Portaria	427	MF	02/08/2013	Preço de transferência
	488	MF	01/12/2014	Tributação favorecida
Solução de Divergência	4	Cosit	27/05/2016	Bitributação
	9	Cosit	29/08/2012	Tributação favorecida
	18	Cosit	05/04/2017	Remessas internacionais
Solução de Consulta Interna	2	Cosit	12/06/2019	Preço de Transferência
	17	Cosit	17/12/2018	Preço de Transferência
	18	Cosit	13/08/2013	Bitributação

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE D – RELAÇÃO DE NORMAS ELABORADAS PELA RECEITA FEDERAL ENTRE 2011 E NOVEMBRO DE 2022 (INSTRUÇÃO NORMATIVA)

Quadro 9 - Normas expedidas pela RFB (portarias) entre 2011 e novembro de 2022

Nº	Órgão/Unidade	Publicação	Assunto
1226	RFB	26/12/2011	Transparência e informações
1301	RFB	21/11/2012	Transparência e informações
1312	RFB	31/12/2012	Preço de transferência
1312	RFB	08/01/2013	Preço de transferência
1395	RFB	17/09/2013	Preço de transferência
1397	RFB	17/09/2013	Outros
1455	RFB	07/03/2014	Remessas internacionais
1474	RFB	20/06/2014	Tributação favorecida
1492	RFB	18/09/2014	Outros
1503	RFB	30/10/2014	Transparência e informações
1515	RFB	26/11/2014	Outros
1520	RFB	08/12/2014	Outros
1530	RFB	22/12/2014	Transparência, informações e tributação favorecida
1560	RFB	22/04/2015	Transparência, informações e tributação favorecida
1571	RFB	03/07/2015	Transparência e informações
1587	RFB	18/09/2015	Transparência e informações
1627	RFB	15/03/2016	Outros
1634	RFB	09/05/2016	Transparência e informações
1645	RFB	31/05/2016	Remessas internacionais
1658	RFB	14/09/2016	Tributação favorecida
1662	RFB	03/10/2016	Remessas internacionais
1671	RFB	23/11/2016	Transparência e informações
1674	RFB	29/11/2016	Remessas internacionais
1680	RFB	29/12/2016	Transparência e informações
1681	RFB	29/12/2016	Transparência e informações
1683	RFB	30/12/2016	Tributação favorecida
1684	RFB	30/12/2016	Transparência e informações
1700	RFB	16/03/2017	Outros
1704	RFB	03/04/2017	Outros
1729	RFB	15/08/2017	Transparência e informações
1732	RFB	29/08/2017	Remessas internacionais
1737	RFB	18/09/2017	Remessas internacionais
1757	RFB	13/11/2017	Transparência e informações
1764	RFB	23/11/2017	Transparência e informações
1773	RFB	26/12/2017	Tributação favorecida
1779	RFB	02/01/2018	Transparência e informações
1836	RFB	08/10/2018	Transparência e informações
1846	RFB	29/11/2018	Bitributação
1863	RFB	28/12/2018	Transparência e informações
1870	RFB	30/01/2019	Preço de transferência
1881	RFB	05/04/2019	Outros
1888	RFB	07/05/2019	Transparência e informações
1895	RFB	28/05/2019	Transparência e informações
1896	RFB	28/06/2019	Tributação favorecida
1905	RFB	07/08/2019	Transparência e informações
1915	RFB	28/11/2019	Transparência e informações
1990	RFB	23/11/2020	Transparência e informações
2075	RFB	24/03/2022	Outros
2090	RFB	27/06/2022	Transparência e informações

Fonte: Elaboração Própria

APÊNDICE E – RELAÇÃO DE NORMAS ELABORADAS PELA RECEITA FEDERAL ENTRE 2011 E NOVEMBRO DE 2022 (SOLUÇÃO DE CONSULTA)

Quadro 10 - Normas expedidas pela RFB (solução de consulta) entre 2011 e novembro de 2022

Nº	Órgão/Unidade	Publicação	Assunto
8	Cosit	08/11/2012	Preço de transferência
9	Cosit	13/11/2012	Preço de transferência
266	Disit/SRRF08	14/12/2012	Remessas internacionais e tributação favorecida
4	Disit/SRRF04	31/01/2013	Outros
298	Disit/SRRF08	04/02/2013	Tributação favorecida
299	Disit/SRRF08	04/02/2013	Tributação favorecida
308	Disit/SRRF08	04/02/2013	Remessas internacionais
27	Disit/SRRF10	04/04/2013	Tributação favorecida
73	Disit/SRRF08	30/04/2013	Remessas internacionais
9	Cosit	14/08/2013	Preço de transferência
74	Disit/SRRF07	26/08/2013	Remessas internacionais
78	Disit/SRRF07	26/08/2013	Remessas internacionais
155	Disit/SRRF08	28/08/2013	Remessas internacionais e tributação favorecida
10	Cosit	30/08/2013	Preço de transferência
83	Disit/SRRF07	12/09/2013	Remessas internacionais
12	Cosit	07/10/2013	Preço de transferência
13	Cosit	08/11/2013	Preço de transferência
125	Cosit	10/06/2014	Remessas internacionais
136	Cosit	10/06/2014	Bitributação
196	Cosit	11/07/2014	Preço de transferência
230	Cosit	15/09/2014	Remessas internacionais
309	Cosit	20/11/2014	Preço de transferência
310	Cosit	20/11/2014	Preço de transferência
45	Cosit	04/03/2015	Remessas internacionais
46	Cosit	04/03/2015	Remessas internacionais e tributação favorecida
3005	Disit/SRRF03	19/03/2015	Bitributação
97	Cosit	27/04/2015	Remessas internacionais
159	Cosit	26/06/2015	Remessas internacionais
153	Cosit	01/07/2015	Remessas internacionais e bitributação
176	Cosit	14/07/2015	Preço de transferência
225	Cosit	22/12/2015	Remessas internacionais
6026	Disit/SRRF06	17/06/2016	Preço de transferência
63	Cosit	31/08/2016	Preço de transferência
109	Cosit	09/11/2016	Remessas internacionais e bitributação
155	Cosit	30/11/2016	Remessas internacionais e bitributação
154	Cosit	07/12/2016	Remessas internacionais
5	Cosit	18/01/2017	Remessas internacionais
51	Cosit	23/01/2017	Tributação favorecida
65	Cosit	26/01/2017	Preço de transferência
73	Cosit	26/01/2017	Preço de transferência
45	Cosit	30/01/2017	Remessas internacionais
211	Cosit	02/05/2017	Transparência e informações
217	Cosit	17/05/2017	Remessas internacionais e tributação favorecida
6024	Disit/SRRF06	02/06/2017	Preço de transferência
7014	Disit/SRRF07	19/06/2017	Remessas internacionais
342	Cosit	28/06/2017	Remessas internacionais
99084	Cosit	03/07/2017	Remessas internacionais
6029	Disit/SRRF06	05/07/2017	Remessas internacionais
381	Cosit	12/09/2017	Remessas internacionais e tributação favorecida
400	Cosit	12/09/2017	Bitributação
402	Cosit	12/09/2017	Remessas internacionais

Continuação quadro 10			
441	Cosit	20/09/2017	Remessas internacionais e tributação favorecida
440	Cosit	21/09/2017	Remessas internacionais
442	Cosit	21/09/2017	Remessas internacionais e bitributação
469	Cosit	27/09/2017	Remessas internacionais
99124	Cosit	10/10/2017	Remessas internacionais e tributação favorecida
501	Cosit	24/10/2017	Remessas internacionais e bitributação
514	Cosit	16/11/2017	Remessas internacionais
6063	Disit/SRRF06	05/12/2017	Tributação favorecida
521	Cosit	13/12/2017	Bitributação
528	Cosit	26/12/2017	Remessas internacionais e Preço de transferência
575	Cosit	28/12/2017	Tributação favorecida
589	Cosit	29/12/2017	Remessas internacionais e bitributação
598	Cosit	02/01/2018	Bitributação
663	Cosit	03/01/2018	Tributação favorecida
680	Cosit	03/01/2018	Remessas internacionais e tributação favorecida
615	Cosit	11/01/2018	Bitributação
1001	Disit/SRRF01	19/02/2018	Remessas internacionais e Preço de transferência
1002	Disit/SRRF01	19/02/2018	Preço de transferência
661	Cosit	27/02/2018	Bitributação e tributação favorecida
10001	Disit/SRRF10	19/03/2018	Tributação favorecida
13	Cosit	23/03/2018	Preço de Transferência e Remessas internacionais
56	Cosit	03/04/2018	Bitributação e tributação favorecida
58	Cosit	03/04/2018	Bitributação
6009	Disit/SRRF06	09/05/2018	Remessas internacionais e tributação favorecida
65	Cosit	28/05/2018	Bitributação
99008	Cosit	29/08/2018	Tributação favorecida
95	Cosit	30/08/2018	Preço de transferência
6014	Disit/SRRF06	12/09/2018	Remessas internacionais
2010	Disit/SRRF02	17/09/2018	Remessas internacionais
156	Cosit	27/09/2018	Remessas internacionais
166	Cosit	28/09/2018	Tributação favorecida
172	Cosit	28/09/2018	Remessas internacionais e tributação favorecida
180	Cosit	02/10/2018	Remessas internacionais e bitributação
184	Cosit	02/10/2018	Remessas internacionais e bitributação
2017	Disit/SRRF02	05/12/2018	Remessas internacionais e bitributação
229	Cosit	11/12/2018	Bitributação
218	Cosit	14/12/2018	Tributação favorecida
234	Cosit	14/12/2018	Remessas internacionais e bitributação
309	Cosit	31/12/2018	Remessas internacionais e tributação favorecida
2004	Disit/SRRF02	18/03/2019	Bitributação
74	Cosit	28/03/2019	Remessas internacionais
82	Cosit	28/03/2019	Bitributação
104	Cosit	29/03/2019	Remessas internacionais e tributação favorecida
135	Cosit	01/04/2019	Bitributação
138	Cosit	01/04/2019	Tributação favorecida
99004	Cosit	24/04/2019	Remessas internacionais
146	Cosit	29/04/2019	Remessas internacionais
216	Cosit	01/07/2019	Bitributação
7036	Disit/SRRF07	22/07/2019	Remessas internacionais e tributação favorecida
9004	Disit/SRRF09	26/07/2019	Remessas internacionais
9031	Disit/SRRF09	26/07/2019	Remessas internacionais e tributação favorecida
9034	Disit/SRRF09	26/07/2019	Remessas internacionais e bitributação
9035	Disit/SRRF09	26/07/2019	Bitributação
7047	Disit/SRRF07	13/08/2019	Tributação favorecida
260	Cosit	02/10/2019	Bitributação
276	Cosit	02/10/2019	Remessas internacionais

Continuação do quadro 10			
6003	Disit/SRRF06	07/04/2020	Remessas internacionais e bitributação
49	Cosit	30/06/2020	Remessas internacionais e bitributação
99011	Cosit	14/09/2020	Remessas internacionais e bitributação
139	Cosit	22/12/2020	Bitributação
43	Cosit	30/03/2021	Tributação favorecida
67	Cosit	01/04/2021	Transparência e informações
99001	Cosit	06/04/2021	Remessas internacionais
99002	Cosit	08/04/2021	Transparência e informações
97	Cosit	24/06/2021	Bitributação
99	Cosit	24/06/2021	Remessas internacionais e tributação favorecida
106	Cosit	29/06/2021	Tributação favorecida
123	Cosit	17/09/2021	Remessas internacionais e tributação favorecida
138	Cosit	24/09/2021	Remessas internacionais e bitributação
139	Cosit	24/09/2021	Bitributação
150	Cosit	27/09/2021	Remessas internacionais e bitributação
2	Cosit	31/01/2022	Remessas internacionais e tributação favorecida
6007	Disit/SRRF06	24/05/2022	Tributação favorecida
20	Cosit	01/06/2022	Bitributação

Fonte: Elaboração Própria