

RDIET, Brasília, V. 15, nº 2, p. 432–489, Jul-Dez, 2020

GOVERNANÇA FISCAL INTERNACIONAL: ENTRE A FRAGMENTAÇÃO E O DÉFICIT DE LEGITIMIDADE

GLOBAL TAX GOVERNANCE: BETWEEN FRAGMENTATION AND LACK OF LEGITIMACY

Luís Eduardo Schoueri*

Roberto Codorniz Leite Pereira**

RESUMO: Neste artigo, seguindo-se o método hipotético-dedutivo, os autores propõem uma análise acerca da atual governança fiscal internacional destinada a combater planejamentos tributários agressivos e o fenômeno da dupla não tributação da renda. O ponto de partida do estudo proposto são os atores internacionais que promovem a formulação de políticas tributárias internacionais e buscam a cooperação fiscal internacional, sendo esses tanto organizações internacionais (a exemplo da OCDE e da ONU), como também instituições informais que também possuem papel relevante na esfera global (como é o caso do G20, dos Fóruns Globais e dos *inclusive frameworks*). A partir da delimitação da natureza e do papel de cada um dos atores relevantes, o estudo analisará as principais iniciativas globais que buscam combater os efeitos dos planejamentos tributários agressivos para a arrecadação dos Estados, no que concluirá que a mais bem sucedida de todas as iniciativas foi a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido em razão do desenho institucional dos atores globais envolvidos na sua promoção bem como da equalização dos interesses envolvidos. Por fim, o estudo se debruçará sobre a natureza da governança fiscal internacional em face do Direito Internacional Público, concluindo pela sua fragmentação e déficit de legitimidade, sobretudo em vista de países em desenvolvimento e contribuintes.

Palavras-chave: Governança Global Internacional, Cooperação Fiscal Internacional, Planejamento Tributário, Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais.

Artigo recebido em 20 de julho de 2020.

Artigo aceito em 02 de fevereiro de 2021.

* Professor Titular de Direito Tributário e Chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Vice-Presidente e Pró-Reitor do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). E-mail: schoueri@lacazmartins.com.br.

** Professor Colaborador do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Tributário Internacional (International Tax Law) pela Wirtschafsuniversität Wien (WU). E-mail: rcodorniz@uol.com.br.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

ABSTRACT: In this article, based on the hypothetical-deductive method, the authors analyze the current global tax governance whose aim is to tackle aggressive tax planning schemes and its ultimate goal, double non taxation. This article begins by analyzing the main global actors in charged to formulate global tax policies and to promote international tax cooperation both formal (*i.e.*, international organizations – *e.g.*, the OECD and the UN) and informal nature (*i.e.*, non-institutional actors – *e.g.*, the G20, the Global Forum and the *inclusive frameworks*). Based on the nature and the role performed by the leading global actors in tax affaires, this study evaluates the main global tax initiatives aimed to combat aggressive tax planning schemes and their harmful effects on national budget, whereby the authors conclude that the most prominent and well succeeded global initiative was the promotion of transparency and exchange of information for tax purposes on request (the ‘EOI Standard’) due to the institutional design of the global actors in charged for its promotion and thir capacity to address the different interests involved. Lastly, this study addresses the nature of global tax governance from the perspective of Public International Law. It is demonstrated that global tax governance is still broadly based on a social compromise among States, and it also faces the process of fragmentation and lack of legitimacy, especially from the perspective of developing nations and taxpayers.

Key-words: Global Tax Governance, International Tax Cooperation, Tax Planning, Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. OS PRINCIPAIS ATORES DA GOVERNANÇA FISCAL INTERNACIONAL; 2.1. A OCDE; 2.2. A ONU; 2.3. O G20; 2.4. A UNIÃO EUROPEIA; 2.5. OS EUA; 2.6. OS NOVOS ATORES INTERNACIONAIS; 3. AS INICIATIVAS DE COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL; 3.1. PARA O COMBATE À DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA; 3.2. PARA O COMBATE À “DUPLA NÃO TRIBUTAÇÃO” DA RENDA; 3.2.1 O PROJETO DE COMBATE À CONCORRÊNCIA FISCAL LESIVA; 3.2.2. A TRANSPARÊNCIA E A TROCA DE INFORMAÇÕES PARA FINS FISCAIS; 3.2.2.1. A PEDIDO (EOI STANDARD); 3.2.2.2. AUTOMÁTICA (AEOI STANDARD); 3.2.3. O PROJETO DE COMBATE AO BEPS; 4. CARACTERÍSTICAS DA GOVERNANÇA FISCAL INTERNACIONAL; 4.1. FRAGMENTADA E NÃO HEGEMÔNICA; 4.2. DÉFICIT DE LEGITIMIDADE; 4.2.1. PAÍSES DESENVOLVIDOS VERSUS PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO; 4.2.2. AUSÊNCIA DE TUTELA EFETIVA DOS DIREITOS DOS CONTRIBUÍNTES; 5. CONCLUSÕES: UM OLHAR PARA OS DESAFIOS FUTUROS; 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO

No âmbito do Direito Tributário, os esforços dos Estados para a cooperação internacional tiveram, como uma primeira finalidade, o combate à *dupla tributação internacional da renda*.

Com efeito, data de 1899 a celebração da primeira convenção internacional destinada a eliminar a dupla tributação da renda entre o então Império Austro-Húngaro e a Prússia (então Estado-Membro da atual Alemanha), mediante a adoção de cláusulas de alocação de competências tributárias relativas a rendimentos específicos decorrentes de transações internacionais¹. A tendência observada, à época, de Estados industriais com fortes relações comerciais entre si celebrarem convenções internacionais desta natureza², resultou na proliferação desses instrumentos, os quais seguiam, em maior ou menor medida, as linhas-mestras da convenção de 1899³.

Neste sentido, proliferaram convenções internacionais não necessariamente uniformes no tocante às cláusulas de alocação de poderes de tributar e aos métodos destinados a evitar a dupla tributação da renda. Surgiu, neste contexto, a necessidade de se realizar um estudo aprofundado acerca dos princípios orientadores das regras de repartição de competência tributária e dos métodos destinados a evitar a dupla tributação da renda, em transações internacionais.

A referida investigação deu origem aos primeiros esforços de institucionalização em matéria de tributação internacional. Neste contexto, foi a

¹ Cf. ROENNE, Christian Freiherr von. **The very beginning: the first tax treaties**. In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.) **History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of the tax treaties**. Vienna: Linde, 2011, p. 21-25.

² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação**. In: **Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira**. São Paulo: Lex Produtos Jurídicos, 2014, p. 304.

³ Cf. ROENNE, Christian Freiherr von. **The very beginning: the first tax treaties**. Op. Cit.

Sociedade da Liga das Nações – organização internacional criada no pós-primeira guerra mundial – que se encarregou originalmente de tal tarefa.

Assim, a referida organização, orientada pelos trabalhos anteriormente empreendidos pelo seu grupo de *experts* – os quais se utilizaram do *princípio da pertinência econômica*⁴ para a repartição de competências tributárias entre Estados de residência de investidores e Estados de localização da fonte⁵ –, publicou, em 1928, quatro convenções-modelo destinadas a eliminar a dupla tributação da renda e combater a evasão fiscal internacional⁶. No entanto, o foco das preocupações recaiu, neste primeiro momento, sobre a eliminação da dupla tributação da renda.

Essas quatro convenções-modelo foram posteriormente utilizadas como ponto de partida para as convenções-modelo acordadas nas rodadas da Cidade do México, em 1943, e de Londres, em 1946⁷, bem como para as convenções-modelo elaboradas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), criada em 1961, e Organização das Nações Unidas (ONU), criada logo após o fim da segunda guerra mundial para suceder a Liga das Nações. Acirraram-se, neste período, os embates entre os Estados de residência, notadamente desenvolvidos, e Estados de fonte, tipicamente economias em desenvolvimento, pela repartição de poderes de tributar. Tais embates, com efeito, perduram até os dias de hoje, sobretudo em face dos desafios que a

⁴ Sobre o princípio da pertinência econômica, leia-se: VOGEL, Klaus. **World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments**. In: Influence of Tax Differentials on International Competitiveness. Amsterdam: Kluwer, 1988.

⁵ Cf. LEAGUE OF NATIONS. **Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp**. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.

⁶ Cf. LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion**. Document C.562.M.178.1928.II. October, 1928.

⁷ Cf. LEAGUE OF NATIONS. **London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text**. Document C.88.M.88.1946.II.A. November, 1946.

economia digital impõe aos Estados para tributar estas operações digitais entre prestadores e consumidores localizados em diferentes jurisdições fiscais. Neste ponto, é importante observar os pilares 1 e 2, propostos pela OCDE, para a tributação de serviços e mercadorias digitais, incluindo a adoção de novas regras de alocação de lucros com maior participação da jurisdição de localização do mercado consumidor ('Pillar 1') e regras destinadas a que os lucros de todas as atividades empresariais estejam sujeitos, ao menos, a um patamar mínimo de tributação, a despeito do local onde as empresas possuem a sua sede ("Pillar 2")⁸.

Recentemente, no entanto, a cooperação fiscal internacional passou a se conformar a uma segunda finalidade que, muito embora não fosse nova, começou a receber maior atenção apenas tardiamente: combater o fenômeno inverso, a saber, a *dupla não tributação internacional da renda*, ensejada, sobretudo, por esquemas evasivos e elisivos perpetrados por contribuintes e fomentados, até certo ponto, pelos próprios Estados.

Foram três as principais iniciativas propostas pelas organizações internacionais – em especial, a OCDE – para que tal finalidade fosse alcançada: o projeto de combate à concorrência fiscal lesiva (*harmful tax competition*), a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais, e o projeto de combate ao fenômeno chamado de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Enquanto alguns deles fracassaram, outros obtiveram maior sucesso ou ainda estão em processo de implementação.

⁸ Cf. OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (acesso em 14/02/2021); OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (acesso em 14/02/2021).

Desse modo, a governança fiscal internacional – ou seja: os arranjos de natureza ora política (*soft law*) ora jurídica (*hard law*) realizados pelos Estados, Organizações Internacionais e outros atores com vistas à cooperação internacional para coibir por um lado a dupla tributação da renda e, por outro, a dupla não tributação da renda – se desenvolveu, calcada, entretanto, em uma *institucionalização fragmentada, não hegemônica e carente de legitimidade*, para se buscar o ideal da tributação única da renda, exteriorizado pelo chamado “*single tax principle*”⁹, princípio sobre o qual pairam diversos questionamentos quanto ao seu significado exato e a sua legitimidade e natureza jurídico-normativa¹⁰.

Para que possamos fazer uma análise detalhada da governança fiscal internacional atual, com vistas a apontar as suas forças, fragilidades e desafios futuros, é fundamental analisarmos, primeiramente, os seus principais atores, a saber: a OCDE, a ONU, o G20, a União Europeia e, particularmente, os EUA (tópico 2). Esta análise nos permitirá determinar até que ponto os atores apontados possuem capacidade técnica, força política e legitimidade para promover uma governança fiscal internacional justa – *i.e.*, que leve em

⁹ Cf. LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion**. April, 1927, p. 23. Confira-se, em especial, a seguinte passagem do texto original: “From the very outset, the Committee realized the necessity of dealing with the questions of tax evasion and double taxation in co-ordination with each other. (...) The most elementary and undisputed principles of fiscal justice, therefore, required that the experts should devise a scheme whereby all income would be taxed once, and once only.”

¹⁰ Sobre este tema, confira-se: ROSENBLOOM, David. **International Tax Arbitrage and the ‘International Tax System’, The David R. Tillinghast Lecture**. In: Tax Law Review, v. 53. New York: New York University, 2000; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility**. In: WHEELER, Joanna. (Org.). Single Taxation? Amsterdam: IBFD, 2018; e SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?** In: Intertax, v. 46, Issue 2, 2018.

consideração os interesses de todos os Estados (desenvolvidos ou em desenvolvimento) – e adequada – *i.e.*, apta a atingir as finalidades pretendidas.

Em segundo lugar, importa analisar as iniciativas globais de cooperação fiscal internacional que levaram ao desenvolvimento do modelo de governança que se tem atualmente, já ventiladas nesta introdução, com foco no combate à dupla tributação da renda e à dupla não tributação da renda (tópico 3).

No decorrer desta análise, é fundamental que se dedique especial atenção não propriamente para o conteúdo dos instrumentos normativos produzidos pelas organizações internacionais envolvidas, mas para a sua natureza; jurídica (*i.e.*, *hard law*) ou não jurídica (*i.e.*, *soft law*). Isto porque, é através de tais instrumentos, ora jurídicos ora não jurídicos, que a governança fiscal internacional vem sendo conduzida, e será possível entrever a sua verdadeira natureza.

A partir da análise empreendida nos tópicos 2 e 3, será possível traçarmos um diagnóstico mais preciso acerca da natureza da governança fiscal internacional atual (tópico 4). Ao final, apresentaremos as nossas notas conclusivas (tópico 5).

2. OS PRINCIPAIS ATORES DA GOVERNANÇA FISCAL INTERNACIONAL

No estado atual em que se encontra a governança fiscal internacional, destacam-se três atores centrais: a OCDE, a ONU, o G20, a União Europeia (UE) e os Estados Unidos da América (EUA).

Estes atores desempenham, com efeito, distintas funções na engenharia institucional, fragmentada e rudimentar, que caracteriza a atual governança fiscal internacional: ao passo que a OCDE e a ONU se dedicam a fornecer a capacidade técnica para a formulação de políticas tributárias, o G20 detém a força política necessária para a sua generalização e implementação (claro, a

dependem dos interesses do grupo de Estados por ele representados). A União Europeia e os EUA figuram como atores que, ao mesmo tempo asseguram força política para a implementação de forma generalizada de diversas iniciativas globais, bem como exercem o papel de liderança na formulação de diversas políticas fiscais.

Destaca-se, ainda, o surgimento de novos atores internacionais que, na maioria dos casos, resultaram da ação conjunta de alguns dos três atores centrais apontados acima, como estratégia para que a cooperação fiscal internacional fosse alcançada em torno de questões tributárias específicas. São exemplos deste grupo de atores globais, o Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, e o *"inclusive framework"*.

A seguir, passaremos a analisá-los sob a perspectiva da sua capacidade técnica e da legitimidade que cada um detém. As críticas que serão apontadas aos atores têm por foco o seu desenho institucional. Não analisaremos outros órgãos internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização Mundial do Comércio (OMC), porque consideramos que o foco de tais instituições não é o de estabelecer políticas tributárias internacionais, apesar de os seus trabalhos possuírem inegável interface com questões tributárias.

Uma análise mais aprofundada das principais iniciativas de cooperação fiscal internacional já propostas (algumas, ainda, em fase de implementação), a ser realizada mais adiante, confirmará as críticas que serão aqui formuladas.

2.1. A OCDE

Sucessora da Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE), a OCDE, constituída em 1961, simbolizou a expansão das funções da então recém-extinta OCEE – esta última constituída com a finalidade de promover o desenvolvimento econômico dos países europeus no pós-segunda

guerra mundial, através do Plano Marshall – e a possibilidade de incorporação de novos Estados-Membros¹¹. Atualmente, a OCDE possui 37 Estados-Membros, sendo a sua maioria expressiva composta por países de notório desenvolvimento econômico e social¹². Em razão do poder econômico detido por seus membros, é comum observar a atribuição do nome pejorativo de “clube dos países ricos” (*rich countries club*¹³) à OCDE.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE é o principal órgão encarregado da condução dos seus trabalhos em matéria fiscal, tal como o próprio nome sugere. Este órgão é composto por autoridades fiscais de elevada senioridade oriundas dos Estados-Membros da organização, bem como de representantes de alguns Estados não-Membros, como é o caso da Argentina, China, Índia, Rússia e África do Sul, enquanto observadores externos. Internamente, o comitê conta com diversos órgãos, compreendendo grupos de trabalho sobre temáticas específicas – *e.g.*, convenções fiscais internacionais, tributação de empresas transnacionais, evasão e elisão fiscal internacional e tributação sobre o consumo – e fóruns – *e.g.*, o Fórum de Práticas Fiscais Lesivas.

Em virtude das substanciais contribuições financeiras feitas periodicamente por seus Estados-Membros e ao seu corpo de profissionais técnicos altamente qualificado, a OCDE assumiu, ao longo do tempo, a liderança na formulação de políticas tributárias internacionais, sendo,

¹¹ Vejam-se maiores detalhes sobre a história da OCDE no seu sítio eletrônico: <http://www.oecd.org/about/history/> (acesso em 19/07/2020).

¹² A saber: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Colômbia, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos da América, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Suécia, Suíça e Turquia.

Confira-se: <http://www.oecd.org/about/members-and-partners/#d.en.194378> (acesso em 19/07/2020).

¹³ Cf., *e.g.*, BRAUNER, Yariv. **What the BEPS?** In: Florida Tax Review, n. 26 (2), 2015, p. 59.

atualmente, a organização internacional com maior *expertise* em tributação internacional.

No entanto, a aptidão técnica da OCDE não vem acompanhada de igual legitimidade.

Isto porque, a própria estrutura institucional da OCDE já denuncia que as políticas tributárias propostas representam os interesses exclusivos dos seus Estados-Membros, ou seja, de países de forte poder econômico no comércio internacional e responsáveis pela geração de mais da metade da riqueza global, a despeito de as políticas tributárias formuladas afetarem, potencialmente, toda a comunidade internacional¹⁴.

Ciente deste déficit de legitimidade, a OCDE vem empreendendo esforços para incluir Estados terceiros nas iniciativas globais de cooperação fiscal internacional, sobretudo no combate à chamada “dupla não tributação da renda” ocasionada por planejamentos tributários internacionais orquestrados por contribuintes e incentivados por determinados Estados.

Um notório exemplo deste esforço consiste na promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais que ganhou bastante proeminência desde a constituição do Fórum Global de Tributação, posteriormente sucedido pelo Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais. Atualmente, o Fórum Global conta com a participação de 161 países¹⁵. Neste caso, foi justamente mediante a criação deste último Fórum que a OCDE logrou êxito em atrair Estados não Membros.

Há, ainda, diversas iniciativas regionais da OCDE envolvendo Estados não membros de nível de desenvolvimento econômico e social inferior, como é

¹⁴ Cf. WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. **Global Tax Governance: Work in Progress?** Florence: European University Institute, 2011, p. 08.

¹⁵ Confira-se: <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/> (acesso em 19/07/2020)

o caso da redação, conjuntamente com o Fórum das Administrações Fiscais Africanas (*African Tax Administration Forum – ATAF*), em 2012, de um guia prático sobre a troca de informações para fins fiscais na modalidade a pedido especialmente destinada aos países em desenvolvimento¹⁶.

Cumpre, ainda, destacar que a OCDE tem buscado, cada vez mais, incluir os BRICS¹⁷ no processo de formulação e implementação de políticas tributárias internacionais (*e.g.*, o Projeto BEPS).

A governança fiscal internacional, capitaneada pela OCDE com vistas a implementar o *single tax principle*, se utilizou, ao longo do tempo, predominantemente de instrumentos de *soft law*. Trata-se de instrumentos não jurídicos que, a despeito disso, veiculam conteúdos normativos, aptos a regular a conduta dos Estados no plano internacional. Em razão da sua natureza não jurídica, o conteúdo normativo é dotado de elevada flexibilidade¹⁸, chamado de “Quase-Direito” e compreendido no domínio da *normatividade relativa*¹⁹. É através de tais instrumentos que a OCDE exerce, até certo ponto, poder normativo de fato, conquanto não se possa dizer que esta organização detenha competência normativa no plano global²⁰.

São exemplos de tais instrumentos: as convenções-modelo destinadas a eliminar a dupla tributação da renda e a promover a assistência administrativa para fins fiscais (*e.g.*, a troca de informações para fins fiscais e a assistência para a execução de créditos tributários no exterior), os relatórios, *reports*, recomendações, *guidelines*, entre outros documentos elaborados com a

¹⁶ Confira-se: <https://www.sadc.int/#> (acesso em 19/07/2020).

¹⁷ Trata-se do grupo de países emergentes composto por: Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

¹⁸ Cf. DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. **Droit International Public**. Paris: Dalloz, 2016, p. 431.

¹⁹ Cf. NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Soft Law**. São Paulo: Atlas, 2005, p. 95-96.

²⁰ Cf. KELLERGIS, Andréas. **La Compétence Fiscale**. Paris: Dalloz, 2018, p. 626-628.

finalidade de se alcançar a cooperação fiscal internacional, em distintos graus, em relação a questões específicas (*e.g.*, tributação da renda auferida por não residentes, aplicação de normas de controle de preços de transferência, tratamento de juros pagos como decorrência de empréstimos internacionais).

O que se observa é que a OCDE convive com um dilema: se, por um lado, é a organização internacional com maior expertise técnica para formular políticas internacionais em razão do poder econômico e político dos seus membros e do seu corpo técnico, generosamente financiado por tais membros, por outro lado, carece de legitimidade e abertura para tratar de questões de interesse da totalidade da comunidade internacional – especialmente, dos países em desenvolvimento.

2.2. A ONU

A Organização das Nações Unidas (ONU), sucessora da Liga das Nações, lida com dilema diametralmente oposto àquele com o qual se depara a OCDE: conquanto detenha maior legitimidade para representar interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento, não possui semelhante capacidade técnica, o que se explica, em parte, em razão do seu orçamento reduzido para questões fiscais.

A maior legitimidade da ONU decorre, em primeiro lugar, do fato de ser esta a organização internacional que possui maior vocação universal: ela é composta por 193 Estados²¹. O órgão responsável pela promoção da cooperação internacional em questões tributárias é o Comitê de *Experts* em Cooperação Internacional para Assuntos Fiscais, composto por 25

²¹ Confira-se: <http://www.un.org/en/sections/member-states/growth-united-nations-membership-1945-present/index.html> (acesso em 19/07/2020)

representantes de países²² que refletem a diversidade de sistemas tributários e níveis de desenvolvimento social e econômico, tratando-se de uma composição heterogênea. Apenas a título ilustrativo, o Brasil é um dos 25 países que possuem representante no Comitê de *Experts*. Esta composição não impede, no entanto, que os representantes dos países desenvolvidos – salvo raras exceções advindas de países em desenvolvimento – dominem a pauta de questões de tributação internacional nas reuniões do Comitê, haja vista a sua maior familiaridade com o tema e conhecimento técnico de tais questões²³.

Em razão da inclusão de países desenvolvidos e em desenvolvimento, bem como do caráter universal da ONU, não há dúvidas de que esta organização internacional é a que detém, em tese, maior legitimidade para a formulação de políticas tributárias que sejam capazes de equacionar os interesses de toda a comunidade internacional.

Entretanto, a despeito da sua legitimidade, o Comitê de *Experts* não possui o apoio político, tampouco os recursos financeiros e humanos, comparáveis aos que a OCDE dispõe, para assegurar a sua liderança na governança fiscal internacional²⁴. Não causa surpresa, neste contexto, o fato de a OCDE ter assumido este posto.

A principal contribuição da ONU, até os dias de hoje, foi a elaboração da Convenção-Modelo da ONU destinada a evitar a dupla tributação da renda entre países em desenvolvimento e desenvolvidos, em 1980, e a sua atualização

²² Veja-se a composição mais recente do Comitê de Experts: **UNITED NATIONS/ECONOMIC AND SOCIAL COUNCIL. E/2018/9/Add.1 – 2018 Session** (27 July 2017 – 26 July 2018). Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/members> (acesso em 19/07/2020).

²³ Sobre o tema, confira-se: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação e Cooperação Internacional**. In: Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT), ano 2, n. 7. Belo Horizonte: Fórum, 2004 (jan-fev).

²⁴ Cf. WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. **Global Tax Governance: Work in Progress?** Op. Cit., p. 10.

periódica. Nela, é possível encontrar regras de alocação de competências tributárias que privilegiam, em maior medida, a tributação pelos Estados da localidade da fonte, geralmente países em desenvolvimento (*e.g.*, cláusulas mais benevolentes para a caracterização de estabelecimento permanente e que permitem a tributação concorrente da renda em um número ampliado de hipóteses).

Para além da referida contribuição, a ONU se presta ou bem a acatar muitas das políticas propostas pela OCDE – *e.g.*, a promoção da transparência e da troca de informações, na modalidade a pedido²⁵ – ou bem a servir-lhe de contraponto, sempre com um olhar mais atento para as demandas dos países em desenvolvimento – *e.g.*, o projeto de combate ao BEPS.

Entretanto, raras – para não falar inexistentes – são as situações em que a ONU inova na governança fiscal internacional ao propor políticas tributárias que demandam elevada cooperação internacional. Geralmente, as inovações sugeridas dizem respeito ao âmbito das convenções internacionais em matéria fiscal, como é o caso da previsão de hipóteses mais favoráveis à caracterização de estabelecimento permanente (art. 5º), e proposta de atribuição de competência aos Estados de fonte para a tributação do valor bruto remetido ao exterior em contraprestação por serviços técnicos prestados, na ausência de caracterização de estabelecimento permanente (trata-se do artigo 12-A – *fees for technical services* – incluído na última atualização da Convenção Modelo da ONU).

²⁵ É importante ter em mente que o referido padrão de transparência e troca de informações para fins fiscais – o chamado EOI Standard (Exchange of Information of Request Standard) – foi fielmente refletido no artigo 26 da Convenção-Modelo da ONU, tal como constava no mesmo dispositivo da Convenção-Modelo da OCDE.

Há, no entanto, tentativas de difusão de práticas de boa governança fiscal, a exemplo das Conferências realizadas em Monterrey²⁶ e Doha²⁷, respectivamente, em 2002 e 2008, nas quais chegou-se a um consenso acerca do que representam boas práticas de governança fiscal, a saber: obter receitas tributárias por meio de um sistema tributário moderno, com mecanismos mais eficientes de arrecadação tributária, base de cálculo tributária ampla, apta a alcançar todas as materialidades e contribuintes, e instrumentos de combate à evasão e a determinadas estruturas abusivas de elisão fiscal. O referido consenso, no entanto, é a expressão de mera *soft law*.

Destaque-se, ainda, o manual prático destinado a analisar boas práticas relativas ao controle de preços de transferência²⁸, em transações internacionais, não necessariamente em linha com as *guidelines* da OCDE. No referido manual, são destacadas práticas mais adequadas à realidade de países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil e da China.

Em relação a este tema específico, é importante que se faça um breve comentário. É comum que instrumentos de *soft law* sejam utilizados a favor da promoção de boas práticas de governança fiscal internacional que, por sua vez, se prestam a construir um sistema tributário eficiente e promover o desenvolvimento econômico²⁹. De acordo com Alicja Brodzka e Sebastiano Garufi, a boa governança fiscal internacional está calcada em três pilares

²⁶ Cf. UNITED NATIONS. **Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development**, 2002. Disponível em: <http://www.un-documents.net/ac198-11.htm> (acesso em 20/07/2020).

²⁷ Cf. UNITED NATIONS. **Doha Declaration on Financing for Development**, 2008. Disponível em: <http://archive.ipu.org/splz-e/finance09/doha.pdf> (acesso em 20/07/2020).

²⁸ UNITED NATIONS. **Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries**. UN: New York, 2017. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> (acesso em 20/07/2020).

²⁹ Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. **The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters**. In: *European Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2012 (august), p. 394-408.

fundamentais: transparência, troca de informações para fins fiscais e a concorrência fiscal justa³⁰. É justamente no tocante ao desenvolvimento destes três pilares que os instrumentos de *soft law* desempenham papel central.

2.3. O G20

O G20 é composto pelas 19 maiores economias do mundo e a União Europeia³¹. Juntos, os seus membros representam mais de 80% do Produto Interno Bruto (PIB) produzido no mundo e do comércio internacional, bem como mais de 67% da população mundial. Seu poder político-econômico é inequívoco.

Diversamente da ONU e OCDE, o G20 não é uma organização internacional. Trata-se de um ator global que prescinde de formalidade quanto à sua estrutura institucional – *i.e.*, não possui carta constitutiva ou mecanismos formais de tomada de decisão, não detém capacidade para aprovar resoluções que vinculem os seus membros e tampouco uma secretaria para organizar os seus trabalhos. Esta estrutura informal, entretanto, possui vantagens, já que permite maior flexibilidade e agilidade na toma de decisões por parte dos seus membros³².

Conquanto o G20 detenha elevado poder político no plano global, este ator está longe de possuir legitimidade para defender os interesses de toda a comunidade internacional, sendo apto a, quando muito, vocalizar os interesses das nações que o compõem. Mesmo assim, em razão da pluralidade de perfis

³⁰ Ibidem, p. 402.

³¹ Os 19 países são: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, Coréia do Sul, China, Estados Unidos da América, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. Confirmam-se maiores detalhes em: <https://g20.org/en/about/Pages/Participants.aspx> (acesso em 19/07/2020).

³² Cf. WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. **Global Tax Governance: Work in Progress?** Op. Cit., p. 01-02.

dos países que o integram – *i.e.*, países desenvolvidos, países em desenvolvimento e países com foco em diferentes atividades econômicas e tradições culturais – em muitos casos torna-se complexo identificar um “mínimo denominador comum” dos interesses defendidos. Trata-se, neste sentido, de um grupo mais heterogêneo do que o seu predecessor – *i.e.*, o G8.

Parece haver um relativo consenso na literatura especializada acerca da *relação simbiótica* existente entre o G20 e a OCDE³³.

Por um lado, o G20 confere respaldo político a determinadas iniciativas de políticas tributárias internacionais devido ao poder dos seus membros. Há, em outras palavras, a indicação de quais políticas tributárias merecem ser qualificadas como “prioritárias” na agenda internacional. É claro que o critério de escolha do que é “prioritário” se alinha com os interesses dos países que compõem o G20 e não necessariamente com os interesses do restante da comunidade internacional, conforme apontamos anteriormente. Este ator internacional, no entanto, não possui capacidade para a elaboração técnica das políticas tributárias elencadas como prioritárias, tampouco para a sua implementação.

Por outro lado, a OCDE, em virtude das características já expostas, detém capacidade para formular e implementar políticas tributárias internacionais. Esta organização internacional não possui, no entanto, suficiente força política para “convencer” toda a comunidade internacional dos *standards* e recomendações por ela propostos e, com isso, assegurar a generalização das

³³ Vejam-se, a título ilustrativo, os seguintes estudos: ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. **The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum**, In: Florida Tax Review, v. 15, n. 02, 2014, p. 66-68; WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. **Global Tax Governance: Work in Progress?** Op. Cit., p. 05-06; KALLERGIS, Andréas. **La Compétence Fiscale**. Op. Cit., p. 632.

práticas defendidas. Daí a sua dependência, no contexto atual, em relação ao G20.

Um exemplo da atuação do G20 na governança fiscal internacional digno de nota é a criação do chamado "*inclusive framework*", no âmbito do ambicioso projeto de combate ao BEPS, em conjunto com a OCDE. Por meio da sua criação, buscou-se incluir Estados não-Membros da OCDE no processo de *implementação* dos planos de ação que compõem os chamados "*minimum standards*" do projeto de combate ao BEPS. Até dezembro de 2019, 137 países faziam parte do *inclusive framework*³⁴.

A despeito das críticas que possam ser feitas ao G20, não há dúvidas de que, desde a sua criação, há quase duas décadas, houve uma transformação na governança fiscal internacional: políticas tributárias de combate à *dupla não tributação da renda* provocada pela evasão e elisão fiscal internacional prosperaram com maior vigor, generalizando-se, em alguns casos, com relativo sucesso.

Um marco divisório do poder de influência do G20 nas políticas tributárias internacionais foi a crise econômica de 2008: até então com pouco poder de influência, a partir da referida data o grupo passou a desempenhar papel de grande importância, sobretudo na promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais. Semelhante sucesso, no entanto, não foi observado sob a liderança isolada dos Estados-Membros da OCDE ou, mesmo, do G8.

2.4. A União Europeia

³⁴ Confira-se: <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (acesso em 19/07/2020)

A União Europeia merece, também, papel de destaque enquanto ator internacional na formulação de políticas fiscais globais, exercendo um papel de forte liderança na propositura de iniciativas que lograram êxito em influenciar (em maior ou menor medida) a prática internacional.

Este foi o caso, por exemplo, do Código de Conduta Europeu para a Tributação Empresarial que inspirou o projeto de combate à concorrência fiscal lesiva proposto pela OCDE, pouco tempo após a sua publicação, em 1998³⁵. Na sequência do relatório, a União Europeia passou a listar diversas países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados que passaram a estar sujeitos a imposições de normas tributárias unilaterais mais rígidas. Até os dias de hoje, a União Europeia utiliza o sistema de listagem como forma de dissuadir a prática da concorrência fiscal lesiva³⁶.

Outro exemplo notório da influência europeia pode ser encontrada na propositura de políticas fiscais globais pela OCDE em sua Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, originalmente desenvolvida pelo Conselho Europeu em conjunto com a OCDE em 1988, porém, posteriormente, objeto de protocolo que permitiu que todos os países da comunidade internacional pudessem dela ser parte.

Por último, vale citar as diretivas europeias de assistência administrativa (*Directives on Administrative Cooperation – DAC*³⁷) que demonstram a liderança da União Europeia, também, na implementação de políticas globais de cooperação na área fiscal.

2.5. Os EUA

³⁵ Veja-se o tópico 3.2.1.

³⁶ Veja-se, por exemplo, a Resolução de 05/12/2017.

³⁷ Veja-se: <https://eur-lex.europa.eu/advanced-search-form.html?action=update&qid=1613403181941> (acesso em 15/02/2021).

Os EUA, em razão do seu elevado poder política e econômico, são certamente um ator de grande importância na propositura de políticas fiscais globais e na própria conformação da governança fiscal internacional. Três situações ilustram o poder dos EUA como ator estatal de peso singular muito elevado.

O primeiro exemplo pode ser identificado no “fracasso” do projeto de combate à concorrência fiscal lesiva. Conforme será demonstrado mais adiante³⁸, o fracasso do projeto de iniciativa da OCDE e da União Europeia, foi, em grande medida, atribuído à perda de apoio ao projeto por parte dos EUA.

O segundo exemplo pode ser identificado no chamado *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). O FATCA determina, em essência, que todas as instituições financeiras estrangeiras são obrigadas a reportar informações financeiras (*i.e.*, saldos e movimentações em contas bancárias) detidas por quaisquer indivíduos que sejam contribuintes norte-americanos. Caso a instituição financeira estrangeira deixe de cumprir com o dever de informar o Fisco norte-americano, passa a estar sujeita a elevadas retenções na fonte sobre o valor bruto de pagamentos feitos a partir de fontes norte-americanas, bem como de instituições financeiras estrangeiras (nos casos de *passthru payments*)³⁹. Não cumprir com o FATCA representa, na prática, a exclusão da participação da instituição financeira no mercado financeiro norte-americano, um dos maiores do mundo. Por esta razão, logo após a previsão do FATCA, em 2010, as instituições financeiras ao redor do mundo passaram a pressionar os governos dos países a assinar os *Inter-Governmental Agreements* – IGAs 1 e 2 de modo a

³⁸ Veja-se o tópico 3.2.1.

³⁹ Sobre o tema, leia-se: PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 338-342.

instrumentalizar a troca de informações entre com o Fisco norte-americano. Também o Brasil assinou um IGA em tal contexto⁴⁰.

Na sequência da propositura do FATCA, observou-se a multiplicação de instrumentos destinados à troca de informações financeiras⁴¹. O FATCA atuou, neste contexto, como um “catalisador” da transparência e da troca internacional de informações para fins fiscais⁴², sendo um exemplo emblemática de como a prática unilateral de um Estado poderoso econômica e politicamente – os EUA – impulsionou um processo de natureza multilateral⁴³.

Por fim, o terceiro exemplo consiste no próprio papel que os EUA tiveram na concepção e propositiva do projeto de combate ao chamado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), o qual está em curso, atualmente, no tocante à implementação dos planos de ação definidos como *minimum standard*⁴⁴.

2.6. Os novos atores internacionais

Tornou-se progressivamente comum a criação de *fóruns* e plataformas de inclusão de Estados terceiros em iniciativas que, por requererem a cooperação fiscal de parte substancial da comunidade internacional, a organização internacional patrocinadora não se revela capaz – do ponto de vista institucional – de equacionar todos os interesses envolvidos e assegurar a todos os Estados cuja ação é requerida iguais direitos de participação. Consoante demonstraremos, mais adiante, a criação destes novos atores tem

⁴⁰ O 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, firmado em Brasília, em 23 de setembro de 2014, foi promulgado pelo Decreto nº 8.506, de 24 de agosto de 2015. Confira-se: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8506.htm (acesso em 15/02/2021).

⁴¹ Veja-se o tópico 3.2.2.

⁴² Cf. TELLO, Caroll. **FATCA: Catalyst for Global Cooperation in Exchange of Information**. Bulletin for International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 102.

⁴³ Cf. KELLERGIS, Andréas. **La Compétence Fiscale**. Paris: Dalloz, 2018, p. 672-677.

⁴⁴ Veja-se o tópico 3.2.3.

por finalidade contornar o problema do déficit de legitimidade que assombra os atores globais tradicionais. Do ponto de vista técnico, não há dúvidas quanto à aptidão destes novos atores para a consecução das suas finalidades.

Exemplos deste grupo são o Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais, o Fórum de Práticas Fiscais Lesivas, e o "*inclusive framework*", este último, conforme vimos, criado pela OCDE, com o apoio do G20, destinado a assegurar a implementação dos "*minimum standards*" do projeto de combate ao BEPS.

3. AS INICIATIVAS DE COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL

Passando-se, agora, à análise das principais iniciativas destinadas a promover a aplicação do *single tax principle*, observa-se que as limitações institucionais e de legitimidade dos principais atores internacionais da governança fiscal internacional, apontadas no tópico precedente, se fizeram presentes em muitas das iniciativas lançadas até o presente momento.

Com isso, não buscamos subestimar o sucesso que algumas das iniciativas experimentaram no plano global, mas, tão somente, pontuar a incapacidade institucional dos atores apontados em promover uma governança fiscal internacional consistente e coesa.

3.1. Para o combate à dupla tributação da renda

Consoante apontamos no tópico introdutório, a primeira finalidade prioritária da governança fiscal internacional foi o combate à dupla tributação internacional da renda, então vista como um obstáculo ao desenvolvimento da economia mundial.

Neste campo, pode-se dizer que houve um relativo êxito: afinal, a imensa maioria dos Estados, até os dias de hoje, se utilizam, fundamentalmente,

de duas convenções-modelo, quais sejam, da OCDE e ONU, como ponto de partida para as negociações bilaterais. Adotar estas duas convenções modelo como ponto de partida, no entanto, não significa que as cláusulas finalmente pactuadas se manterão fiéis ao texto das originalmente propostas. Tampouco significa que os Estados irão adotar a interpretação defendida pela OCDE e ONU nos comentários, periodicamente atualizados, das suas convenções-modelo.

A prática internacional revela que há diversos Estados que se afastam substancialmente das convenções-modelo apontadas ao negociarem convenções fiscais. Este é o caso dos EUA que possuem uma convenção-modelo própria que reflete, com maior precisão, a sua política de celebração de convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda (*e.g.*, presença de cláusulas de *Limitation on Benefits – LOB Clause*, na época não contemplada pela convenção-modelo da OCDE). Parte expressiva dos países em desenvolvimento prefere adotar como ponto de partida a convenção-modelo da ONU, devido à presença de cláusulas mais concessivas ao exercício da sua jurisdição fiscal, ou, mesmo adotando como ponto de partida a convenção-modelo da OCDE, determinados países têm como forte tônica da sua política de celebração de convenções fiscais a prática de modificar o texto de cláusulas que são mais sensíveis aos seus interesses arrecadatórios.

O Brasil, por exemplo, adotou, sobretudo entre os anos de 1960 e 1980, a prática de celebrar convenções fiscais com países notoriamente desenvolvidos contendo cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*⁴⁵. As referidas cláusulas asseguram que benefícios fiscais eventualmente concedidos pelo Estado de

⁴⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Chapter 4: Brazil**. In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (eds.) *BRICS and the emergence of International Tax Cooperation*. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 42-48.

fonte não sejam neutralizados pelo Estado de residência do investidor, mediante a adoção da tributação em bases universais conjuntamente com o método do crédito para eliminar a dupla tributação da renda⁴⁶.

Além disso, o Brasil adotou, historicamente, a prática de equiparar serviços técnicos a royalties, a fim de que a remuneração paga pela sua prestação estivesse sujeita ao artigo 12 das convenções fiscais, e de alterar a redação desta cláusula a fim de permitir o exercício concorrente de competência tributária entre Estados de fonte e residência, em vez de competência exclusiva destes últimos, o que ocorreria caso tais rendimentos fossem tratados como lucro da atividade empresarial e estivessem sujeitos à aplicação do artigo 7º das convenções fiscais⁴⁷. Convém, ainda, destacar que os artigos 14 (profissões independentes) e 21 (outros rendimentos) das convenções fiscais celebradas pelo Brasil possuem a sua redação modificada, com o intuito de favorecer o exercício concorrente do poder de tributar pelos Estados de fonte e residência⁴⁸.

Outros países emergentes, tais como a Índia, também se afastam do texto das convenções-modelo da OCDE ao privilegiarem, em maior medida, o exercício da competência tributária pelos Estados de fonte, aproximando-se da convenção-modelo da ONU no tocante a determinadas cláusulas (*e.g.*, a modulação da "*force of attraction rule*" para possibilitar que mais rendimentos sejam "atribuíveis" aos estabelecimentos permanentes)⁴⁹.

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach**. In: **Intertax**, v. 42, Netherlands: Kluwer Law International, 2014.

⁴⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Chapter 4: Brazil**. Op. Cit., p. 42-48.

⁴⁸ Ibidem.

⁴⁹ Cf. SENGUPTA; D. P. **Chapter 6: India**. In: BRAUBER, Yariv; PISTONE, Pasquale (eds). **BRICS and the Emergence of International Tax Coordination**. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 06 e 15.

Os casos apontados acima da política de tratados adotada pelo Brasil e pela Índia são apenas alguns exemplos que se prestam a demonstrar que, a despeito de ser um consenso de que a dupla tributação incidente sobre a renda deve ser eliminada para favorecer o desenvolvimento do comércio internacional, há diversas formas de se alcançar tal finalidade.

Tradicionalmente, países desenvolvidos e em desenvolvimento divergem quanto aos meios a serem colocados em prática para se coibir a dupla tributação da renda. Os embates havidos entre estes dois grupos de países, refletidos nas convenções-modelo elaboradas no âmbito da Liga das Nações em 1943 e 1946, mantiveram-se até os dias de hoje, conforme os casos brasileiro e indiano evidenciam.

Assim, tem-se que os Estados não lograram êxito, ao menos até o presente momento, em constituir estruturas institucionais de governança fiscal internacional capazes de criar e, sobretudo, generalizar um padrão uniforme – *i.e.*, uma convenção-modelo universalmente endossada pelos Estados – de combate à dupla tributação da renda.

Muitos Estados acabaram, neste contexto, se recusando a celebrar convenções internacionais, e optando pela previsão de mecanismos destinados a evitar a dupla tributação da renda na sua legislação interna, o que acabou por colocar em xeque a própria finalidade das convenções internacionais em efetivamente eliminar a dupla tributação da renda⁵⁰.

A ausência de uniformidade das disposições convencionais é a causa do plano de ação nº 15 da OCDE no âmbito do projeto de combate ao BEPS, o qual

⁵⁰ Sobre as finalidades que levam os Estados a celebrarem convenções internacionais em matéria fiscal, leia-se: DAGAN, Tsilly. **The Costs of International Tax Cooperation**. Michigan Law and Economics Research Paper No. 02-007; and University of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 13, 2002, p. 21. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=315373> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373> (acesso em: 19/07/2020).

propõe a celebração de um instrumento multilateral destinado a alterar, automaticamente, todas as convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação da renda, que estão atualmente em vigor, para colocá-las em compasso com as propostas que são objeto dos demais planos de ação. Adiante, trataremos, em maiores detalhes, do instrumento multilateral (tópico 3.2.3), bastando, por ora, destacar que a uniformidade pretendida não está sendo alcançada, haja vista a ampla liberdade que os Estados detêm na formulação de *reservas* ao instrumento multilateral.

3.2. Para o combate à “dupla não tributação” da renda

Diversamente do que ocorreu com o combate à dupla tributação da renda, foi apenas nas últimas duas décadas que os Estados passaram a priorizar o combate ao fenômeno pretensamente inverso. Três projetos de iniciativa da OCDE se destacam: (i) o projeto de combate à concorrência fiscal lesiva; (ii) a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais; e (iii) o recente projeto de combate ao BEPS.

A evolução destas iniciativas demonstra, em primeiro lugar, que a OCDE, isoladamente, não foi capaz de generalizar uma política tributária uniforme de combate à chamada “dupla não tributação” da renda. A única política em que se obteve sucesso na generalização de uma prática uniforme consistiu na promoção da transparência e troca de informações para fins fiscais a pedido, no entanto, não sob os auspícios do tradicional desenho institucional da OCDE. Situação semelhante ocorreu no tocante à implementação do projeto de combate ao BEPS.

Em segundo lugar, ver-se-á que as iniciativas que lograram maior sucesso foram aquelas que, por um lado, pressionaram menos a soberania fiscal

dos Estados, e, por outro lado, equacionaram melhor os interesses e direitos dos atores envolvidos, em especial países em desenvolvimento e contribuintes.

3.2.1. O projeto de combate à concorrência fiscal lesiva

Na sequência da publicação do Código de Conduta Europeu para a Tributação Empresarial⁵¹, a OCDE publicou o emblemático relatório "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*", em 1998⁵². Neste relatório, a OCDE pontuou o que entende ser a *concorrência fiscal lesiva*, contra a qual clamou ação coordenada internacional, os principais "vilões" que lhe dão causa, e os meios para a sua ocorrência: as jurisdições de tributação favorecida (*i.e.*, os paraísos fiscais) e os regimes fiscais privilegiados.

Em síntese, a OCDE vislumbrou na ausência de transparência, recusa de troca de informações para fins fiscais e ausência da exigência de presença econômica substancial os elementos fundamentais que caracterizam a concorrência fiscal lesiva. A todo tempo, a organização destacou que os países estavam livres para modular os seus sistemas tributários como bem quisessem, desde que, ao fazê-lo, não se afastassem dos "*standards* internacionalmente aceitos"⁵³.

Três foram as estratégias utilizadas pela OCDE para o combate à concorrência fiscal lesiva: a adoção de medidas unilaterais (*e.g.*, *CFC rules*), a alteração das convenções fiscais (*e.g.*, inclusão de *LOB Clauses*) e a cooperação internacional. Neste último caso, foi proposta a criação do Fórum de Práticas Fiscais Lesivas.

⁵¹ Council Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1st December 1997 concerning taxation policy (98/C2/01).

⁵² OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998.

⁵³ Ibidem, p. 15.

Após a sua criação, o Fórum se dedicou a identificar os regimes fiscais privilegiados existentes nos Estados-Membros da OCDE e paraísos fiscais, visando-se à sua extinção⁵⁴. Entretanto, posteriormente, a OCDE sofreu forte pressão por parte de diversos Estados-Membros e não membros, culminando na retirada do requisito da presença econômica substancial como determinante para a identificação de regimes fiscais privilegiados⁵⁵.

Diante deste contexto, os esforços da OCDE ficaram restritos ao desmantelamento de regimes fiscais privilegiados, focados exclusivamente na verificação quanto à pré-disposição dos países a serem transparentes e a trocarem informações para fins fiscais mediante requerimento, enquanto critério de determinação das jurisdições consideradas “cooperativas”.

A própria evolução do projeto de combate à concorrência fiscal lesiva demonstra o seu fracasso⁵⁶. Há duas razões que justificam tal alegação. Em primeiro lugar, os EUA – o mais poderoso Estado-Membro da OCDE à época em que o projeto foi proposto – retiraram o seu apoio integral ao relatório de 1998, sobretudo após a mudança da Administração Clinton para a Administração Bush, sob a alegação de que ele seria capaz de ensejar influência demasiada no desenho da legislação interna dos Estados⁵⁷. Em segundo lugar, conforme apontamos, muitas das jurisdições consideradas paraísos fiscais ou detentoras

⁵⁴ Cf. OECD. **Towards Global Tax Cooperation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices**. Paris: OECD Publishing, 2000.

⁵⁵ Cf. OECD. **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report**. Paris: OECD Publishing, 2001, p. 09-10.

⁵⁶ Em relação à alegação de que o projeto de combate à concorrência fiscal lesiva foi um fracasso, é importante que se faça uma importante ressalva: esta não deixa de ser uma afirmação dotada de certa subjetividade, haja vista que, a depender do ponto de vista que se adota acerca das finalidades alcançadas, pode-se vislumbrar certo sucesso nesta iniciativa. Veja-se, dentre os autores mais otimistas quanto aos resultados alcançados: AVI-YONAH, Reuven S. **The OCDE Harmful Tax Competition Report: A retrospective after a decade**. In: Brooklyn Journal of International Law, n. 34, 2009, p. 783-795.

⁵⁷ Cf. RAINSFORD, Kyle. **Tax Treaties with Tax Heavens: The Hidden Tax Break**. In: Auckland University Law Review, v. 17, 2011, p. 61-64.

de regimes fiscais privilegiados – tanto membros quanto não membros da OCDE – apresentaram forte oposição ao relatório de 1998, alegando, em última instância, a violação da sua soberania fiscal⁵⁸.

Constata-se, neste sentido, que, no âmbito dos Estados-Membros da OCDE, o projeto não obteve sucesso absoluto, tendo alcançado menos efetividade ainda se considerados os Estados não membros. A OCDE fracassou, portanto, em influenciar a prática dos Estados, bem como deixou transparecer a fragilidade do seu desenho institucional para promover a governança fiscal internacional.

3.2.2. A transparência e a troca de informações para fins fiscais

Diante do insucesso do projeto de combate à concorrência fiscal lesiva, restou, como única alternativa politicamente viável, a promoção da transparência e da troca de informações para fins fiscais a pedido como estratégia possível para combater a dupla não tributação da renda. O sucesso obtido nesta iniciativa, no entanto, não pode ser creditado exclusivamente à OCDE.

3.2.2.1. A pedido (*EOI Standard*)

Em 2000, foi criado o Fórum Global de Tributação e, desde 2004, a sua função consistiu na criação de um “patamar mínimo de cooperação global” (*global level playing field*), o qual se ampara no desenvolvimento do *Exchange of Information on request Standard (EOI Standard)*⁵⁹. O referido *standard* traduz-se na “troca de informações, na modalidade a pedido, a respeito de toda

⁵⁸ Ibidem.

⁵⁹ Cf. OECD. **Global Forum on Taxation: A process for Achieving a Global Level Playing Field (Report of Berlin Meeting on June 3rd and 4th)**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf> (acesso em 19/07/2020)

e qualquer matéria tributária, destinadas a assegurar a administração e execução da legislação tributária interna, a despeito do interesse do Estado requerido em obter a referida informação para a execução da sua própria legislação fiscal interna e da existência de normas que porventura assegurem o sigilo bancário para fins tributários” incluindo-se, também, a “ampla proteção da confidencialidade das informações trocadas”⁶⁰.

O conteúdo do *EOI Standard* se encontra corporificado na redação atual do artigo 26 das convenções-modelo da OCDE e da ONU, na Convenção-Modelo sobre a Troca de Informações para Fins Fiscais, elaborada 2002, e na Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal, originalmente formulada pela OCDE e pelo Conselho da Europa, em 1988, porém objeto do protocolo de 2010, visando a adequá-la para a assinatura de toda a comunidade internacional.

A análise da evolução do comportamento dos Estados perante os diversos instrumentos de *soft law* apontados acima demonstra a sua disposição para convertê-los em *hard law*, mediante a celebração de convenções internacionais, bem como da alteração da legislação interna dos Estados, no sentido de adequá-la ao *EOI Standard*.

A transformação da *soft law* em *hard law*, no entanto, não se deveu à ação isolada da OCDE. Consoante apontamos no início deste tópico, os trabalhos relativos ao desenvolvimento e à implementação do *EOI Standard*, desde 2000, foram alocados a um outro ator internacional, o Fórum Global de Tributação.

⁶⁰ Cf. OECD. **Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Paris: OECD Publishing, 2010, p. 12.

Até o ano de 2009, no entanto, os resultados alcançados pelo referido fórum haviam sido insatisfatórios. Embora os resultados das revisões anuais das estruturas jurídica e administrativa dos Estados, aferidos entre 2004 e 2009, já fosse capaz de indicar para o crescimento expressivo do número de convenções celebradas para promover a troca de informações para fins fiscais⁶¹, a implementação global do *EOI Standard* ainda permanecia em “marcha lenta”.

Foi apenas com a reestruturação do fórum, na reunião realizada no México em 2009, no auge da crise financeira internacional, que a generalização e a implementação do *EOI Standard* ganhou força decisiva e passou a se tornar prioridade global em termos de política tributária⁶². No mesmo ano, o G20, em reunião realizada em Londres, decretou o fim da era do sigilo bancário⁶³, sendo certo afirmar que veio deste ator internacional o apoio político fundamental para a implementação global do *EOI Standard*.

Na ocasião da reunião realizada no México, o até então Fórum Global de Tributação foi reestruturado, com a finalidade de atrair o maior número de Estados possível e a estabelecer novas metodologias para assegurar a implementação do *EOI Standard*, passando-se a receber a denominação de “Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para Fins Fiscais”.

Diferentemente da OCDE, o ingresso no Fórum Global depende unicamente do comprometimento político do Estado em implementar o *EOI Standard* e de uma contribuição fixa de EUR 15.000,00 e de outra graduada em

⁶¹ Cf. OECD. **Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Paris: OECD Publishing, 2009.

⁶² Cf. OECD. **Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009**, p. 01. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/64b16f519e656fc34a7fe299bf9b41d9#default> (acesso em 19/07/2020).

⁶³ Confira-se: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf (acesso em 19/07/2020).

função do Produto Interno Bruto (PIB) de cada membro, quantia relativamente ínfima, sobretudo para os países de menor poder econômico, se comparada às contribuições feitas pelos Estados-Membros à OCDE para o seu funcionamento. Além disso, ao menos sob a perspectiva formal, todos os membros do Fórum Global possuem iguais direitos de participação. Possivelmente seja em razão deste desenho institucional que o Fórum Global conte, atualmente, com 161 Estados participantes⁶⁴, heterogêneos em termos de poder político, sistemas jurídicos e nível de desenvolvimento socioeconômico.

No tocante à alteração de metodologia para a aferição da implementação do *EOI Standard*, o Fórum Global substituiu a até então adotada revisão anual da estrutura jurídica e administrativa dos Estados, a qual se revelou pouco efetiva, pelo processo de *peer review*, este sim com muito maior aptidão para, efetivamente, modificar a prática estatal.

O processo de *peer review* consiste em um mecanismo de monitoramento perene da implementação, pelos Estados, do *EOI Standard*. Trata-se, em outras palavras, de um mecanismo de “supervisão multilateral” capaz de induzir os Estados participantes a “adaptarem o seu comportamento” às regras e aos princípios emanados pelos demais Estados, organizações internacionais e demais instituições envolvidas⁶⁵.

Neste processo, o *peer review group* – grupo composto por 30 Estados participantes do Fórum Global com perfil heterogêneo – exerce importância central na condução dos trabalhos e na avaliação final conferida a todos os Estados participantes, haja vista que as suas conclusões são, normalmente, apenas chanceladas pelos demais participantes do Fórum Global, muito embora

⁶⁴ Confira-se: <http://www.oecd.org/tax/transparency/> (acesso em 19/07/2020).

⁶⁵ Cf. BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. **The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters**. Op. Cit., p. 399-400.

estes possuam amplos poderes para questioná-las⁶⁶. Os Estados participantes são avaliados em relação a dez quesitos agrupados em três áreas fundamentais⁶⁷: (i) disponibilidade da informação; (ii) acesso à informação; e (iii) troca de informações.

A avaliação é feita em duas fases: na primeira, se verifica em que medida, sob a perspectiva dos sistemas jurídicos e administrativos em questão, os requisitos se fazem presentes (*e.g.*, celebração convenções internacionais que permitem a troca de informações para fins fiscais e alteração da legislação interna dos Estados); na segunda, a análise passa a ser se a presença dos elementos testados se traduz na efetiva prática das jurisdições fiscais analisadas⁶⁸.

Ao final, os Estados participantes recebem, para cada um dos quesitos, uma avaliação correspondente às duas fases apontadas, bem como uma avaliação geral referente a todos os quesitos, podendo ser "*compliant*", "*largely compliant*", "*partially compliant*", e "*non compliant*", de acordo com o grau de conformidade do Estado participante em questão com o *EOI Standard*.

O sucesso na implementação do *EOI Standard* pode ser observado a partir da leitura dos últimos resultados publicados em abril de 2020: com efeito, das 126 jurisdições fiscais analisadas nas fases 1 e 2, 113 – ou seja, 89,68% – receberam avaliação geral de "*compliant*", "*largely compliant*" ou "*provisionally*

⁶⁶ Ibidem, p. 400.

⁶⁷ OECD. **2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes**, 2016. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default> (acesso em 19/07/2020).

⁶⁸ Cf. OECD. **2015 Note on Assessment Criteria**, 2015, p. 02-03. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/d1da409bb167e603aa404f7f1a7445eb#default> (acesso em 19/07/2020).

*largely compliant*⁶⁹. Tal resultado, que será objeto de uma nova rodada de avaliações que já está em curso, demonstra, de fato, uma prática geral e uniforme de transparência e troca de informações para fins fiscais, nos termos do *EOI Standard*.

Este sucesso, no entanto, não pôde ser alcançado pela ação exclusiva da OCDE: conquanto esta organização tenha contribuído através da elaboração dos principais instrumentos de *soft law* que corporificam o *EOI Standard*, a sua generalização e implementação somente foi possível à medida em que a OCDE saiu de cena, através da migração dos trabalhos para o Fórum Global, órgão com maior aptidão para assegurar iguais poderes de participação, e baixos custos, para todos os Estados participantes.

3.2.2.2. Automática (*AEOI Standard*)

Em 2013, o Fórum Global formulou um novo *standard* de troca de informações: a troca *automática* de informações (o chamado *Automatic Exchange of Information Standard – AEOI Standard*). Conquanto esta modalidade de troca de informações não fosse um fenômeno novo – já em 1972, a Convenção Nórdica para a Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal permitia a troca automática de informações entre os países signatários⁷⁰ –, foi apenas em 2013 que se buscou generalizar esta modalidade, com vistas a torná-la um *standard* internacional⁷¹.

⁶⁹ Confira-se: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/> (acesso em 19/07/2020).

⁷⁰ Sobre a Convenção Nórdica, vejam-se maiores detalhes em: VALKAMA, Maria. **The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) **Exchange of Information for Tax Purposes**. Vienna: Linde, 2013.

⁷¹ Cf. OECD. **Automatic Exchange of Information Report 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 04.

O objeto da troca automática não são as informações cuja “previsível relevância” é condição para o seu intercâmbio (tal como ocorre na modalidade a pedido), mas informações financeiras relativas a contas bancárias detidas por contribuintes no exterior e informações relativas à titularidade de determinadas entidades jurídicas.

Em 2014, a OCDE desenvolveu o Padrão Comum de Declaração (*Common Reporting Standard – CRS*), visando-se à padronização das informações trocadas automaticamente, bem como a Convenção-Modelo de Autoridades Competentes sobre a Troca Automática de Informações Financeiras para Aprimorar o Respeito às Normas de Tributação Internacional (*Model Competent Authority Agreement on the Automatic Exchange of Financial Account Information to Improve International Tax Compliance*), o primeiro instrumento de *soft law* especialmente destinado a corporificar o *AEOI Standard*⁷².

A par dos instrumentos apontados, a OCDE desenvolveu, também, a Convenção Multilateral de Autoridades Competentes sobre a Troca de Informações Financeiras (*Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information*)⁷³, a qual contava, ao menos até o final do mês de dezembro de 2019, com a assinatura de 108 jurisdições fiscais de perfil heterogêneo do ponto de vista do seu poder político, dos seus sistemas jurídicos e de desenvolvimento socioeconômico⁷⁴. Até junho de 2020, independentemente de terem assinado a Convenção Multilateral, 113 países haviam se comprometido com a troca de informações na modalidade

⁷² Cf. OECD. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**. 1st Edition. Paris: OECD Publishing, 2014.

⁷³ Confira-se: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/multilateral-competent-authority-agreement.pdf> (acesso em 19/07/2020).

⁷⁴ Confira-se: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/crs-mcaa-signatories.pdf> (acesso em 19/07/2020).

automática, nos termos propostos, sendo que, destes, 49 iniciaram o intercâmbio em 2017, 51 em 2018 (dentre os quais, o Brasil), 2 em 2019, 5 em 2020, 2 em 2021 e 4 em 2023⁷⁵.

A despeito de, à primeira vista, parecer que o *AEOI Standard* seguirá, inexoravelmente, o mesmo caminho seguido pelo *EOI Standard* no tocante à sua implementação geral por parte da comunidade internacional, um olhar mais atento revela a impropriedade de tal conclusão: há, com efeito, 47 jurisdições fiscais que não assumiram este compromisso⁷⁶. Trata-se, em sua maioria, de países em desenvolvimento.

Não obstante a OCDE tenha buscado minimizar a recusa de tais países na adoção do *AEOI Standard* ao sustentar que este grupo seria composto por centros financeiros de menor importância global⁷⁷, é fato que nem a referida organização, tampouco o Fórum Global, foram capazes, de generalizar a adoção e implementação deste novo *standard* de troca de informações para fins fiscais. Neste caso, não se viu o mesmo sucesso alcançado pelo Fórum Global no tocante ao *EOI Standard*.

Diversos fatores justificam esta falha, dentre os quais destacamos dois: em primeiro lugar, os elevados custos associados à troca de informação, sobretudo na modalidade automática⁷⁸; e, em segundo lugar, a maior vulnerabilidade a que os direitos dos contribuintes à confidencialidade,

⁷⁵ Confira-se: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/commitment-and-monitoring-process/AEOI-commitments.pdf> (acesso em 19/07/2020).

⁷⁶ Ibidem.

⁷⁷ Cf. OECD. **Automatic Exchange of Information: Implementation Report 2017**. Op. Cit., p. 06.

⁷⁸ Sobre os custos impostos pela troca de informações aos países em desenvolvimento, leiam-se: FALCÃO, Tatiana. **Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies**. In: Intertax, v. 39, issue 12, Netherlands: Kluwer Law International, 2011; DUBUT, Thomas. **The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda**. In: BRICS and the Emergence of International Tax Coordination. Amsterdam: IBFD, 2015.

participação e proteção da informação trocada estão sujeitos quando se trata da troca de informações na modalidade automática, especialmente quando comparados à modalidade a pedido⁷⁹.

Em suma, observa-se que os interesses conflitantes em jogo colocaram em xeque a capacidade institucional da OCDE e do Fórum Global em estabelecer a governança fiscal internacional pautada na cooperação pretendida com a adoção e implementação do *AEOI Standard*.

3.2.3. O projeto de combate ao BEPS

O mais ambicioso projeto destinado a assegurar a dupla não tributação da renda provocada pelos “planejamentos tributários agressivos” (*aggressive tax planning*⁸⁰) é o projeto de combate ao BEPS. Este fenômeno certamente não era novidade quando, em 2013, a OCDE propôs originalmente este projeto, mas a

⁷⁹ No tocante à modalidade a pedido, há diversos autores que tratam das limitações ensejadas aos direitos dos contribuintes. A título ilustrativo, leiam-se os seguintes estudos: ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution**. In: *Derecho Tributario y Derechos Humanos – Diálogo en el México y el Mundo*. JIMÉNEZ, César Alejandro Ruiz (Coord.). Tirant lo blanch: Ciudad de México, 2016; DOURADO, Ana Paula. **Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies**. EUI Working Paper RSCAS 2013/11, 2013.

Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/RSCAS_2013__11..pdf (acesso em 19/07/2020); SANTOS, Ramon Tomazela. **A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda: entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes**. In: *Revista Direito Tributário Atual*, nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014.

⁸⁰ A figura do “planejamento tributário agressivo”, conquanto não seja nova, se tornou bastante recorrente recentemente, sobretudo nos debates relativos ao BEPS. Esta expressão, no entanto, carece de um significado jurídico preciso, havendo controvérsias quanto ao seu alinhamento com as figuras da elisão e evasão fiscal, dotadas de conteúdo jurídico mais preciso. Neste sentido, confira-se: VALDERRAMA, Irma Mosquera et al. **Tools used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency**. In: *Intertax*, v. 46, Issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 143-145.

sua disciplina passou a se figurar como prioridade das políticas fiscais globais após a crise financeira internacional iniciada em 2008.

A opinião pública e diversos agentes públicos vislumbraram nas empresas transnacionais, que se utilizam de estruturas que lhes possibilitam obter significativa economia fiscal, como as grandes vilãs a serem disciplinadas, esquecendo-se de que, em muitos casos, tais estruturas só alcançavam o efeito pretendido mediante a utilização de regimes fiscais privilegiados oferecidos por diversos Estados.

Foram, neste sentido, identificados 15 pontos sensíveis que ensejam a alocação artificial de lucros em jurisdições de baixa pressão fiscal e erosão das bases imponíveis de jurisdições de elevada pressão fiscal⁸¹. Dentre os planos de ação, há aqueles considerados, pela própria OCDE, como mais prioritários (os chamados *minimum standards*), bem como aqueles considerados desejáveis, porém menos imprescindíveis (as chamadas *recommendations* e *best practices*). A sua análise, certamente, iria muito além do objeto deste breve estudo.

O que importa é destacar que os Estados que participaram na formulação dos planos de ação formaram um grupo restrito – o chamado BEPS 44 – composto por Estados-Membros da OCDE, países emergentes (*e.g.*, os BRICS) e países que desejam ingressar na organização. Em outras palavras, foram estes os Estados que formularam os planos de ação do projeto, visando, por óbvio, proteger os seus interesses próprios, a despeito daqueles da comunidade internacional como um todo.

A ausência da inclusão dos países em desenvolvimento no processo de formulação dos planos de ação do BEPS fragilizou a legitimidade do projeto,

⁸¹ Vejam-se os seguintes relatórios: OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013; OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013.

sob duas perspectivas distintas⁸²: (i) *input legitimacy*, consistente exclusivamente na não inclusão dos países em desenvolvimento no processo de tomada de decisão; e (ii) *output legitimacy*, a qual se traduz na inaptidão dos planos de ação em refletir soluções para problemas enfrentados pelos países em desenvolvimento no âmbito da tributação internacional.

Desse modo, o projeto de combate ao BEPS deixou de tratar de duas preocupações centrais dos países em desenvolvimento⁸³: (i) o reequilíbrio de poderes de tributar entre Estados de residência e fonte; e (ii) o imposto de renda retido na fonte, enquanto mecanismo prático e eficaz, capaz de assegurar que não ocorrerá “dupla não tributação” da renda, prestigiando o exercício do poder de tributar dos Estados de fonte.

Curiosamente, não obstante a vasta maioria dos países em desenvolvimento não tenha participado do processo de formulação dos planos de ação do projeto de combate ao BEPS, este mesmo grupo de países foi convidado a participar do chamado “*inclusive framework*”, no qual os países participantes se sujeitam a um processo de *peer review*, destinado a monitorar o estágio de implementação dos planos de ação considerados essenciais para o sucesso do projeto: os *minimum standards*⁸⁴. Até dezembro de 2019, 137 países de perfil de desenvolvimento socioeconômico heterogêneo faziam parte do

⁸² Cf. VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. **Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative**. In: *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2018.

⁸³ Cf. LENNARD, Michael. **Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration**. In: *Intertax*, v. 44, Issue 10. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016, p. 745.

⁸⁴ Cf. OECD. **Background Brief: Inclusive Framework on BEPS**, 2017.

Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/beps/background-brief-inclusive-framework-on-beps.pdf> (acesso em 19/07/2020).

*inclusive framework*⁸⁵, número bastante expressivo se comparado ao grupo do BEPS 44.

A análise dos resultados mais recentes do processo de *peer review* indica um maior avanço na implementação dos planos de ação nº 05 e 13⁸⁶, conquanto não se possa afirmar, ainda, haver uma prática internacional suficientemente geral e uniforme.

No tocante ao instrumento multilateral – plano de ação nº 15, cujo objetivo é “atualizar”⁸⁷ todas as convenções internacionais para nelas refletir as recomendações objeto dos demais planos de ação –, o que se vê é pouca uniformidade dos Estados, ensejada em razão da ampla liberdade que os Estados detêm para formalizar reservas aos planos de ação. Ao passo em que alguns Estados se limitaram aos *minimum standards* (e.g., República Tcheca), outros foram muito além destes (e.g., Nova Zelândia)⁸⁸. Outros Estados decidiram simplesmente por não celebrar o instrumento multilateral sob a alegação de que as suas convenções internacionais já estavam em linha com as propostas feitas no âmbito do BEPS⁸⁹, ou simplesmente porque optaram por negociações bilaterais, como é o caso do Brasil. Destaque-se, ainda, que alguns dos planos de ação possuíram baixíssima adesão por parte dos Estados. Este é o caso do plano de ação nº 02, o qual se encontra refletido nos artigos 3º, 4º e 5º do Instrumento Multilateral, cuja adesão integral por parte dos países indica

⁸⁵ Confira-se: <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (acesso em 19/07/2020).

⁸⁶ Cf. OECD. OECD/G20 **Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018.

⁸⁷ Para um estudo sobre a função e estrutura do MLI, confira-se: SCHOUERI, Luís Eduardo; e GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **Interpretative and Policy Challenges Following the OECD Multilateral Instrument (2016) from a Brazilian Perspective**. In: Bulletin for International Taxation, v. 71, 2017, p. 340-348.

⁸⁸ Cf. BRAVO, Nathalie et al. **Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?** In: Intertax, v. 45, Issue 12. Netherlands: Kluwer Law International, 2017, p. 861.

⁸⁹ Cf. BRAUNER, Yariv. **McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been**. In: Intertax, v. 46, Issue 1. Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 10.

que, apenas, poucas dezenas de convenções internacionais em vigor serão efetivamente alteradas⁹⁰.

Novamente, a análise do processo de desenvolvimento, implementação e dos resultados obtidos até o momento no âmbito do projeto de combate BEPS revela a incapacidade da OCDE em estabelecer a governança fiscal internacional em torno de políticas tributárias cuja implementação depende da participação da ampla maioria da comunidade internacional. Neste caso, mesmo a criação de um grupo com maior aptidão para incluir os demais Estados não é garantia do sucesso da sua implementação, ainda que se considere, apenas, os planos de ação que compõem os *minimum standards* do projeto.

4. CARACTERÍSTICAS DA GOVERNANÇA FISCAL INTERNACIONAL

4.1. Fragmentada e não hegemônica

A *fragmentação* não é um fenômeno novo no Direito Internacional Público. Em verdade, este fenômeno já vem sendo anunciado há bastante tempo pela literatura especializada⁹¹.

O Direito Internacional Público sofreu, nas últimas décadas, um processo de especialização como resultado das pressões sofridas para apresentar soluções para os mais diversos e novos desafios que a sociedade global contemporânea enfrenta (*e.g.*, proteção ambiental, controle da

⁹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?** Op. Cit.

⁹¹ Sobre o tema, confirmam-se os seguintes estudos: KOSKENNIEMI, Martti. **The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics**. In: *Modern Law Review*, v. 70, n. 01, 2007; LESCANO, Andreas Fischer, TEUBNER, Gunther. **Regime Collisions: The Vain Search for Legal Unity in the Fragmentation of Global Law**. In: *Michigan Journal of International Law*, v. 25, Translated by Michelle Everson. 2004.

proliferação de armas nucleares, regulação do comércio internacional, tributação em um ambiente globalizado, entre outras)⁹². A sua principal consequência é a multiplicação de regimes jurídicos e organizações internacionais que, não raramente, se apresentam como igualmente hábeis e aptos a solucionar uma mesma questão de magnitude global⁹³.

Assim, logo se vê que a fragmentação pode ser analisada sob uma dupla perspectiva⁹⁴: (i) *substantiva*, enquanto consequência da coexistência de diversos regimes jurídicos que reivindicam igual autonomia e aptidão (autoridade) para oferecer soluções – não raramente conflitantes – para uma mesma questão; e (ii) *institucional*, consistente na multiplicação de organizações internacionais e órgãos jurisdicionais na esfera internacional.

Este é um fenômeno que também ocorre no Direito Tributário Internacional.

Em primeiro lugar, observa-se a multiplicação, ao longo do tempo, de organizações internacionais na esfera global que reivindicam para si a função de estabelecer alguma forma de governança fiscal internacional, através da tentativa de influenciar a comunidade internacional a seguir uma mesma direção comum no tocante a algumas políticas tributárias consideradas prioritárias. Neste sentido, não se pode dizer que há uma única organização internacional dotada de hegemonia em matéria de políticas tributárias internacionais.

Em segundo lugar, muitas dessas organizações internacionais defendem a adoção de regimes jurídicos distintos e conflitantes em diversos dos seus

⁹² Cf. KOSKENNIEMI, Martti. **The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics**. Op. Cit., p. 04-15.

⁹³ Ibidem.

⁹⁴ Cf. ANDENAS, M.; BJORGE, E. **A Farewell to Fragmentation: Reassertion and Convergence in International Law**. New York: Cambridge University Press, 2015, p. 01-10.

aspectos. Um exemplo eloquente deste diagnóstico são as convenções-modelo adotadas pela OCDE e ONU, cada qual atribuindo competências tributárias distintas para Estados de residência e fonte, consoante apontamos anteriormente. Outro exemplo que é digno de nota diz respeito às prioridades distintas conferidas pela OCDE e ONU em relação à implementação do projeto de combate ao BEPS e à adoção do *AEOI Standard*. Há, ainda, conflitos entre determinadas iniciativas da OCDE no Projeto de combate ao BEPS e as regras de não discriminação e subsídios da OMC e do Direito Europeu⁹⁵.

Em terceiro lugar, dada a inexistência de um “tribunal fiscal internacional”, não raramente dois órgãos jurisdicionais distintos poderão proferir decisões distintas envolvendo uma mesma questão tributária, colocando em xeque diversos direitos dos contribuintes envolvidos⁹⁶.

A título ilustrativo, basta imaginar que uma questão relativa à conformidade da aplicação da legislação de preços de transferência com o princípio *arm's length* enseje, ao mesmo tempo, o início de uma arbitragem internacional perante uma câmara arbitral cujos membros são indicados pelos Estados Contratantes (em razão da aplicação da cláusula convencional de arbitragem obrigatória), eventualmente sob os auspícios da OCDE, e a instauração de um painel perante a OMC (em virtude da aplicação do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias). Neste caso, ambas as organizações internacionais em questão poderão – e, muito provavelmente, irão – proferir decisões distintas acerca da aplicação correta do princípio *arm's length* ao caso concreto.

⁹⁵ Cf. SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. **Conflicts of international legal frameworks in the area of Harmful Tax Competition: the Modified Nexus Approach**. Tese de doutorado apresentada à Vienna University of Economics and Business (WU), em junho de 2018.

⁹⁶ Sobre o tema, leia-se: ANTÓN, Ricardo García. **The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue**. In: World Tax Journal. Amsterdam: IBFD, 2018 (february).

De fato, na ausência de organizações internacionais dotadas de competência para colocar em prática uma *ordem internacional fiscal normativa* – o que somente ocorreria caso a comunidade internacional atribuísse, mediante disposição convencional, esta competência a uma única organização, o que, até o presente momento, não ocorreu – o máximo que se pode dizer é que existe uma *ordem internacional fiscal social*, através da qual as diversas organizações internacionais e outros atores internacionais (*e.g.*, os fóruns e o organizações informais) existentes buscam a cooperação para a adoção de determinadas políticas tributárias⁹⁷.

Neste contexto, há quem sustente a existência de *contrato social internacional* mediante o qual os países estariam adstritos a um *dever soberano de cooperação em matéria fiscal*, consistente em levar em consideração os efeitos do desenho do sistema tributário interno na arrecadação tributária dos demais Estados, como decorrência da elevada integração econômica e consequente interdependência entre os Estados no exercício do seu poder de tributar⁹⁸.

É claro que, o fato de não existir uma ordem internacional fiscal normativa não impede o fenômeno de formação do Direito Internacional Costumeiro, no âmbito do Direito Tributário Internacional⁹⁹. Este tema, no entanto, foge ao escopo do presente estudo.

⁹⁷ Cf. KALLERGIS, Andréas. **La Compétence Fiscale**. Op. Cit., p. 619-682.

⁹⁸ Cf. CHRISTIANS, Alisson. **Sovereignty, Taxation and Social Contract**. In: Minnesota Journal of International Law, v. 18, 2009.

⁹⁹ Sobre o tema, confira-se: PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: Quartier Latin, 2020; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite Pereira. **The Emergence of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes on Request as an International Tax Custom**. In: Intertax, v. 48 (issues 6 and 7). Netherlands: Kluwer Law International, 2020, p. 624-641; HONGLER, Peter. **Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime**. Netherlands, IBFD, 2019 (capítulo 4).

As políticas tributárias propostas pelas organizações internacionais, com ou sem o respaldo de demais atores internacionais (*i.e.*, o G20) ora refletirão os interesses apenas dos países política ou economicamente mais poderosos (e que, portanto, têm mais a perder em termos de arrecadação tributária), ora estarão em sintonia com os interesses da maioria expressiva da comunidade internacional (situação em que todos terão algo a perder caso não cooperem).

4.2. Déficit de legitimidade

Conforme já tivemos a oportunidade de antecipar anteriormente, a governança fiscal internacional que se busca implementar, de modo fragmentado e não hegemônico, sofre de um profundo déficit de legitimidade, a qual se manifesta em relação a dois atores centrais: *países em desenvolvimento* e *contribuintes*.

4.2.1. Países desenvolvidos *versus* países em desenvolvimento

Equacionar os interesses envolvidos é um elemento-chave para que se alcance sucesso na implementação de uma política tributária na esfera global.

A análise das diversas políticas que se propõem a implementar o *single tax principle* demonstra que a impossibilidade de se estabelecer uma governança fiscal internacional uniforme e hegemônica decorre, não apenas da constatação da existência de uma pluralidade de organizações internacionais que propõem regimes jurídicos distintos para regular uma mesma questão, sem que qualquer uma delas detenha competência jurídico-normativa para tanto, mas, também, da compreensão *das causas* que levaram a esta fragmentação institucional.

Neste contexto, um breve olhar sobre as referidas políticas tributárias globais revela um desafio persistente e, na maioria das vezes, nunca superado: a conciliação dos interesses dos países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Muito embora os instrumentos de *soft law* que corporificam as políticas propostas sejam, na maioria dos casos, elaborados pela OCDE (organização que representa o interesse dos países ricos e poderosos), a sua (maior ou menor) aptidão para conciliar interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento determinará o grau de generalização e a uniformidade da sua implementação.

Tomemos, como exemplo, as convenções modelo destinadas a eliminar a dupla tributação sobre a renda. Países desenvolvidos e em desenvolvimento se digladiaram, durante décadas, acerca da repartição justa do poder de tributar em transações internacionais, sem que houvesse, até o momento, um acordo universal. O projeto de combate ao BEPS e a substituição do *EOI Standard* pelo *AEOI Standard* são outros exemplos emblemáticos da ausência de equacionamento de interesses dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, fato que, inexoravelmente, afeta a generalização e uniformidade pretendida com a sua implementação.

Um exemplo relativamente bem-sucedido que pode ser citado foi o processo de desenvolvimento e implementação do *EOI Standard*.

Em primeiro lugar, a criação do Fórum Global e a sua reestruturação, em 2009, assegurou que países desenvolvidos e em desenvolvimento, que se comprometessem a implementar o *EOI Standard*, pudessem desfrutar das mesmas prerrogativas formais de participação, sem enfrentar custos elevados, e, com isso, estabelecer um mecanismo de monitoramento multilateral (*i.e.*, o processo de *peer review*).

Em segundo lugar, o *EOI Standard* já traz, em si, uma proposta de equilíbrio entre os interesses de países desenvolvidos e em desenvolvimento:

afinal, a troca de informações “previsivelmente relevantes”, a pedido, por um lado, assegura que o Estado requerente (normalmente, país desenvolvido) obterá a informação necessária para a aplicação correta da sua legislação tributária, e, por outro lado, impede as chamadas “expedições de pesca” que impõem elevados custos ao Estado requerido (comumente, país em desenvolvimento). Tem-se, neste sentido, atendido o princípio da proporcionalidade¹⁰⁰.

Com efeito, o déficit de legitimidade sob a dupla perspectiva abordada anteriormente – *input* (ausência de inclusão dos países em desenvolvimento no processo de tomada de decisão destinada à formulação das políticas tributárias) e *output* (ausência de consideração das preocupações e finalidades pretendidas pelos países em desenvolvimento como resultado a ser alcançado pelas políticas tributárias) – explica a fragmentação substantiva e institucional apontada anteriormente pela qual passa o Direito Tributário Internacional.

Mais ainda do que isso, a carência de legitimidade da governança fiscal internacional é a razão pela qual os países relutam em delegar competência para que uma única organização internacional possua exclusividade e hegemonia na criação de políticas tributárias internacionais.

4.2.2. Ausência de tutela efetiva dos direitos dos contribuintes

Um segundo desafio a ser enfrentado para a redução do déficit de legitimidade da governança fiscal internacional diz respeito à devida tutela dos direitos dos contribuintes.

Os indivíduos, conquanto não sejam sujeitos de Direito Internacional Público, espaço ainda reservado aos Estados e organizações internacionais, vêm

¹⁰⁰ Cf. DOURADO, Ana Paula. **Governança Fiscal Global**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 314.

ganhando espaço na esfera internacional, sendo-lhes cada vez mais oportunizado o acesso direto, ou seja, independentemente da tutela diplomática dos Estados onde residem ou dos quais são nacionais.

A possibilidade do julgamento de indivíduos pelo Tribunal Penal Internacional (TPI) e a participação de indivíduos em arbitragens realizadas sob o amparo de acordos de livre comércio e investimentos internacionais são dois exemplos deste diagnóstico.

Parece-nos, neste sentido, que a legitimidade da governança global, a despeito da área que ela visa a regular, requer a tutela direta dos direitos dos indivíduos; na esfera do Direito Tributário Internacional, dos contribuintes¹⁰¹.

Esta perspectiva é, também, capaz de explicar porque algumas iniciativas de cooperação fiscal internacional lograram maior êxito em generalizar-se de modo relativamente uniforme. É claro que este fator não é determinante para o sucesso de uma iniciativa desta natureza; afinal, ainda estamos em um terreno em que os interesses dos Estados possuem primazia frente aos interesses dos agentes privados. No entanto, não se pode negar, a importância crescente da tutela dos direitos dos contribuintes como elemento necessário para a governança fiscal internacional, haja vista que estes, em última instância, pressionarão os seus governos e influenciarão na sua tomada de decisão.

Ao analisarmos a experiência internacional, constatamos o acerto deste posicionamento. Com efeito, de todas as iniciativas globais em que se postulou a cooperação em matéria fiscal, observa-se que o *EOI Standard* logrou sucesso

¹⁰¹ Este posicionamento é, também, compartilhado por: DOURADO, Ana Paula. **Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies**. Op. Cit.; NEVE, Leo E.C. **The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. In: Erasmus Law Review, n. 10. 2017.

em generalizar-se, também, pois se revelou a iniciativa menos lesiva aos direitos dos contribuintes.

Com isso, não estamos dizendo que o *EOI Standard* está imune a críticas: há, conforme apontamos anteriormente, diversos autores apontando para a ausência de tutela efetiva dos direitos dos contribuintes. A literatura especializada vem apontando, com efeito, para a possibilidade de quebra dos direitos de confidencialidade e privacidade dos contribuintes em diversas situações envolvendo a troca de informações entre jurisdições fiscais, sobretudo se levarmos em consideração que as bases de dados, atualmente, são vulneráveis a ataques de *hackers*; há o vazamento de informações por diversos agentes envolvidos na troca de informações (*leak of information*) e, atualmente, os mecanismos disponíveis para compensar os danos decorrentes do vazamento de informações sensíveis se revelam bastante limitados¹⁰².

Entretanto, se comparado a outras iniciativas, é inegável que o *EOI Standard* é potencialmente menos lesivo aos direitos dos contribuintes.

5. CONCLUSÕES: UM OLHAR PARA OS DESAFIOS FUTUROS

No estado atual das coisas, a governança fiscal internacional – se é que podemos falar da sua efetiva existência – carece de unidade, hegemonia e legitimidade, conforme demonstra a análise das iniciativas para a cooperação internacional em matéria fiscal.

¹⁰² Confirmam-se, a este respeito: BROWN, Patricia. **Some Recent Questions Regarding the Balance between Our Tax Obligations to Society and Individual Rights**. In: SCHOUERI, Eduardo Schoueri; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Coord.) Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. São Paulo: IBDT, 2020; DEBELVA, Filip; MOSQUERA, Irma. **Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions**. In: Intertax, v. 45, issue 5, 2017, p. 362-381.

A sua evolução deverá passar, necessariamente, pelo redesenho institucional das organizações internacionais que, atualmente, detêm maior capacidade técnica para a formulação de políticas tributárias globais.

Por um lado, a OCDE – organização que detém maior protagonismo e capacidade técnica em matéria tributária – carece de legitimidade para generalizar suas políticas de modo uniforme por toda a comunidade internacional.

Por outro lado, a ONU – organização que, em princípio, conta com um Comitê composto por representantes de países desenvolvidos e em desenvolvimento – não possui igual capacidade técnica, orçamento e protagonismo que a OCDE detém.

Neste contexto, faz-se presente, também, o G20 enquanto importante ator apto a exercer pressão política para que as deficiências apontadas sejam superadas e algumas iniciativas, de fato, se generalizem. Destacam-se, também, os EUA e a União Europeia como atores de grande peso político e econômico na definição de políticas tributárias globais.

O redesenho institucional ao qual nos referimos deverá, necessariamente, ser capaz de equacionar os interesses e direitos de todos os atores envolvidos: países desenvolvidos e em desenvolvimento, bem como os contribuintes.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

▪ Livros, artigos acadêmicos e relatórios:

ANDENAS, M.; BJORGE, E. **A Farewell to Fragmentation: Reassertion and Convergence in International Law**. New York: Cambridge University Press, 2015.

ANTÓN, Ricardo García. **The Fragmentation of Taxpayers' Rights in International Dispute Resolution Settings: Healing Anxieties through Judicial Dialogue.** In: World Tax Journal. Amsterdam: IBFD, 2018 (february).

AVI-YONAH, Reuven S. **The OCDE Harmful Tax Competition Report: A retrospective after a decade.** In: Brooklyn Journal of International Law, n. 34, 2009.

BRAVO, Nathalie et al. **Implementing Key BEPS Actions: Where Do We Stand?** In: Intertax, v. 45, Issue 12. Netherlands: Kluwer Law International, 2017.

BRAUNER, Yariv. **McBEPS: The MLI – The First Multilateral Tax Treaty that Has Never Been.** In: Intertax, v. 46, Issue 1. Netherlands: Kluwer Law International, 2018, p. 10.

BRAUNER, Yariv. **What the BEPS?** In: Florida Tax Review, n. 26 (2), 2015.

BRODZKA, Alicja; GARUFI, Sebastiano. **The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters.** In: European Taxation. Amsterdam: IBFD, 2012 (august), p. 394-408.

Council Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1st December 1997 concerning taxation policy (98/C2/01).

BROWN, Patricia. **Some Recent Questions Regarding the Balance between Our Tax Obligations to Society and Individual Rights.** In: SCHOUERI, Eduardo Schoueri; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da. (Coord.) Anais do 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. São Paulo: IBDT, 2020.

CHRISTIANS, Alisson. **Sovereignty, Taxation and Social Contract.** In: Minnesota Journal of International Law, v. 18, 2009.

DAGAN, Tsilly. **The Costs of International Tax Cooperation.** Michigan Law and Economics Research Paper No. 02-007; and University of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 13, 2002. Disponível em:

<https://ssrn.com/abstract=315373> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.315373>
(acesso em: 19/07/2020).

DEBELVA, Filip; MOSQUERA, Irma. **Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions.** In: *Intertax*, v. 45, issue 5, 2017.

DOURADO, Ana Paula. **Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies.** *EUI Working Paper RSCAS 2013/11*, 2013. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/RSCAS_2013__11..pdf (acesso em 19/07/2020).

DOURADO, Ana Paula. **Governança Fiscal Global.** Coimbra: Almedina, 2018.

DUBUT, Thomas. **The International Tax Policy of the Least Developed Countries: The Case of the Partner States of the East African Community – Burundi, Kenya, Rwanda, Tanzania and Uganda.** In: *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination.* Amsterdam: IBFD, 2015.

DUPUY, Pierre-Marie; KERBRAT, Yann. **Droit International Public.** Paris: Dalloz, 2016.

FALCÃO, Tatiana. **Exchanging Information with the Developing World: A Digression on the Global Forum Exchange of Information's Interaction with Developing Economies.** In: *Intertax*, v. 39, issue 12, Netherlands: Kluwer Law International, 2011.

HONGLER, Peter. **Justice in International Tax Law: A Normative Review of the International Tax Regime.** Netherlands, IBFD, 2019.

KELLERGIS, Andréas. **La Compétence Fiscale.** Paris: Dalloz, 2018.

KOSKENNIEMI, Martti. **The Fate of Public International Law: Between Technique and Politics.** In: *Modern Law Review*, v. 70, n. 01, 2007.

LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion.** April, 1927.

LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion: Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion.** Document C.562.M.178.1928.II. October, 1928.

LEAGUE OF NATIONS. **London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text.** Document C.88.M.88.1946.II.A. November, 1946.

LEAGUE OF NATIONS. **Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp.** Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.

LENNARD, Michael. **Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administration.** In: *Intertax*, v. 44, Issue 10. Amsterdam: Kluwer Law International, 2016.

LESCANO, Andreas Fischer, TEUBNER, Gunther. **Regime Collisions: The Vain Search for Legal Unity in the Fragmentation of Global Law.** In: *Michigan Journal of International Law*, v. 25, Translated by Michelle Everson. 2004.

NASSER, Salem Hikmat. **Fontes e Normas do Direito Internacional: Um Estudo sobre a Soft Law.** São Paulo: Atlas, 2005.

NEVE, Leo E.C. **The Peer Review Process of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.** In: *Erasmus Law Review*, n. 10. 2017.

OECD. **2015 Note on Assessment Criteria, 2015**, p. 02-03. Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/d1da409bb167e603aa404f7f1a7445eb#default> (acesso em 19/07/2020).

OECD. **2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes, 2016.** Disponível em: <http://www.eoi-tax.org/keydocs/5e9fbe3d57f3a273e879ef33427e7954#default> (acesso em 19/07/2020).

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

OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013;

OECD. **Automatic Exchange of Information Report 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017.

OECD. **Background Brief: Inclusive Framework on BEPS, 2017**.

OECD. **Global Forum on Taxation: A process for Achieving a Global Level Playing Field (Report of Berlin Meeting on June 3rd and 4th)**. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/31967501.pdf> (acesso em 19/07/2020)

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

OECD. **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS: Progress Report July 2017-June 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018.

OECD. **Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters**. 1st Edition. Paris: OECD Publishing, 2014.

OECD. **Summary of Outcomes of the Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Held in Mexico on 1-2 September 2009**.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (acesso em 14/02/2021).

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> (acesso em 14/02/2021).

OECD. **Tax Co-operation 2009: Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes**. Paris: OECD Publishing, 2009.

OECD. **Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field – Assessment by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes.** Paris: OECD Publishing, 2010.

OECD. **The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report.** Paris: OECD Publishing, 2001.

OECD. **Towards Global Tax Cooperation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices.** Paris: OECD Publishing, 2000.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações.** São Paulo: Quartier Latin, 2020.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **The Emergence of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes on Request as an International Tax Custom.** In: *Intertax*, v. 48 (issues 6 and 7). Netherlands: Kluwer Law International, 2020, p. 624-641.

RAINSFORD, Kyle. **Tax Treaties with Tax Heavens: The Hidden Tax Break.** In: *Auckland University Law Review*, v. 17, 2011.

ROCHA, Sérgio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROENNE, Christian Freiherr von. **The very beginning: the first tax treaties.** In: ECKER, Thomas; RESSLER, Gernot (Eds.) *History of tax treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of the tax treaties.* Vienna: Linde, 2011.

ROSENBLOOM, David. **International Tax Arbitrage and the 'International Tax System', The David R. Tillinghast Lecture.** In: *Tax Law Review*, v. 53. New York: New York University, 2000.

ROSENBLOOM, David H.; NOKED, Noam; HELAL, Mohamed S. **The Unruly World of Tax: A proposal for an International Tax Cooperation Forum.** In: *Florida Tax Review*, v. 15, n. 02, 2014.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A Ampliação da Troca de Informações nos Acordos Internacionais para Evitar a Dupla Tributação da Renda: entre o Combate à Evasão Fiscal e a Proteção dos Direitos dos Contribuintes.** In: Revista Direito Tributário Atual, nº 31. São Paulo: Dialética/IBDT, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Chapter 4: Brazil.** In: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (eds.) BRICS and the emergence of International Tax Cooperation. Amsterdam: IBFD, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Notas sobre os tratados internacionais sobre tributação.** In: Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. São Paulo: Lex Produtos Jurídicos, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach.** In: Intertax, v. 42, Netherlands: Kluwer Law International, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação e Cooperação Internacional.** In: Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT), ano 2, n. 7. Belo Horizonte: Fórum, 2004 (jan-fev).

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?** In: Intertax, v. 46, Issue 2, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility.** In: WHEELER, Joanna. (Org.). Single Taxation? Amsterdam: IBFD, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **Human Rights and Taxation: Due Process of Law and Transparency Under the Brazilian Constitution.** In: Derecho Tributario y Derechos Humanos – Diálogo en el México y el Mundo. JIMÉNEZ, César Alejandro Ruiz (Coord.). Tirant lo blanch: Ciudad de México, 2016;

SCHOUERI, Luís Eduardo; e GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **Interpretative and Policy Challenges Following the OECD Multilateral Instrument (2016) from a Brazilian Perspective.** In: Bulletin for International Taxation, v. 71, 2017.

SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. **Conflicts of international legal frameworks in the area of Harmful Tax Competition: the Modified Nexus Approach**. Tese de doutorado apresentada à Vienna University of Economics and Business (WU), em junho de 2018.

SENGUPTA; D. P. **Chapter 6: India**. In: BRAUBER, Yariv; PISTONE, Pasquale (edts). **BRICS and the Emergence of International Tax Coordination**. Amsterdam: IBFD, 2015.

TELLO, Caroll. **FATCA: Catalyst for Global Cooperation in Exchange of Information**. Bulletin for International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2014.

UNITED NATIONS. **Doha Declaration on Financing for Development, 2008**. Disponível em: <http://archive.ipu.org/splz-e/finance09/doha.pdf> (acesso em 30/07/2020).

UNITED NATIONS. **Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development, 2002**. Disponível em: <http://www.un-documents.net/ac198-11.htm> (acesso em 30/07/2020).

UNITED NATIONS. **Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries**. UN: New York, 2017. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf> (acesso em 20/07/2020).

UNITED NATIONS/ECONOMIC AND SOCIAL COUNCIL. **E/2018/9/Add.1 – 2018 Session** (27 July 2017 – 26 July 2018). Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/members> (acesso em 19/07/2020).

VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. **Output Legitimacy Deficits and the Inclusive Framework of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative**. In: Bulletin for International Taxation, v. 72, n. 03. Amsterdam: IBFD, 2018.

VALDERRAMA, Irma Mosquera et al. **Tools used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency**. In: Intertax, v. 46, Issue 2, Netherlands: Kluwer Law International, 2018.

VALKAMA, Maria. **The Nordic Mutual Assistance Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters**. In: GÜNTHER, Oliver-Christoph; TÜCHER, Nicole (Eds.) *Exchange of Information for Tax Purposes*. Vienna: Linde, 2013.

VOGEL, Klaus. **World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments**. In: *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1988.

WOUTERS, Jan; MEUWISSEN, Katrien. **Global Tax Governance: Work in Progress?** Florence: European University Institute, 2011.

▪ **Sítios Eletrônicos:**

<https://eur-lex.europa.eu/>

<https://g20.org/en/>

<https://www.imf.org/external/>

<https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>

<http://www.oecd.org/tax/transparency/>

<http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/>

<https://www.oecd.org/ctp/beps>

<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/>

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8506.htm

<https://www.sadc.int/#>

<http://www.un.org/en>