

# ACESSÃO DO BRASIL À OCDE E A POLÍTICA FISCAL INTERNACIONAL BRASILEIRA<sup>1</sup>

Sergio André Rocha<sup>2</sup>

## SINOPSE

A acessão do Brasil ao quadro de membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tem gerado relevantes debates tributários. O foco deste artigo é analisar quais seriam as potenciais repercussões no campo fiscal, considerando a política fiscal internacional brasileira. Especial atenção foi dedicada à política brasileira de celebração de tratados internacionais, que tem importantes pontos de divergência do padrão estabelecido na Convenção Modelo da OCDE, e às regras de preços de transferência, que atualmente são objeto de revisão em trabalho conjunto da Receita Federal e a OCDE.

**Palavras-chave:** OCDE; política fiscal internacional brasileira; convenções tributárias; preços de transferência; transparência fiscal.

## ABSTRACT

Brazil's accession to the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) has triggered relevant tax debates. The purpose of this article is to comment on the potential tax repercussions of Brazil joining the OECD. The analysis will take into account the country's international tax policy. Notably, we took into consideration Brazil's tax treaty policy, which has significant divergencies from the standard established in the OECD Model Convention. We also considered the country's transfer pricing rules, which are currently under review in a joint work carried out by the OECD and Brazil's tax administration (Receita Federal).

**Keywords:** OECD; Brazil's international tax policy; tax conventions; transfer pricing; tax transparency.

JEL: H25; H26; K34.

Artigo recebido em 16/11/2020 e aprovado em 7/12/2020.

## 1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que, em 2017, o Brasil enviou à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) um pedido para ingresso em seu quadro de países-membros. Embora esta decisão certamente não tenha sido motivada primariamente por objetivos fiscais, desde então debate-se de forma intensa quais seriam as consequências, em termos de política tributária, da entrada brasileira nos quadros da organização.

Essas questões tornam-se ainda mais relevantes tendo em vista os pilares sobre os quais se sustenta a política fiscal internacional do Brasil, que não raro divergem dos padrões e recomendações adotados pela OCDE.

---

1. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/bepi28art2>

2. Professor de direito financeiro e tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); e livre-docente em direito tributário pela Universidade de São Paulo (USP).

Com efeito, historicamente a tributação internacional iniciou-se com os debates a respeito da celebração de tratados internacionais com a finalidade de evitar a dupla ou múltipla tributação da renda por dois ou mais países (Rocha, 2017, p. 51-53). Neste campo, considera-se a *política internacional de celebração de acordos internacionais* adotada pelos países.

O Brasil iniciou a assinatura de tratados contra a dupla tributação da renda na década de 1960. A primeira convenção do país a entrar em vigor foi assinada com o Japão, em 1967.

Como veremos adiante, a política brasileira de celebração de tratados internacionais tributários diverge, em vários aspectos, do padrão adotado pela OCDE em sua Convenção Modelo (Rocha, 2017, p. 21-161), razão pela qual questiona-se a respeito dos potenciais impactos da entrada do Brasil na OCDE em relação a este tema.

Uma área que veio se tornando cada vez mais importante ao longo das últimas décadas, e, de forma ainda mais acentuada, nos últimos dez anos, refere-se ao controle dos chamados preços de transferência, que cuidam, principalmente, da precificação de transações entre partes relacionadas.

Também aqui o Brasil, desde a edição inaugural de suas regras em 1996,<sup>3</sup> adotou uma sistemática que em diversos aspectos se distancia daquela que se extrai das recomendações da OCDE (Rocha, 2017, p. 163-172), como ficou inclusive reconhecido em relatório preparado em conjunto pela Receita Federal do Brasil (RFB) e a OCDE (OECD e RFB, 2019b).

Outro campo relevante da política fiscal internacional brasileira é a tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior (Rocha, 2016a). Mais uma vez temos um tema em que as regras brasileiras descasam daquelas que são recomendadas pela OCDE (OECD, 2015) e encontradas na legislação interna de seus membros.

A transparência fiscal internacional é também um tópico que se tornou protagonista nos debates internacionais mais recentes. Nesta matéria, ao contrário do que vimos nos casos anteriores, o Brasil se encontra já alinhado às recomendações da OCDE (Rocha, 2015).

Por fim, uma das matérias mais estudadas em tributação internacional nos últimos anos é o combate aos chamados planejamentos tributários agressivos. Aqui também há um alinhamento de princípio entre as práticas brasileiras e os padrões defendidos pela OCDE (Rocha, 2017).

É possível, portanto, estabelecermos cinco grandes temas de política fiscal internacional, relevantes para o Brasil e para os debates de acessão do país ao quadro de membros da OCDE, conforme a seguir:

- celebração de tratados internacionais tributários;
- controle dos preços de transferência;
- tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior;
- transparência fiscal internacional; e
- combate ao planejamento tributário agressivo.

3. Lei nº 9.430/1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>.

Este artigo comentará apenas o primeiro e o segundo tema (política de celebração de tratados internacionais e preços de transferência, respectivamente). Esta opção se justifica pelo caráter essencialmente doméstico das regras de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, e pelo fato de, em relação aos temas transparência fiscal e combate ao planejamento fiscal agressivo, já haver um alinhamento de política fiscal entre as posturas brasileiras e as recomendações da OCDE.

## **2 ENTRADA DO BRASIL NA OCDE E POLÍTICA BRASILEIRA DE CELEBRAÇÃO DE TRATADOS TRIBUTÁRIOS**

### **2.1 Cronologia dos tratados tributários do Brasil**

Como mencionamos, o Brasil começou a assinar convenções para dupla tributação na década de 1960. O primeiro tratado do país a entrar em vigor foi com o Japão em 24 de janeiro de 1967. A maioria dos tratados fiscais do país vigentes (21 de 33 tratados) foi assinada quando os Modelos da OCDE de 1963 e 1977 estavam em vigor. Além disso, dez tratados foram firmados antes de o primeiro Modelo da Organização das Nações Unidas (ONU) ser promulgado.

### **2.2 Impulso inicial da política brasileira de celebração de tratados internacionais: por que o Brasil começou a assinar tratados tributários?**

Até a entrada em vigor da Lei nº 9.249/1995, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) incidia em bases territoriais. O regime de tributação em bases mundiais para pessoas jurídicas foi estabelecido pela primeira vez pelo art. 25 da referida lei, o qual entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1996. Portanto, como apontado por Andrade (2008, p. 188-189), a maioria dos tratados brasileiros foi assinada quando o Brasil ainda tinha um regime territorial de tributação das rendas corporativas.

Considerando-se o cenário descrito, é apropriado questionar qual seria a motivação do Brasil para começar a assinar tratados tributários antes de 1996, uma vez que eles apenas poderiam limitar a tributação brasileira de fonte, em um período no qual o país não tributava seus residentes – pessoas jurídicas – sobre rendimentos de fonte estrangeira.

Seria possível argumentar que evitar a dupla tributação da renda é apenas um dos objetivos de uma convenção tributária, a qual também objetiva promover a transparência mediante a troca de informações, disponibilizar instrumentos para o combate à evasão fiscal internacional e ao planejamento fiscal “agressivo”, evitar a discriminação entre nacionais, entre outros (Rocha, 2009; Vasconcelos, 2005; Baker, 2005). Todavia, poder-se-ia contra-argumentar que estes outros objetivos das convenções tributárias tornaram-se muito mais relevantes recentemente – significativamente mais importantes agora que nos anos 1960, 1970 e 1980.

Luís Eduardo Schoueri aponta esse aparente paradoxo de um país com tributação da renda das pessoas jurídicas de base territorial assinando tratados para evitar a dupla tributação da renda.<sup>4</sup>

4. Na verdade, pode-se questionar a utilidade da celebração de tratados internacionais por países em desenvolvimento em qualquer caso, uma vez que a existência da convenção irá limitar sua tributação de fonte (Miller, 2015, p. 71). É como afirma Ngantung (2014, p. 531): “na prática, é possível observar que países em desenvolvimento continuam a assinar tratados tributários como um ‘sinal’ de que aquele país dá boas-vindas a investimento estrangeiro”.

Em suas palavras,

a conclusão de um acordo para evitar a bitributação apenas teria razão de ser – na perspectiva reinante da territorialidade pura – caso trouxesse alguma vantagem ao país onde se localizava o investimento. Esses acordos não eram, portanto, vistos consensualmente como mecanismo pelo qual ambos os países aceitavam reduzir suas próprias bases a fim de se evitar a bitributação. Da perspectiva brasileira (territorial), o Brasil seria aquele que acabaria por perder sua legítima base tributária (pois o país de residência não teria legitimidade para aquela tributação) (Schoueri, 2002, p. 268).

Dessa maneira, como corretamente apontado pelo citado autor, o principal motivo para o Brasil celebrar tratados internacionais tributários nesta época era incentivar o investimento estrangeiro direto.<sup>5</sup>

Essa opinião – de que a intenção do Brasil ao assinar tratados tributários foi incentivar o investimento estrangeiro direto – é corroborada por Francisco Dornelles. De acordo com suas palavras, “não se pode garantir que esses acordos vão canalizar maiores investimentos desses países para o Brasil. Mas pode-se afirmar com toda a certeza que, sem os acordos, os residentes desses países não têm condições de investir no Brasil” (Dornelles, 1978, p. 254).<sup>6</sup> A razão para a conclusão de Dornelles era que, àquela época – seu texto é da década de 1970 –, alguns países não possuíam regras domésticas que autorizassem a compensação de créditos de impostos pagos no exterior na ausência de um tratado tributário. Assim sendo, na falta de um tratado haveria dupla tributação, o que, na visão do autor, teria um impacto negativo sobre investimento estrangeiro direto.

Os comentários de Dornelles são um testemunho em primeira mão acerca da história dos tratados celebrados pelo Brasil. Com efeito, ele foi presidente da Comissão de Estudos Tributários Internacionais do Ministério da Fazenda de 1972 a 1980. Ademais, ele foi o negociador chefe dos tratados brasileiros assinados com os seguintes países: Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Japão, Luxemburgo e Noruega.

O principal foco dos tratados brasileiros, portanto, no período da tributação corporativa territorial, era incentivar o investimento estrangeiro direto. Esta é uma das razões para a inclusão de regras de *tax sparing* ou *matching credit* em todos os tratados brasileiros em vigor assinados com países desenvolvidos. Como destaca Dornelles (1978, p. 251),

os acordos para evitar a dupla tributação da renda entre países desenvolvidos e em desenvolvimento devem, também, conter cláusulas destinadas a incentivar o reinvestimento e a criar condições que levem os países desenvolvidos a permitirem que os rendimentos derivados de um país em desenvolvimento e recebidos por seus residentes tenham uma tributação mais reduzida do que os rendimentos produzidos dentro do seu próprio território. Este objetivo é atingido através da isenção fiscal e do *tax sparing*.

As posições mencionadas de Francisco Dornelles e Luís Eduardo Schoueri são confirmadas pela Exposição de Motivos da convenção celebrada entre Brasil e Japão, encaminhada ao presidente da República pelo ministro das Relações Exteriores em 5 de maio de 1967, da qual os seguintes parágrafos foram extraídos.

Em consonância com as medidas que o governo vem adotando no sentido de criar no Brasil condições mais favoráveis à atração de investimento estrangeiro e disciplinar a tributação de rendimentos provenientes

5. Para Martel *et al.* (2010, p. 5), de uma maneira geral, a principal razão para países importadores de capital assinarem tratados internacionais – independentemente de seu sistema de tributação ser territorial ou em bases mundiais – é porque “eles acreditam que ao celebrarem tais tratados eles se tornarão uma jurisdição mais atrativa para investimento estrangeiro direto”. Ver, também, Ngantung (2014, p. 539), Vogel (1988, p. 487) e Easson (1999, p. 15-19; 2004, p. 52-61).

6. Ver, também, Borges (1992, p. 146), Moreira (2016, p. 217) e Duarte Filho (2016, p. 163).

de inversões estrangeiras no país, realizaram-se negociações com o governo japonês visando à conclusão de um acordo entre o Brasil e o Japão destinado a evitar a bitributação da renda e do capital.

As convenções para evitar a dupla tributação de rendimentos inserem-se, hoje, entre os instrumentos internacionais de caráter econômico-financeiro de grande importância, pois, conforme reconhecido pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento, constituem meio eficaz para o afastamento ou abrandamento das barreiras fiscais que entravam o movimento mundial de investimentos.

Do lado brasileiro, o panorama econômico nacional, já livre das distorções conjunturais dos períodos anteriores, se traduz por condições propícias ao desenvolvimento equilibrado e harmônico da economia do país. *Face a esse quadro, e lançando-se à retomada do desenvolvimento econômico, o governo brasileiro tomou consciência de que, para se obter um volume de investimentos compatível com a necessidade de crescimento, torna-se indispensável a colaboração do capital estrangeiro, público e privado, seja sob a forma do capital propriamente dito, seja sob a forma de “know-how” e assistência técnica.* Conjugaram-se, assim, por via de consequência, o nosso ponto de vista e o do governo japonês sobre a necessidade de examinar os problemas de bitributação no quadro das relações econômico-financeiras dos dois países, e se iniciaram no Brasil as negociações concluídas em Tóquio, no fim do ano passado, das quais resultou a convenção assinada formalmente, em nome do governo brasileiro, por ocasião da visita oficial do embaixador Juracy Magalhães ao Japão (grifo nosso).

A esta altura, vale a pena observar que a política brasileira de celebração de tratados neste período, focada na atração de investimentos estrangeiros diretos, era guiada pela política econômica do regime militar (Schoueri, 2015, p. 43).

O primeiro presidente do regime militar, general Castelo Branco, editou o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG). Um dos objetivos do PAEG era estimular o fluxo de capital estrangeiro, bem como a cooperação técnica e financeira internacional (Brasil, 1964, p. 16).

Entre 1967 e 1974 o Brasil viveu o período conhecido como “milagre econômico”, quando o país teve anos de alto crescimento. Um dos pilares deste período era o investimento externo direto, o qual cresceu significativamente (Lago, 2014, p. 233).

Segundo Hermann (2011, p. 67), “a forte expansão econômica em 1968-73 no Brasil refletiu também a forte entrada de capital no país: os investimentos externos diretos (aqueles aplicados diretamente à produção de bens e serviços) e os empréstimos em moeda cresceram continuamente no período (exceto em 1972, no primeiro caso, e em 1973, no segundo)”.

Percebe-se claramente que a busca por investimento externo direto por meio da assinatura de convenções tributárias não era um esforço isolado. De fato, esta iniciativa era parte de um objetivo maior para o Brasil.

Tal fato – sem desconsiderar que o país vivia uma ditadura – pode explicar a razão de os primeiros tratados brasileiros terem sido aprovados tão rapidamente. Com efeito, a revisão da cronologia das convenções celebradas pelo Brasil indica que até o final da ditadura militar, em 1985, os tratados tributários normalmente entravam em vigor dentro de um ano após a sua assinatura – situação bastante diferente do que ocorre atualmente, quando os tratados internacionais demoram anos para entrar em vigor (Rocha, 2015, p. 146).

A constatação de que a maioria dos tratados brasileiros foi celebrada antes de o Brasil ter um regime de tributação em bases mundiais para pessoas jurídicas reforça o foco da política fiscal brasileira que busca assegurar maior competência para o país de fonte (Borges, 1992, p. 146). A defesa de maiores poderes para tributação na fonte há muito é feita pelos países importadores de capital (Schindel e

Atchabahian, 2005, p. 25), e é uma tradição em países latino-americanos,<sup>7</sup> a qual foi bem refletida na Convenção Modelo da Sociedade das Nações de 1943.<sup>8</sup>

## 2.3 Os impactos dos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU sobre a política de celebração de tratados do Brasil

### 2.3.1 Breves comentários sobre a estrutura dos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU

Sabe-se que a maior distinção entre o Modelo de Convenção da OCDE e o da ONU é que este último tem como padrão assegurar maiores competências tributárias para os países de fonte, normalmente importadores líquidos de investimentos externos (Pires, 1989, p. 260).<sup>9</sup>

Na introdução do Modelo da ONU está registrado que ele,

em geral, favorece a chamada competência tributária dos “países de fonte” sob um tratado tributário – o poder tributário do país que recebe o investimento – em comparação àqueles do país de residência do investidor. Há muito tempo este tema tem sido considerado de grande importância para os países em desenvolvimento, embora seja uma posição que alguns países desenvolvidos também busquem em seus tratados bilaterais (United Nations, 2017, p. iii).

Segundo Rohatgi (2005, p. 104), as diferenças entre os Modelos da OCDE e da ONU “são relevantes. A CM ONU coloca mais ênfase na tributação da fonte, em contraste com o Modelo da OCDE, largamente baseado na tributação de residência. Aquele também ressalta o papel dos tratados tributários de promoverem um maior fluxo de investimentos para países em desenvolvimento”. A esse respeito, há as seguintes palavras de Tôrres (2001, p. 497-498):

o Modelo da ONU (*the UN Model*), publicado em 1980, privilegia o princípio da territorialidade, em face do análogo Modelo da OCDE, constituindo, de certa forma, um compromisso de relacionamento congruente entre aquele princípio e o da tributação da renda mundial – o da universalidade. Ou seja, mesmo sendo o da renda mundial (universalidade) o princípio adotado pelos Estados contratantes, as disposições do modelo fazem privilegiar a tributação de base territorial, típica do Estado da fonte dos rendimentos. Por este motivo, apresenta-se como o mais adequado a ser utilizado, não apenas nas relações entre países desenvolvidos e os países em via de desenvolvimento, mas também naquelas relações entre países em vias de desenvolvimento (entre si).

Francisco Dornelles, que foi representante brasileiro no Comitê de Especialistas da ONU que elaborou o modelo desta entidade, foi crítico do resultado final alcançado. Segundo Dornelles (1988, p. 201), “apesar de sua proclamada intenção de favorecer os Estados em desenvolvimento, o Modelo das Nações Unidas não está baseado no princípio da fonte, como seria de esperar, mas no do domicílio, embora admitindo, em muitos pontos, a tributação também no país de origem”.<sup>10</sup>

7. Albacete e Juan (2005, p. 467) notam que em diversas ocasiões o Instituto Latino-Americano de Direito Tributário (ILADT) emitiu resoluções defendendo que a reserva de maior competência para os países de fonte deveria ser adotada pelos países latino-americanos. Ver, também, Costa (1970, p. 42-45), Uckmar (2003, p. 104) e Vogel (1998, p. 11).

8. Ver Rohatgi (2005, p. 65).

9. Os comentários de Lennard (2008, p. 25) sobre o tema explicitam bem a questão, quando ele afirma que “as principais diferenças entre os dois modelos se referem à maior renúncia de poderes tributários pelo país de fonte. Tradicionalmente tem-se dito que o Modelo da OCDE é mais um modelo para o ‘país de residência’ (portanto, reduzindo poderes tributários dos países de fonte e sendo em geral mais favorável aos países exportadores de capital) e o Modelo da ONU é mais um modelo orientado para o ‘país de fonte’, normalmente preferível para o país que recebe o investimento. Esta ainda é uma análise procedente, embora tenhamos que reconhecer que há uma certa confusão sobre esta distinção, e sobre os interesses e preferências de países desenvolvidos e em desenvolvimento em particular”.

10. Ver Duarte Filho (2016, p. 158-159).

É relevante transcrever o testemunho deste autor sobre os bastidores das discussões na ONU na íntegra a seguir.

Desde o início dos trabalhos, os peritos provenientes de países em desenvolvimento criticaram a estrutura do Modelo de Acordo elaborado pela OCDE, porque este “confere o direito de tributar ao Estado de residência dos investidores e só secundariamente ao Estado no qual o rendimento foi gerado” e também porque ele “exige que o Estado receptor de capitais abra mão de impostos sobre os rendimentos decorrentes dos investimentos em número excessivamente grande de casos”. Os mesmos peritos – insistindo na necessidade de mudar os conceitos incluídos no Modelo da OCDE – entendiam que o modelo a ser elaborado pelo grupo deveria consagrar o princípio de tributação exclusiva no país de origem do rendimento (país de fonte) e, conseqüentemente, a não incidência de imposto no país de residência do beneficiário da renda.

Já os peritos dos países desenvolvidos defenderam o ponto de vista, que prevaleceu, de que o grupo deveria tomar como base para o trabalho o modelo preparado pela OCDE, nele introduzindo modificações destinadas a ampliar o direito de tributar do país em desenvolvimento – importador de capital (Dornelles, 1988, p. 196-197).

Assim, o Modelo da ONU ficou sendo basicamente o Modelo da OCDE, com uma série de modificações tendentes a firmar “prioridade” – não a exclusividade – do princípio da fonte.<sup>11</sup>

Esta visão – de que houve uma influência muito abrangente da Convenção Modelo da OCDE sobre o Modelo da ONU – é corroborada por Philip Baker, que afirma que “o Modelo da ONU de 1980 consiste, em essência, do Modelo da OCDE com 27 adaptações, diversas das quais não foram muito populares com países em desenvolvimento” (Baker, 2005, p. A-7).<sup>12</sup>

De fato, de uma perspectiva meramente estrutural os Modelos da ONU e da OCDE são praticamente idênticos. As maiores diferenças entre eles, em suas versões mais atuais, consistem na ausência do art. 14 (Serviços Pessoais Independentes) no Modelo da OCDE, e, como apontado por Lang (2010, p. 27), em algumas divergências pontuais no “artigo 5 (Estabelecimento Permanente), no artigo 7 (Lucros das Empresas), no artigo 9 (Empresas Associadas), no artigo 10 (Dividendos), no artigo 11 (Juros), no artigo 12 (*Royalties*), no artigo 13 (Ganhos de Capital) e no artigo 21 (Outros Rendimentos)”.<sup>13</sup> A partir de 2017 o Modelo da ONU passou a incluir um dispositivo específico sobre a tributação de serviços técnicos, o art. 12-A, que não existe no Modelo da OCDE, e, no ano de 2020, foi proposta a inclusão de um art. 12-B no Modelo da ONU, sobre a tributação de serviços digitais automatizados – enquanto a OCDE segue buscando um modelo tributário para lidar com a digitalização da economia.

Os comentários citados destacam um aspecto relevante quando se pretende comparar os tratados celebrados por um país com os Modelos da OCDE e da ONU: uma vez que este se baseou naquele, suas estruturas básicas são muito próximas, sendo relevantes para análise os dispositivos em que são identificadas diferenças entre os modelos.

Conforme foi destacado, muitas convenções tributárias brasileiras foram assinadas antes da publicação do primeiro Modelo da ONU. Nada obstante, mesmo antes da formalização desta Convenção Modelo ela já se encontrava em discussão, com participação ativa do Brasil. Em outras

11. Ver Dornelles (1979, p. 49-52), Borges (1992, p. 148), Gregorio (2010, p. 466), Leonardos (2001, p. 39) e Yaffar e Lennard (2006, p. 626).

12. Ver, também, Miraulo (1990, p. 161-163).

13. Para uma listagem detalhada das diferenças entre os Modelos de Convenção da OCDE e da ONU, ver Lennard (2008, p. 26).

palavras, mesmo em relação a tratados celebrados antes de 1980 será possível analisar a existência – ou não – da influência da política tributária que orienta o citado modelo de tratado.

### 2.3.2 Principais diferenças entre as convenções brasileiras e o Modelo da OCDE

A característica principal dos tratados tributários brasileiros é a garantia de maior competência tributária para o país de fonte. Portanto, as diferenças entre a política brasileira de celebração de acordos internacionais e as recomendações e padrões da OCDE estão centradas nas regras distributivas de competência tributária.

O primeiro dispositivo em que encontraremos divergências é o art. 5º, que cuida do chamado estabelecimento permanente, elemento de conexão objetivo que legitima a tributação pelo país de fonte. Uma revisão dos tratados brasileiros evidencia que este artigo em nossos acordos está mais alinhado com o art. 5º do Modelo da ONU, que traz critérios mais amplos de reconhecimento de estabelecimentos permanentes, que com o mesmo artigo do Modelo da OCDE (Rocha, 2017, p. 41-47).

Em seguida encontramos um dos pontos mais típicos da política brasileira de celebração de acordos no tratamento dado ao art. 7º, que distribui a competência para a tributação dos “Lucros das Empresas”.

Os arts. 7º das Convenções Modelo da OCDE e da ONU estabelecem a regra geral de que a renda ativa derivada do exercício direto de atividades econômicas no país de fonte – sem a intervenção de um estabelecimento permanente –, por um residente do outro Estado contratante, somente será tributada neste último.<sup>14</sup>

Essa alocação de competência tributária é apresentada como um princípio básico da tributação internacional. Para apreciarmos a importância conferida a esse artigo pela OCDE, vale a pena transcrevermos a seguinte passagem de seus comentários à sua Convenção Modelo.

Este artigo aloca competências tributárias com relação aos lucros das empresas de um Estado contratante, desde que tais lucros não estejam sujeitos a diferentes regras em outros artigos da Convenção. Ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que a empresa de um Estado contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os lucros daquela empresa somente poderão ser tributados neste outro Estado, a não ser que esses lucros se enquadrem em categorias de lucro para os quais outros artigos da Convenção atribuam competências tributárias para aquele outro Estado (OECD, 2017, p. 173).

Os comentários falam do “princípio básico” do estabelecimento permanente,<sup>15</sup> como se, de fato, a regra ali prevista fosse um critério universal para a alocação de poder tributário, em vez de ser apenas um modelo que protege certos interesses dos países desenvolvidos (Rocha, 2014, p. 83-87). Görl (1998, p. 280) destacava que, tanto para o Modelo da OCDE quanto da ONU, “a existência do estabelecimento permanente é a condição decisiva para a tributação de atividades empresariais e capital vinculado a tais atividades”. Reimer (2015, p. 501) fala do art. 7º como “a pedra fundamental para atribuir poderes tributários no campo da tributação empresarial”. Até mesmo autores brasileiros, como é o caso de Catão (2014, p. 241), por exemplo, incorporaram o discurso internacional para afirmar que o art. 7º é um dos pilares das convenções. Em trabalho mais recente, este autor, escrevendo com Raquel de Andrade Vieira Alves, foi ainda mais enfático, afirmando que “não há, salvo exceção

14. Ver Avi-Yonah e Clousing (2008, p. 9) e Arnold (2010, p. 133).

15. Nesse sentido, ver Hemmelrath (1998, p. 399-400), Calderón Carrero (2004, p. 414) e Garbarino (2005, p. 163). Para uma análise do “princípio do estabelecimento permanente” na literatura nacional, ver Xavier (2010, p. 551-552) e Caliendo (2005, p. 83-93).

que desconhecamos, e a começar pelo principal organismo internacional em matéria de tributação internacional (OCDE), doutrina que não afirme ser o artigo 7º dos tratados um dos pilares dos convênios contra a dupla imposição” (Catão e Alves, 2016, p. 459).

Francisco Dornelles descreveu bem a posição dos países em desenvolvimento em relação à regra geral de que a tributação na fonte dos lucros das empresas só tem lugar quando presente um estabelecimento permanente. Em suas palavras:

o segundo princípio representa uma séria restrição ao princípio da fonte. Tal princípio, quando aceito sem restrições, implica a tributação dos lucros da empresa no Estado em que a atividade lucrativa for desenvolvida, independentemente do caráter permanente ou ocasional da atividade. Adotando-se o princípio da necessidade da existência de estabelecimento permanente para permitir o exercício do poder de tributar do Estado de fonte dos lucros, só é alcançado pelo Estado de fonte o resultado das atividades desenvolvidas com regularidade e com alto grau de integração no referido Estado. É o próprio Grupo de Peritos [da ONU, responsável pelo modelo desta organização] que reconhece:

“O princípio do estabelecimento permanente exige de tributação na fonte não apenas as transações comerciais ocasionais, como também as atividades mercantis continuadas que não impliquem a essência de um estabelecimento permanente no Estado de fonte.”

Pode-se a esta altura extrair uma conclusão muito importante: o instituto do “estabelecimento permanente”, embora seja geralmente apontado como uma expressão do princípio da fonte, está, na verdade, muito mais vinculado ao princípio do domicílio do que qualquer outro. Com efeito, o instituto em exame constitui uma versão, aplicável às empresas, da regra da residência permanente, que é um dos indicadores do princípio do domicílio no tocante às pessoas físicas (Dornelles, 1988, p. 207-208).

Os arts. 7º dos Modelos da OCDE e da ONU não têm a mesma redação, e as diferenças ficaram maiores após a atualização de 2010 ao Modelo da OCDE, a qual modificou este dispositivo de forma significativa (Bennett, 2011, p. 21-36; Pijil, 2011, p. 37-49). Entretanto, as convenções brasileiras se baseiam no Modelo da OCDE e não no da ONU. Tal fato mostra-se ainda mais inesperado se considerarmos que as diferenças entre os modelos visam assegurar maiores competências tributárias ao país de fonte, o que é um dos objetivos da política fiscal internacional brasileira.

Schoueri e Silva (2012, p. 177) chegaram à mesma conclusão a respeito do art. 7º dos tratados tributários brasileiros. Em suas palavras,

considerando o artigo 7º do Modelo da OCDE, a maioria dos tratados brasileiros adota sua redação, com a exclusão dos parágrafos 4º e 6º e, conforme expressado nas posições sobre o artigo 7º, sem as palavras “seja no Estado onde o estabelecimento permanente está situado, ou em outro local”, encontradas no artigo 7º (3), relacionadas à dedução das despesas na determinação dos lucros do EP [estabelecimento permanente].<sup>16</sup>

Se o art. 7º do Modelo da OCDE inspirou os tratados brasileiros, é importante destacar que o Brasil manifestou posição expressa no sentido de que o país se reserva o direito de usar em suas convenções o art. 7º com a redação anterior à atualização do Modelo de 2010, considerando-se as posições do Brasil a respeito desta versão do Modelo da OCDE (OECD, 2017, p. 625).<sup>17</sup> Ademais, o Brasil também se reserva o direito de continuar incluindo o art. 14 em seus tratados (OECD, 2017, p. 426).

16. No mesmo sentido, ver Torres (2012, p. 70-71).

17. Como aponta Carlos Gutiérrez, dos países referidos como BRICS apenas a Rússia não possui reserva semelhante. Ver Gutiérrez (2013, p. 313).

O cenário descrito levanta a questão de por que o Brasil, que é um país que claramente favorece a tributação de fonte, não seguiu o Modelo da ONU neste caso. Talvez até haja uma questão ainda mais intrigante, que seria por que o Brasil inclui o art. 7º em seus tratados. Com efeito, este artigo é o coração da política que favorece a tributação baseada na residência para lucros auferidos mediante atividades desenvolvidas sem a intermediação de um estabelecimento permanente – na ausência de uma regra mais específica na convenção.

A resposta a essa questão pode ser encontrada em uma análise cuidadosa da política brasileira de celebração de tratados internacionais tributários.

Os arts. 7º dos modelos da OCDE e da ONU, assim como os dispositivos de convenções concretas baseados neles, aplicam-se a qualquer rendimento empresarial que não tenha tratamento específico na convenção, como o oferecimento de uma garantia corporativa. Contudo, é possível que as quatro principais categorias de rendimentos que se encontram sob o escopo deste artigo sejam as seguintes: i) aluguel; ii) prestação de serviços empresariais; iii) seguro e resseguro; e iv) venda de mercadorias.<sup>18</sup>

Com respeito à primeira categoria, as convenções celebradas pelo Brasil seguem o Modelo da ONU, de modo que elas incluem o direito de usar qualquer equipamento industrial, comercial e científico na definição de *royalties* (Rocha, 2016b, p. 373-383). Portanto, de modo geral, pagamentos de aluguéis de equipamentos são tratados como *royalties* e estão fora do escopo do art. 7º.

Em relação à prestação de serviços técnicos, a maioria dos tratados brasileiros tem uma previsão específica em seus protocolos, estabelecendo que tais serviços serão tratados como *royalties*. A exceção fica por conta dos tratados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia.<sup>19</sup> Uma vez que a legislação tributária brasileira traz uma definição muito abrangente de serviço técnico,<sup>20</sup> na maioria dos casos os pagamentos de serviços serão tratados como *royalties* – pelo menos de acordo com a posição da Secretaria da Receita Federal do Brasil.<sup>21</sup>

No que tange às operações de seguro e resseguro, embora a redação do art. 5º dos tratados brasileiros não seja uniforme, em vários casos estes seguem o Modelo da ONU no que se refere à tributação dessas atividades. Assim sendo, muitos tratados brasileiros reconhecem que o pagamento de prêmios de seguro ou resseguro por um residente no Brasil caracteriza um estabelecimento permanente no país, legitimando sua tributação.

Finalmente, no que se refere à venda de mercadorias, uma vez que ela não sofre a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no Brasil, este tipo de transação não é uma preocupação da política fiscal internacional brasileira.

18. Arnold (2010, p. 133) resumiu os tipos de rendimento em relação aos quais aplica-se o art. 7º.

19. O Brasil passa por um processo de renegociação de todas suas convenções para adequá-las aos compromissos assumidos no âmbito do Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting da OCDE). O tratado com a Suécia, por exemplo, já foi renegociado, incluindo-se a regra de equiparação de serviços técnicos a *royalties*, a qual ainda depende de aprovação no Congresso Nacional para entrar em vigor. Isto deve ocorrer com os demais acordos desta lista.

20. Ver o art. 17 da Instrução Normativa nº 1.455/2014, disponível em: <[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visa\\_o=compilado&idAto=50414](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visa_o=compilado&idAto=50414)>. Para uma crítica à definição de serviço técnico nesta Instrução Normativa, ver Duque Estrada e Schioser (2016, p. 283-306) e Xavier (2015, p. 653-655). Para uma análise sobre a distinção entre serviços técnicos e não técnicos, ver Tórres (2016, p. 258-262).

21. Ver o Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014. Disponível em: <[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visa\\_o=anotado&idAto=53416](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visa_o=anotado&idAto=53416)>.

À vista desses comentários, é razoável assumir que a política brasileira de celebração de tratados internacionais tributários limita a abrangência do seu art. 7º, reduzindo, portanto, os efeitos da inclusão do dito “princípio do estabelecimento permanente”. Assim, não há um alinhamento entre as convenções brasileiras e a Convenção Modelo da OCDE. Dessa maneira, seguir a redação do art. 7º do Modelo da OCDE, considerando a política brasileira, não significa adotar o seu fundamento, nem aceitar suas consequências.

Na sequência, temos três artigos importantes que cuidam da tributação de rendas passivas: art. 10 (dividendos), art. 11 (juros) e art. 12 (*royalties*), que no Modelo da OCDE restringem, ou até eliminam, no caso dos *royalties*, a tributação na fonte. Em todos esses casos as convenções brasileiras se afastam do Modelo da OCDE e se aproximam dos critérios de tributação do Modelo da ONU.

O artigo que atualmente não encontramos mais no Modelo da OCDE, que foi mantido no Modelo da ONU, e está presente em todas as convenções brasileiras em vigor, é o 14, acerca da tributação de serviços profissionais independentes. Neste caso, é interessante notar que não só o Brasil mantém este artigo em seus tratados, como a sua redação em nossas convenções é ainda mais protetiva da tributação na fonte que o artigo encontrado no Modelo da ONU.

Por fim, também a regra prevista no art. 21, que cuida da tributação de outros rendimentos – ou rendimentos não expressamente mencionados, como aparece em alguns dos tratados brasileiros – tem redação diversa nos tratados brasileiros e no Modelo da OCDE. Mais uma vez nossas convenções se aproximam do Modelo da ONU, prevendo a possibilidade de tributação desses rendimentos na fonte.

### 2.3.3 Qual o Modelo de Convenção que se reflete nos tratados brasileiros em vigor?

Após afirmar que a Convenção Modelo da OCDE se transformou “na expressão da prática convencional internacionalmente aceita e a principal fonte de direito convencional tributário ao redor do mundo”, Pistone (2010, p. 413) assevera que

a tendência oposta pode ser registrada em relação à Convenção Modelo Tributária da ONU (de agora em diante, ONU CMT). Concebida para refletir as necessidades de política fiscal de países em desenvolvimento, a ONU CMT gradualmente perdeu importância e influência sobre tratados bilaterais ao longo das últimas décadas e atualmente, possivelmente como consequência dos maiores poderes de negociação dos países-membros da OCDE, é raramente utilizada como padrão para tratados bilaterais ao redor do mundo.

Considerando-se o comentário de Dornelles (1988, p. 195-232) antes transcrito, no sentido de que o Modelo da ONU não se distanciou o suficiente do Modelo da OCDE, e ao notarmos que, de fato, o primeiro modelo não é tão distinto do segundo, como aponta Tôrres (2001, p. 547), o comentário de Pasquale Pistone está correto: de modo geral, o Modelo da OCDE tem sido a base de outros modelos e tratados, inclusive do Modelo da ONU.<sup>22</sup>

Nada obstante, ao se considerar a política de celebração de tratados brasileira, deve estar claro a esta altura que os tratados brasileiros usualmente se distanciam significativamente da Convenção Modelo da OCDE em todos os temas que envolvem a distribuição de competências tributárias entre

22. Como notado por Arnold (2011, p. 523), “a despeito de algumas diferenças significativas, o Modelo da ONU e o da OCDE compartilham muitas disposições em comum. De fato, as similaridades entre os dois modelos são mais importantes que as diferenças”.

os Estados contratantes. Como afirma Schoueri (2002, p. 280), “o Brasil pode ser considerado um país que foi bem-sucedido na defesa de sua política de acordos de bitributação”.<sup>23</sup>

Dessa maneira, não concordamos com a opinião de Baistrocchi (2013, p. 1-34), para quem o Brasil está convergindo para o chamado “regime fiscal internacional”. Em verdade, o país tem sua própria agenda no campo da tributação internacional. Não se pode dizer que o Brasil seja alheio às experiências estrangeiras, mas não parece haver qualquer agenda do país em direção à convergência para o regime da OCDE<sup>24</sup> – que é a base do regime fiscal internacional mencionado por Eduardo Baistrocchi.

Está claro que a posição brasileira a respeito da grande maioria das regras distributivas presentes nas convenções do país é muito mais próxima da Convenção Modelo da ONU que do Modelo da OCDE – embora, como notado anteriormente, este fato não signifique que os tratados do Brasil sejam totalmente diferentes do Modelo da OCDE, já que este foi a base do Modelo da ONU.<sup>25</sup>

De fato, é correto afirmar que em muitos artigos a política de tratados brasileira vai além do disposto no Modelo da ONU, favorecendo mais extensamente a tributação pelo país de fonte dos rendimentos.

#### 2.3.4 Novas convenções reforçam o alinhamento com a ONU

Recentemente, o Brasil assinou quatro novas convenções tributárias, que ainda não estão em vigor, com Emirados Árabes Unidos, Singapura, Suíça e Uruguai. A revisão dessas convenções apoia a conclusão alcançada anteriormente no sentido de maior aproximação entre os tratados brasileiros e o Modelo da ONU. Além de manter dispositivos encontrados nos tratados atualmente em vigor, esses novos acordos incluíram o novo art. 12-A, que passou a ser previsto no Modelo da ONU a partir de 2017, reforçando o alinhamento entre a nossa política de celebração de tratados e este modelo.

#### 2.3.5 Política de celebração de tratados e acesso à OCDE

Estabelecida a premissa de que as convenções brasileiras estão muito mais alinhadas ao Modelo da ONU que ao Modelo da OCDE, resta a questão: é necessária uma alteração da política do país de celebração de tratados internacionais para uma eventual entrada do Brasil na OCDE? Ao que tudo indica, não.

23. Segundo Galendi Júnior e Galdino (2016, p. 309-310), “O Brasil ostenta política tradicional e independente de negociação de acordos de bitributação (Schoueri, 2008, p. 267; Vita, 2010, p. 303). Desde a celebração dos primeiros acordos no final da década de 1960, seguidos do engajamento da administração tributária brasileira quando da elaboração do Modelo da ONU, nota-se que o Brasil, a exemplo de outros países da América Latina, tem-se recusado a ceder à adoção estrita da CM-OCDE (Dornelles, 1988, p. 197). Como consequência dessa independência, o Brasil demanda em suas negociações cláusulas de *tax sparing* (Schoueri, 2011, p. 203) e a engenhosa equiparação de serviços técnicos a *royalties* (Rothmann, 2002, p. 33). Tais exigências têm o escopo de, respectivamente, contemplar a soberania do Estado da fonte, possibilitando-se que eventuais incentivos concedidos por este não sejam neutralizados pela tributação no Estado de residência, e reconhecer a relevância do mercado para a criação de valor, permitindo-se a adoção da fonte de pagamento como elemento de conexão para a tributação de serviços”.

24. Referindo-nos uma vez mais aos comentários de Schoueri (2015, p. 49), registramos sua opinião de que “no que se refere a assuntos de tributação internacional, a influência da OCDE na política fiscal brasileira permanece limitada”.

25. Segundo Sengupta (2015, p. 125), isso pode ser dito também da política de celebração de tratados da Índia. Em suas palavras, “o modelo indiano é baseado em um amálgama do Modelo da OCDE e do Modelo da ONU e, considerando que a Convenção Modelo da ONU em si é baseada no Modelo da OCDE, pode-se dizer que a Índia segue o Modelo da OCDE em alguns aspectos. Entretanto, a Índia é ainda um país importador de capital e põe ênfase nos poderes tributários do país de fonte. Como o Modelo da ONU confere mais poderes tributários ao país de fonte, é óbvio que os tratados indianos são mais próximos do Modelo da ONU, em particular aqueles celebrados depois da edição deste modelo”.

Desde 2017, *em nenhum momento* foi veiculada qualquer notícia ou manifestação pública da OCDE no sentido de que a entrada do Brasil na organização estaria condicionada a qualquer modificação em sua política de celebração de acordos internacionais, o que faz sentido.

Com efeito, por mais que os últimos anos tenham testemunhado o avanço do multilateralismo no campo da tributação internacional, a definição dos critérios de alocação de competência tributária continua sendo estabelecida em tratados negociados bilateralmente. A Convenção Modelo da OCDE é uma recomendação da organização, a qual não é vinculante nem mesmo para os seus membros, que podem e muitas vezes se distanciam do padrão estabelecido no modelo.

Não há, portanto, nenhuma indicação de que o Brasil deva modificar a sua política de celebração de acordos internacionais tributários para ser aceito pela OCDE, ou em decorrência de uma eventual entrada na organização. Por sua vez, verifica-se que ele foi bem-sucedido em celebrar tratados que são mais favoráveis para um país que continua sendo um importador líquido de capitais. Deste modo, é de todo indicado que o país não altere, unilateralmente, sua política de celebração de acordos como uma maneira de se aproximar dos padrões estabelecidos na Convenção Modelo da OCDE, a qual, reconhecidamente, é enviesada para favorecer países desenvolvidos.

Isso não significa, como já apontamos na introdução deste texto, que não haja uma aproximação entre os nossos tratados e o Modelo da OCDE em áreas não diretamente relacionadas à distribuição de poder tributário.

Com efeito, vimos essa aproximação, inicialmente, na área da transparência internacional (Rocha, 2017, p. 187-202), no alinhamento da política fiscal internacional brasileira com as iniciativas globais de assistência administrativa, notadamente no campo da troca de informações para fins fiscais, o que resultou no início de um processo de modificação do art. 26 das convenções brasileiras e culminou em assinatura, retificação e entrada em vigor no Brasil da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Decreto nº 8.842/2016).

Mais recentemente, o mesmo se passou em decorrência da participação do Brasil no Projeto BEPS da OCDE. Com efeito, o país integra o chamado “marco inclusivo” (*inclusive framework*) do Projeto BEPS (Rocha, 2017, p. 212-217) e, conseqüentemente, assumiu o compromisso de adotar as recomendações feitas nas ações 5, 6, 13 e 14 do projeto. Especificamente a implementação da ação 6, que cuida do uso impróprio das convenções tributárias, requer alterações nos tratados bilaterais, as quais já estão sendo implementadas pelo Brasil por meio da renegociação de seus acordos em vigor.

Em resumo, nada indica que a eventual entrada do Brasil na OCDE impactará a política brasileira de celebração de tratados, para além de áreas onde já há convergência entre os objetivos do país e as recomendações da organização.

## 2.4 Entrada na OCDE e preços de transferência

Logo no início da aproximação do Brasil com a OCDE, ficou muito claro qual seria a questão central, do ponto de vista tributário, no caminho da possível entrada do país na organização: as regras brasileiras de preços de transferência.

Tenho insistido que a globalização de princípios, regras e práticas adotadas pelas economias mais desenvolvidas deve levar sempre em conta as capacidades institucionais dos países, principalmente daqueles

menos desenvolvidos.<sup>26</sup> Não adianta estabelecer, na lei, um modelo sofisticado de controle de transações entre partes vinculadas se o país não tiver a infraestrutura de pessoal e de tecnologia necessária para aplicá-lo.

A Lei nº 9.430, que até hoje estabelece a estrutura básica do controle de preços de transferência no Brasil, é de 1996. Entendo que, naquele momento, o Brasil não possuía infraestrutura para adotar um sistema muito sofisticado e aberto de controle de preços de transferência. Mesmo o regime simplificado que adotamos não foi incorporado à prática das autoridades fiscais durante um bom tempo. Portanto, bastante justificável é a opção por um modelo mais simples, redutor da complexidade para as empresas e para a própria fiscalização, mesmo que gerador de externalidades negativas: bitributação e dupla não tributação.

Atualmente, contudo, a situação é completamente diferente. O estudo da tributação internacional no Brasil deu um enorme salto, quantitativo e qualitativo. Em 1996 podíamos contar os livros acerca da matéria usando os dedos das mãos – talvez os dedos de apenas uma das mãos. Hoje, apenas sobre preços de transferência temos incontáveis livros, artigos, monografias, dissertações e teses.

A compreensão da matéria internacional pelas autoridades fiscais também deu um grande salto qualitativo, para o qual a participação mais intensa nos grupos de trabalho da OCDE teve um papel fundamental. Sem perder contato com os pontos de partida históricos da política fiscal internacional brasileira (Rocha, 2017), percebe-se uma nítida evolução nos(as) auditores(as) da RFB – notadamente naqueles(as) que integram a equipe que representa o Brasil nessas discussões com a OCDE.

Não foi só o estágio dos debates sobre tributação internacional no Brasil que mudou. A economia mudou drasticamente de 1996 para 2020. Durante todo esse período a legislação não foi alterada para se adaptar à digitalização da economia. Pelo contrário, as regras brasileiras que regem transações com intangíveis entre partes vinculadas datam das décadas de 1950 e 1960. A mudança parece inevitável.

Foi nesse contexto que, nos dias 28 de fevereiro e 1º de março de 2018, foi dado início ao trabalho conjunto entre a RFB e a OCDE para a revisão das regras brasileiras de preços de transferência.

Em 11 de julho de 2019, a RFB e a OCDE apresentaram um resultado parcial desse trabalho conjunto. Em verdade, o objetivo do encontro era divulgar conclusões preliminares sobre os *gaps* da legislação brasileira, considerando como pano de fundo os *transfer pricing guidelines* da OCDE. Anunciou-se, em um concorrido evento em Brasília, que havia sido decidida a migração do modelo brasileiro para algo mais próximo do padrão da OCDE.

Talvez a comunicação nesse encontro não tenha sido tão clara, mas a percepção de que o Brasil simplesmente migraria para o padrão da OCDE gerou reações de setores do mercado, da prática e da academia. Em conjunto com os professores Heleno Torres, Luís Eduardo Schoueri e Romero Tavares, publiquei um manifesto em que nos posicionamos contra uma pura e simples adoção do padrão da OCDE, sem levar em conta as possíveis vantagens da utilização da experiência brasileira como ponto de partida.<sup>27</sup>

26. A respeito do tema, ver o artigo *International taxation, epistemologies of the South, and institutional capacities: transfer pricing and the universalization of the OECD standards*, que publiquei no Kluwer International Tax Blog. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

27. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-25/opinioao-seguranca-juridica-isonomia-relacao-brasil-ocde>>. Acesso em: 22 nov. 2019.

A bem da verdade, talvez a expectativa sobre o que seria comunicado em julho de 2019 estivesse equivocada. Esperava-se a apresentação de um novo modelo quando, de fato, só se estava dando satisfação do que tinha sido feito naquele um pouco mais de um ano e qual a diretriz que seria adotada na sequência do projeto.

Em dezembro de 2019 foi lançado em Brasília o relatório *Transfer Pricing in Brazil: Towards Convergence with the OECD Standard: A Joint Assessment of the Similarities and Differences between the Brazilian and OECD Frameworks* (OECD, 2019). Junto com o relatório completo em inglês, foi disponibilizado um sumário com os principais destaques do estudo conjunto desenvolvido por Brasil e OCDE, do qual extraímos os trechos a seguir, que dão boa ideia acerca do resultado dos trabalhos até então desenvolvidos.

A análise identificou um número de questões que resultam em lacunas e divergências no sistema brasileiro de preços de transferência quando comparado ao padrão da OCDE.

A avaliação dessas questões no que diz respeito à consecução dos objetivos políticos das regras de preços de transferência revela que existem fragilidades na estrutura brasileira que levam à BEPS e à dupla tributação. A avaliação também reconhece os pontos fortes da abordagem brasileira em termos de simplicidade no cumprimento das obrigações tributárias pelos contribuintes e a simplicidade da administração tributária, que também são objetivos importantes. Entretanto, esses objetivos não devem prejudicar a consecução do objetivo duplo das regras de preços de transferência de garantir a base tributária adequada em cada jurisdição e evitar a dupla tributação. Simplicidade e administrabilidade não devem comprometer a proteção da base tributária contra a BEPS, ou criar insegurança jurídica em matéria tributária para transações internacionais por meio da dupla tributação. Facilidade da administração e conformidade tributária são, não obstante, metas importantes para o Brasil e para qualquer sistema de preços de transferência em geral, e elas podem ser alcançadas por meio de medidas que podem ser consistentes com o princípio *arm's length* e prática internacionalmente aceita.

No contexto do alinhamento do sistema do Brasil com o padrão de preços de transferência da OCDE, o objetivo de quaisquer esforços futuros é estabelecer as condições para a implementação de um sistema moderno, simples e eficiente de preços de transferência que esteja alinhado com o padrão da OCDE. Tal sistema deve alcançar o objetivo duplo de garantir a base tributária apropriada ao Brasil e em outras jurisdições envolvidas, além de evitar a dupla tributação, mas que também preserve a simplicidade para as administrações e contribuintes, em um ambiente que promova a segurança jurídica em matéria tributária no âmbito nacional e internacional.

As opções para um maior alinhamento com as diretrizes da OCDE sobre preços de transferência foram exploradas à luz dos resultados da análise técnica e duas opções possíveis de alinhamento foram identificadas – ambas levando ao alinhamento completo com o padrão da OCDE, com uma das opções que contemplam um alinhamento imediato, enquanto a outra opção contempla um processo de alinhamento gradual (OECD, 2019, p. 3).

O relatório, portanto, apresentou uma detalhada radiografia a respeito do padrão brasileiro de controle de preços de transferência, em comparação com os *standards* da OCDE, sendo o ponto de partida para uma nova etapa de trabalho, em que se iniciará a elaboração das novas regras. Os principais problemas apontados pelo relatório estão descritos a seguir.

- Um número grande de lacunas e divergências leva a casos de dupla tributação.
- Um número grande de lacunas cria riscos de BEPS, levando a uma perda de receita tributária.
- O sistema existente favorece algumas categorias de contribuintes em detrimento de outros e oferece oportunidades de planejamento tributário.

- Aspectos da administração tributária e de conformidade tributária do sistema brasileiro geralmente favorecem a administração tributária e o cumprimento das obrigações tributárias.
- A segurança jurídica em matéria tributária é geralmente encontrada apenas sob uma perspectiva doméstica; uma incerteza jurídica significativa é observada no âmbito internacional.
- Mais incertezas tributárias, mesmo no âmbito doméstico, são resultado da ausência de considerações especiais ou orientações muito limitadas para questões relacionadas a transações específicas (OECD e RFB, 2019a, p. 6-7).<sup>28</sup>

Assim sendo, quais serão as linhas mestras desta nova fase do projeto de reforma das regras brasileiras de preços de transferência para lidar com esses problemas?

Não há, por enquanto, caminhos fechados. Há um espaço de construção no qual a participação da RFB, da OCDE, das empresas, da academia e dos profissionais que trabalham no dia a dia com preços de transferência será fundamental. O que se pode dizer, a esta altura, é que o trabalho que está sendo desenvolvido se orienta pelos seguintes pontos de partida.

#### 1) Evitar a dupla tributação e a dupla não tributação

Uma das características mais marcantes da tributação internacional contemporânea, notadamente no período pós-BEPS, é a consolidação da dupla não tributação como uma questão tão relevante quanto a dupla tributação. Ou seja, da mesma maneira que a bitributação da renda deve ser evitada, o regime fiscal internacional deve ser desenhado de maneira tal que sejam afastados hiatos impositivos não intencionais.

O modelo brasileiro de controle de preços de transferência tem deficiências nas duas áreas. Com efeito, as margens predeterminadas, a falta de ajustes correspondentes e a incipiente utilização do procedimento amigável acarretam casos de dupla tributação, da mesma maneira que são explorados como instrumentos de planejamento tributário agressivo.

Portanto, uma das metas que guiam o trabalho de reforma das regras brasileiras é reduzir o espaço para situações de dupla tributação e de dupla não tributação.

#### 2) Um único regime

Logo no lançamento do projeto conjunto da RFB com a OCDE em 2018, havia uma percepção de que um possível caminho a ser seguido seria a adoção de um sistema dual. Quer dizer, seriam mantidas as regras brasileiras e acrescentadas no sistema outras seguindo o padrão da OCDE. Nesse caso, o contribuinte poderia eleger qual regime adotar: o brasileiro ou o inspirado nos *standards* da OCDE.

Essa alternativa está, atualmente, fora de discussão, decisão que nos parece acertada.

De fato, uma das virtudes do modelo brasileiro é a dita simplicidade, tanto para o contribuinte quanto para a administração tributária (Rocha, 2017, p. 163-201). Ora, a coexistência de dois conjuntos de normas, com premissas, conceitos, pontos de partida e de chegada diferentes, certamente transformaria o sistema em algo extremamente complexo, principalmente

28. Ver, também, OECD e RFB (2019b, p. 18-19).

para os órgãos de aplicação, mas também para os contribuintes. Mal comparando, vejo um paralelo no que aconteceu com a apuração do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a chegada da sistemática não cumulativa de cálculo.

Essa razão – a ultracomplexidade de um sistema dual – já deveria ser, por si só, suficiente para que se abandonasse a ideia de dois regimes. Entretanto, talvez ela nem seja a razão mais relevante.

Com efeito, como mencionamos no item anterior, a premissa da mudança é evitar a dupla tributação, prevenindo, igualmente, a dupla não tributação.

A manutenção de dois regimes teria a seguinte consequência: aqueles contribuintes que sofrem com a dupla tributação, como efeito das margens presumidas brasileiras, migrariam para o sistema baseado nos padrões da OCDE. De outra parte, aqueles contribuintes que conseguem transferir lucros para jurisdições de baixa tributação, também em razão das mesmas margens fixas, provavelmente seguiriam utilizando o modelo atual, gerando uma assimetria no sistema.

Percebe-se, portanto, que não é eficiente, da perspectiva de desenho do sistema tributário, ter dois conjuntos de regras em vigor, razão pela qual não se cogita a implementação de um modelo dual, passível de arbitragem pelo contribuinte, que seria gerador de oportunidades de planejamento tributário agressivo.

### 3) Inspiração na simplificação do regime brasileiro e para além da experiência nacional

O fato de se descartar um sistema dual, com dois regimes simultaneamente em vigor, não significa que a experiência brasileira será descartada. A utilização de modelos simplificados transcendeu a experiência nacional e encontrou seu espaço nos próprios trabalhos recentes da OCDE. Há, também, regras de simplificação em diversos países, que também podem ser incorporadas no futuro. Dessa maneira, uma das premissas do trabalho concreto que será desenvolvido adiante é que a aplicação do padrão “OCDE *full*” somente deve ter lugar quando efetivamente necessário. Mais uma vez, não se sabe, por enquanto, qual será o desenho das regras de simplificação no novo modelo. Em princípio, não se está cogitando uma mera replicação de algo atualmente existente. Nada obstante, busca-se evitar complexidades desnecessárias, reconhecendo a especificidade de determinados setores, transações e de negócios, que podem vir a ter um tratamento simplificado, em busca de maior segurança jurídica.

### 4) Capacitação administrativa e mecanismos de solução de disputas são fundamentais

Há uma nítida percepção de que a mudança de regime não pode vir desacompanhada de maciços investimentos em capacitação do pessoal da RFB. Uma mudança de modelo, sem o devido investimento em treinamento e sistemas, terá impactos dramáticos sobre a segurança jurídica dos contribuintes. Especialmente neste período de transição a RFB seja muito rápida na resposta a consultas formuladas pelos contribuintes e se antecipe dando transparência às suas interpretações por meio de pareceres normativos e outros atos administrativos.

Nada obstante, não é só no campo da administração fazendária que investimentos serão necessários. A solução de disputas será uma área fundamental. Desde o evento de lançamento do projeto conjunto RFB/OCDE, venho insistindo que não temos órgãos

juízes, administrativos ou judiciais, capacitados para rever autos de infração de preços de transferência baseados nos *standards* da OCDE. Um dos pilares da próxima fase do trabalho certamente será o desenho dos mecanismos de solução de disputas, não apenas domésticos, mas também internacionais, os quais serão essenciais para o desenvolvimento do novo modelo em um ambiente de segurança e estabilidade.

O andamento dos trabalhos em 2020 foi, de alguma maneira, impactado negativamente pela pandemia da Covid-19, mas não parou. No segundo semestre a RFB lançou o Convite para Contribuição em Questões de Preços de Transferência Relacionadas ao Desenvolvimento de *Safe Harbours* e Outras Questões de Comparabilidade, cujo objetivo principal era ouvir os diversos setores econômicos a respeito de medidas de simplificação possíveis de serem implementadas.<sup>29</sup> O prazo para manifestações se encerrou em 31 de outubro de 2020 e ainda não foi tornado público qualquer resultado deste questionário.

Não se sabe ainda qual será o resultado do projeto conjunto entre a RFB e a OCDE. Ademais, não se pode desconsiderar que ao final será necessário que o Congresso Nacional aprove a proposta de modificação do sistema brasileiro de controle de preços de transferência. De toda maneira, o que se pode afirmar é que, este campo, controle dos preços de transferência, tende a ser a grande modificação na política fiscal internacional brasileira que se pode vincular, diretamente, ao projeto de acesso do país à OCDE.

### 3 CONCLUSÃO

Diante do exposto, é possível concluir este breve estudo afirmando o seguinte:

- não há evidências de que a entrada do Brasil na OCDE dependa de mudanças significativas em sua política fiscal internacional, salvo pela necessidade de alteração de suas regras de controle dos preços de transferência;
- em outros campos, ou já há alinhamento entre as políticas brasileiras e os princípios defendidos pela OCDE – como transparência fiscal e combate ao planejamento tributário agressivo –, ou não houve, até o momento, pressão por mudanças – por exemplo, política brasileira de celebração de acordos internacionais;
- por sua vez, em relação aos preços de transferência, o trabalho conjunto da RFB com a equipe da OCDE dá a entender que não há controvérsias em relação à necessidade de mudança das regras brasileiras. Portanto, é mais uma questão de formação de consenso a respeito do desenho do novo sistema;
- não se pode perder de vista que esse tema deve ser disciplinado por lei. Assim sendo, mesmo que as autoridades fiscais brasileiras e os representantes da OCDE cheguem a uma posição comum a respeito das novas regras, estas terão que ser aprovadas pelo Poder Legislativo; e
- dessa forma, e assumindo que a modificação das regras de preços de transferência é uma condição sem a qual a acessão brasileira à OCDE não será possível, é de se esperar um debate importante no Congresso Nacional sobre o tema, uma vez que um projeto tenha sido apresentado para a apreciação dos congressistas.

29. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/julho/receita-e-ocde-lancam-pesquisa-sobre-medidas-de-simplificacao-e-ampliacao-da-seguranca-juridica-em-materia-tributaria/ocde-brasil-convite-contribuicao-em-questoes-de-precos-de-transferencia-relacionadas-ao-desenvolvimento-de-safe-harbours.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

## REFERÊNCIAS

- ALBACETE, Juan; JUAN, Nicolas. Fuente y domicilio: nueva configuración de sus principios. **Revista Tributaria**, Montevideo, n. 187, 2005.
- ANDRADE, André Martins. **A tributação universal da renda empresarial**: uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.
- ARNOLD, Brian. Defining the term “business” for purposes of tax treaties. *In*: BAKER, Philip; BOBBET, Catherine (Coord.). **Tax polymath**: a life in international taxation. The Netherlands: IBFD, 2010.
- \_\_\_\_\_. Tax treaty news: an overview of the UN model. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 11, n. 60, 2011.
- AVI-YONAH, Reuven; CLOUSING, Kimberly. Business profits (article 7 OECD Model Convention). *In*: LANG, Michael *et al.* (Coord.). **Source versus residence**: problems arising from the allocation of taxing rights in tax treaty law and possible alternatives. The Netherlands: Kluwer, 2008.
- BAISTROCCHI, Eduardo. The international tax regime and the BRIC world: elements for a theory. **Oxford Journal of Legal Studies**, London, 2013.
- BAKER, Philip. **Double taxation conventions**. London: Thompson, 2005.
- BENNETT, Mary. Article 7 – new OECD rules for attributing profit to permanent establishments. *In*: WEBER, Dennis; WEEGHEKL, Stef van (Coord.). **The 2010 OECD Updates**. The Netherlands: Kluwer, 2011.
- BORGES, Antônio Moura. **Convenções sobre a dupla tributação internacional**. Teresina: EDUFPI, 1992.
- BRASIL. Ministério do Planejamento e Coordenação Econômica. **Programa de Ação Econômica do Governo – PAEG**. 1964.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Artículo 7. La tributación de los beneficios empresariales. *In*: CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ GARCIA, José Ramón (Coord.). **Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España**. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004.
- CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. A tributação da prestação internacional de serviços. *In*: BRITTO, Demes; CASEIRO, Marcos Paulo (Coord.). **Direito Tributário Internacional Teoria e Prática**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- CATÃO, Marcos André Vinhas; ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A tributação de serviços e os elementos de conexão no direito tributário internacional. *In*: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coord.). **Direito Tributário Internacional**: homenagem ao professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 459.
- COSTA, Ramon Valdes. **Problemas tributários entre países desarrollados y países en desarrollo**. Montevideo: Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, 1970.
- DORNELLES, Francisco. Acordos para eliminar a dupla tributação da renda. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 3, 1978.
- \_\_\_\_\_. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas, 1979.
- \_\_\_\_\_. O Modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda e os países em desenvolvimento. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli *et al.* (Coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro**: estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Acordos para evitar a dupla tributação – considerações sobre as políticas brasileiras. *In*: SAUNDERS, Ana Paula *et al.* (Org.). **Estudos de Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: 2016.

DUQUE ESTRADA, Roberto; SCHIOSER, Luna Salame Pantoja. A indevida ampliação do conceito de “serviço técnico” por atos administrativos e a violação das normas de competência exclusiva nos tratados contra dupla tributação. *In*: SAUNDERS, Ana Paula *et al.* (Org.). **Estudos de Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: 2016.

EASSON, Alex. **Taxation of foreign direct investment: an introduction**. The Hage: Kluwer, 1999.

\_\_\_\_\_. **Tax incentives for foreign direct investment**. The Hage: Kluwer, 2004.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme Silva. Desafios da economia digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação de jurisdição. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional na era pós-BEPS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. III.

GARBARINO, Carlo. **Manuale di Tassazione Internazionale**. [S/L]: IPSOA, 2005.

GÖRL, Maximilian. Article 5. Permanent establishment. *In*: VOGEL, Klaus (Coord.). **On double taxation conventions**. Tradução John Marin e Bruce Elvin. 3rd ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 1998.

GREGORIO, Ricardo Marozzi. Um regime para a tributação internacional: perspectivas para o Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, 2010.

GUTIÉRREZ, Carlos. The UN Model and the BRICS countries – another view. *In*: GUTIÉRREZ, Carlos; PERDELWITZ, Andreas (Coord.). **Taxation of business profits in the 21<sup>st</sup> century**. Amsterdam: IBFD, 2013.

HEMMELRATH, Alexander. Article 7. Business profits. *In*: VOGEL, Klaus (Coord.). **On double taxation conventions**. Tradução John Marin e Bruce Elvin. 3rd ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 1998.

HERMANN, Jennifer. Reformas, endividamento externo e o ‘milagre’ econômico. *In*: GIAMBIAGI, Fábio *et al.* (Coord.). **Economia Brasileira Contemporânea**. 2 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

LAGO, Luiz Aranha Correa do. A retomada do crescimento e as distorções do ‘milagre’, 1967-1974. *In*: ABREU, Marcelo de Paiva (Coord.). **A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

LANG, Michael. **Introduction to the law of double taxation conventions**. Wien: Linde, 2010.

LENNARD, Michael. The purpose and current status of the United Nations tax work. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Amsterdam, v. 1, n. 14, 2008.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MARTEL, Fabien *et al.* The relationship between double taxation treaties and foreign direct investment. *In*: LANG, Michael *et al.* (Coord.). **Tax treaties: building bridges between law and economics**. Amsterdam: IBFD, 2010.

MILLER, Angharad. **Taxing cross-border services: current worldwide practices and the need for change**. Amsterdam: IBFD, 2015.

MIRAULO, Anna. **Doppia imposizione internazionale**. Milano: Giuffrè, 1990.

MOREIRA, Francisco Lisboa. O projeto de combate à erosão das bases tributárias e movimentação de lucros (BEPS) da OCDE e a política tributária internacional brasileira: algumas reflexões. *In*: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coord.). **Direito Tributário Internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

NGANTUNG, Wangko. Tax treaties and developing countries. *In*: PETRUZZI, Rafaelle; SPIES, Karoline (Coord.). **Tax policy challenges in the 21<sup>st</sup> century**. Wien: Linde, 2014.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Designing effective controlled foreign company rules, action 3** – 2015 Final Report. OECD: Paris, 2015.

\_\_\_\_\_. **Model tax convention on income and on capital**. Paris: OECD, 2017.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT; RFB – RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Preços de transferência no Brasil: convergência para o padrão OCDE**. Brasília: Receita Federal, 2019a.

\_\_\_\_\_. **Transfer pricing in Brazil: towards convergence with the OECD standard: a joint assessment of the similarities and differences between the Brazilian and OECD frameworks**. Paris: OECD, 2019b.

PIJIL, Hans. The 2010 elimination of article 7-3 (1963). *In*: WEBER, Dennis; WEEGHEKL, Stef van (Coord.). **The 2010 OECD updates**. The Netherlands: Kluwer, 2011.

PIRES, Manuel. **International juridical double taxation of income**. Deventer: Kluwer, 1989.

PISTONE, Pasquale. Tax treaties with developing countries: a plea for new allocation rules and a combined legal and economic approach. *In*: LANG, Michael *et al.* (Coord.). **Tax treaties: building bridges between law and economics**. Amsterdam: IBFD, 2010.

REIMER, Ekkehart. Article 7. Business profits. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Org.). **Klaus Vogel on double taxation conventions**. 4th ed. The Netherlands: Kluwer, 2015. v. I.

ROCHA, Sergio André. **Interpretation of double tax conventions: general theory and Brazilian perspective**. Amsterdam: Kluwer, 2009.

\_\_\_\_\_. International fiscal imperialism and the “principle” of the permanent establishment. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 2, n. 68, 2014.

\_\_\_\_\_. **Troca internacional de informações para fins fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

\_\_\_\_\_. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016a.

\_\_\_\_\_. Tributação dos pagamentos pela locação de bens móveis nos tratados tributários celebrados pelo Brasil. *In*: SAUNDERS, Ana Paula *et al.* (Org.). **Estudos de Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: 2016b.

\_\_\_\_\_. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

\_\_\_\_\_. International taxation, epistemologies of the south, and institutional capacities: transfer pricing and the universalization of the OECD standards. **Kluwer International Tax Blog**. 2018. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/05/07/international-taxation-epistemologies-south-institutional-capacities-transfer-pricing-universalization-oecd-standards/>>. Acesso em: 15 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. Direito internacional tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, nov./dez. 2019.

ROHATGI, Roy. **Basic international taxation**. Richmond: Richmond Law and Tax, 2005. v. I.

SCHINDEL, Angel; ATCHABAHIAN, Adolfo. General Report. **Cahiers de droit fiscal international**. Amsterdam: IFA, 2005. v. 90a.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à história dos acordos de bitributação: a experiência brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, 2002.

\_\_\_\_\_. Brazil. *In*: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (Coord.). **BRICS and the emergence of international tax coordination**. The Netherlands: IBFD, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. Brazil. *In*: LANG, Michel *et al.* (Coord.). **The impact of the OECD and UN Model Conventions on bilateral tax treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

SENGUPTA, D. P. India. *In*: BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale (Coord.). **BRICS and the emergence of international tax coordination**. The Netherlands: IBFD, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. A qualificação dos serviços não técnicos como lucros de empresas nas convenções para evitar a dupla tributação. *In*: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (Coord.). **Direito tributário internacional: homenagem ao professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

UCKMAR, Victor. Los tratados internacionales en materia tributaria. *In*: UCKMAR, Victor (Coord.). **Curso de Derecho Tributario Internacional**. Bogotá: Themis, 2003. v. I.

UNITED NATIONS. **Model double tax convention between developed and developing countries**. New York: United Nations, 2017.

VASCONCELOS, Roberto França de. Aspectos econômicos dos tratados internacionais em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, n. 1, 2005.

VOGEL, Klaus. A importância do direito tributário internacional para os países em desenvolvimento. Tradução Brandão Machado. *In*: TAVOLARO, Agostinho Toffoli *et al.* (Coord.). **Princípios tributários no direito brasileiro e comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

\_\_\_\_\_. Introduction. *In*: VOGEL, Klaus (Coord.). **On double taxation conventions**. Tradução John Marin e Bruce Elvin. 3rd ed. The Netherlands: Kluwer, 1998.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

\_\_\_\_\_. **Direito tributário internacional do Brasil**. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

YAFFAR, Armando Lara; LENNARD, Michael. The future of the UN Model. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdam, v. 11, n. 60, 2006.