



ATUAIS CONTROVÉRSIAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

*Karem Jureidini Dias*¹

*Michell Przepioraka*²

Introdução

Acreditamos que o Estado brasileiro não será capaz de se manter inerte aos apelos advindos dos *players* internacionais. De um lado, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), haja vista as recentes manifestações quanto à possibilidade de o Brasil requerer a adesão àquela organização. De outro lado, a reforma americana exerce um papel no “jogo” tributário internacional.

Dada a importância dos Estados Unidos da América no comércio internacional, a tendência é que outros mercados resolvam realizar adaptações pontuais em seus sistemas jurídicos tributários, voltadas a se amoldar ou a retaliar os impactos desta reforma.

1. Doutora e Mestre pela PUC-SP; Ex-Juíza do TIT; Ex-Membro da CSRF/MF; Professora. Advogada.

2. Mestrando pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário; Juiz do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Advogado.

O presente artigo visa, assim, compartilhar algumas reflexões sobre as consequências no sistema tributário brasileiro, principalmente decorrentes dos *inputs* recebidos do âmbito internacional.

1. Influências do Projeto BEPS no ordenamento jurídico brasileiro

Como já tivemos oportunidade de nos manifestar³, a competência jurídica depende do Direito Positivo. É o Direito Positivo que atribui validade à norma e confere, ao final, validade aos vínculos relacionais afetados por normas de repercussão internacional. Nesse ponto, fundamental o cotejo entre as normas veiculadas pelos artigos 5º, § 2º, 47, 49, inciso I, e 84, inciso VIII, todos da Constituição Federal, bem como pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional.

No cenário jurídico brasileiro, portanto, nos termos dos artigos 84, VIII⁴ c/c art. 49, I⁵ ambos da Constituição Federal, cabe privativamente ao Presidente da República celebrar acordos e cumprir ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre acordos internacionais, motivo pelo qual teremos regras de direito internacional gerando efeitos jurídicos após sua internalização pelo Congresso Nacional.

A compatibilização das normas propostas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico no âmbito do Projeto BEPS⁶ deve ser verificada não apenas sob a

3. DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 178-179.

4. Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

5. Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional: I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

6. Sobre críticas ao Projeto BEPS vide BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, Vol. 16, n. 2, 2014, pp. 55-115.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

perspectiva constitucional brasileira, como também a partir do interesse político e da pragmatividade de sua implementação.

Quando se aplica uma norma de Direito Internacional, como no caso do Direito Internacional Público, não estamos abandonando o Direito Positivo ou retirando a soberania do Estado. Ao contrário, estamos aplicando um princípio ou uma norma de Direito Internacional Público, porque temos um comando no interior de nosso ordenamento jurídico que determina, para efeito de certa relação jurídica, a aplicação do Direito Internacional⁷.

A soberania dos Estados Contratantes, na acepção de poder e direito inalienável de estabelecer relação e, conseqüentemente, firmar compromissos, implica na submissão, nesse aspecto e para esse fim, ao quanto estabelecido nos acordos internacionais⁸. Disso decorre que a legislação doméstica não pode ser aplicada de forma a esvaziar ou deturpar o conteúdo dos instrumentos internacionais firmados pelo Brasil, salvo quando estes afetam direitos e garantias materialmente constitucionais.

Pragmaticamente, contudo, percebemos uma grande dificuldade na internalização, pelo Brasil, de acordos internacionais. É significativo, por exemplo, o caso da MP n° 685/2015 que buscava incluir entre seus dispositivos norma de *voluntary disclosure*, sendo esta a primeira tentativa de alteração legislativa baseada nos influxos do Projeto BEPS, mais especificamente no Plano de Ação n° 12. Em que pese a coincidência de objetivos desta norma com o acordo internacional, o mecanismo para reportar as informações, bem como o conteúdo a ser reportado destoava do tratamento conferido internacionalmente.

Outra influência perceptiva está na adoção pelo Brasil da Declaração País-a-País, que objetiva a obtenção de informação para identificar e fiscalizar problemas relacionados a preços

7. DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 180.

8. DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 183.

de transferência, segundo as diretrizes da OCDE, bem como casos de transferência de lucros e erosão de base de cálculo. A despeito das disposições previstas na referida Declaração não estarem afinadas com a previsão do ordenamento jurídico brasileiro relativas aos preços de transferência, a mesma não afetou direitos e garantias individuais e observou os acordos internacionais, observando o resultado do Plano de Ação nº 13 do Projeto BEPS e, portanto, pode ser implementada por meio da Instrução Normativa nº 1.681/2016.

Também influenciado pelo Plano de Ação nº 14 do BEPS, o Brasil finalmente regulamentou o procedimento amigável previsto em seus tratados para evitar a dupla tributação por meio da Instrução Normativa nº 1.669/2016. Noutro giro, cumpre destacar que dificilmente se chegará no *standard* buscado pela OCDE, pois ainda há muita resistência na discussão do crédito tributário por meio de arbitragem, ainda que existam vozes favoráveis na doutrina⁹.

Em face da indisponibilidade do crédito tributário, entendemos difícil a adesão do Brasil a um órgão jurisdicional vinculante em matéria tributária, sem descartarmos, entretanto, um órgão de solução de controvérsias à semelhança do que existe atualmente na Organização Mundial do Comércio.

Já no que tange à assistência na coleta do imposto ou em auditorias conjuntas, desde que sejam devidamente regulamentadas e previstas em acordo internacional, o que pressupõe o exercício da soberania, não identificamos na Constituição Federal qualquer empecilho para sua implementação.

Ainda há que se mencionar que, embora não tenha acionado o atual Acordo Multilateral, o Brasil adotou algumas de suas recomendações quando da renegociação do tratado com a Argentina, principalmente quanto as alterações propostas

9. Nesse sentido MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional: A arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

dedicadas ao combate à prevenção do status de estabelecimento permanente e outras cláusulas antielisivas.

Inicialmente cumpre definir o estabelecimento permanente – para efeitos de tributação da renda – como um elemento de conexão que atribui ao Estado da Fonte a competência para tributar com o imposto sobre a renda os lucros de empreendimentos¹⁰. Em regra geral, então, continua vigente a classificação das espécies de estabelecimento permanente em (i) físico; (ii) de projetos de construção; e (iii) pessoal.

Em nossa opinião, o projeto BEPS, mais especificamente em seus Planos de Ação nº 1 e 7, em que se apresentou regras buscando adaptar o conceito de estabelecimento permanente às nuances da economia digital e combater a prevenção artificial do *status* de estabelecimento permanente, teve como objetivo sanar parcela das dificuldades interpretativas do conceito.

Nessa toada, não houve alterações significativas no conceito de estabelecimento permanente relacionadas ao estabelecimento fixo e ao de construção. As principais alterações vêm relacionadas ao estabelecimento permanente pessoal ou agência¹¹, em

10. BIANCO, João Francisco. Os lucros das empresas e o art. 7 dos tratados contra a dupla tributação. In: VASCONCELLOS, Roberto (coord.). *Estudos avançados de direito tributário. Tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 129-143.

11. 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts

a) in the name of the enterprise, or

b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or

c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

6. Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent acting on behalf of various persons and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however,

que se procurou delimitar o escopo da expressão “*in the name of the enterprise*”, a partir de critérios econômicos¹², *vale dizer*, não se atendo apenas a uma perspectiva formal para preenchimento dos requisitos para constituição de um estabelecimento permanente, privilegiando também a perspectiva econômica ou substancial, como ocorreu no caso DELL na Espanha¹³.

O Brasil incorporou algumas dessas medidas em recente protocolo assinado para modificar o tratado com a Argentina¹⁴, dando indícios de que as autoridades administrativas brasileiras passariam a adotar esse parâmetro como política fiscal de negociação de tratados, em que pese a pouca utilização do instituto na prática brasileira¹⁵.

Passamos então à análise da compatibilidade entre o conceito de estabelecimento permanente e a legislação nacional¹⁶. Não há impedimentos à recepção do conceito de estabelecimento permanente no ordenamento brasileiro do ponto de vista estritamente jurídico. Ao contrário, já possuímos institutos semelhantes que dariam azo a sua utilização, por exemplo, o artigo 159 do Regulamento do Imposto de Renda¹⁷, para citar o mais evidente.

a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one enterprise or associated enterprises, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to these enterprises.

12. DHULDHOYA, Vishesh. The Future of the Permanent Establishment Concept. *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, n° 4a/Special Issue, 3.2.2. The amendments proposed to article 5(5) and (6) of the OECD Model.

13. TEAC, 15 Mar. 2012, Rec. n. 00/2107/2007

14. Sobre o protocolo ao Tratado Brasil e Argentina vide SANTOS, Ramon Tomazela. *Brazil's absence from the Multilateral BEPS Convention and the new amending protocol signed between Brazil and Argentina*. Disponível em <http://kluwertaxblog.com/2017/09/05/brazils-absence-multilateral-beps-convention-new-amending-protocol-signed-brazil-argentina/>. Acesso em 11.04.2018.

15. PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento permanente à brasileira. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 02, 2017, p. 160-162.

16. Sobre o tema: PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento permanente à brasileira. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 02, 2017, p. 141-166.

17. Decreto n° 9.580/2018.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

A nosso ver, pesaria contra sua incorporação como parâmetro na legislação interna, o aumento de complexidade e necessidade de fiscalização que decorreria quando comparado com a exclusiva retenção na fonte.

A influência desse instrumento também pode ser sentida em maior ou menor grau nos recentes acordos assinados com Suíça, Singapura e Emirados Árabes Unidos, o que leva a crer que, embora o Brasil não tenha assinado o Instrumento Multilateral (MLI), tem demonstrado seu alinhamento as suas principais medidas.

Nada obstante, contrariando as expectativas, o recente acordo com os Emirados Árabes Unidos veicula cláusula *tax sparing* em relação ao Brasil. Assumindo aqui o conceito amplo de cláusula *tax sparing*, ou seja, abrangendo tanto cláusulas de *matching credit* (manutenção dos benefícios do acordo), como a cláusula de *tax sparing stricto sensu* (manutenção de isenções concedidas unilateralmente¹⁸), é defensável que a cláusula continua pertinente para o Brasil, como forma de garantir seu poder de tributar ou de não tributar, conforme sua política fiscal.

2. A tributação brasileira em bases universais

A Constituição Federal prevê em seu art. 153, §2º, I, que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade nos termos da lei. O alcance do princípio da universalidade é bastante questionável, inclusive pela própria redação da Constituição Federal, quando prescreve que este imposto será conformado nos termos da Lei.

A questão que se põe é se o legislador poderia reduzir o princípio da universalidade a ponto de adotar o princípio da territorialidade¹⁹. Importa recordar que não se trataria de

18. SCHOUERI, Luis Eduardo. Tax sparing: uma reconsideração da reconsideração. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 26, 2011, p. 94-96.

19. Sobre o tema PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de tributação em bases

situação nova para o ordenamento jurídico brasileiro, pois, embora para a pessoa física o princípio da universalidade tenha se concretizado já em 1988 através da Lei nº 7.713/88²⁰, para as pessoas jurídicas, a matéria só veio a ser regulamentada em 1995, pelo art. 25 da Lei 9.249/1995, aplicando-se até então o princípio da territorialidade.

A opção pela tributação em bases universais ou em bases territoriais está relacionada a política fiscal que orienta cada sistema jurídico. Nesse contexto desempenha papel fundamental o princípio da neutralidade, seja a neutralidade da importação, seja a neutralidade da exportação de capitais²¹, que por sua vez, acaba sendo influenciado pela competição fiscal internacional²².

De outro lado, insta ressaltar que o Brasil insiste na manutenção de um sistema em bases universais. A Constituição prescreve em seu art. 153, III, a competência da União Federal para tributar o imposto sobre a renda. O Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece em seu art. 43 que “O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. E em seu §2, que “na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a

territoriais no sistema jurídico brasileiro – ofensa ao princípio da universalidade? *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, nº 4, 2018, p. 138-159.

20. Exposição de motivos da Lei 7.713/88: 8. (...) A generalidade, a universalidade e a progressividade previstas no futuro texto constitucional indicam que os rendimentos a considerar têm o seu campo de abrangência ampliado, e que a contribuição será progressiva. A generalidade impõe a revogação de isenções atualmente concedidas a diversos tipos de rendimentos e ganho de capital, especialmente os conferidos a determinadas categorias profissionais. A universalidade recomenda a incidência do imposto sobre todos os rendimentos decorrentes de atividades lucrativas. A progressividade está mantida com a presença das duas alíquotas propostas e com a admissão das parcelas isentas.

21. Sobre o tema GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Fundamentos da Tributação de lucros no exterior: entre competitividade e harmonização. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33, 2015, p. 389-412.

22. PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de tributação em bases territoriais no sistema jurídico brasileiro – ofensa ao princípio da universalidade? *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, nº 4, 2018, p. 142-143.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto”.

A partir desse permissivo, editou-se o art. 74 da MP nº 2.158/2001, cujo resultado é conhecido: um julgamento que durou anos e resultou em uma decisão de difícil compreensão, sendo necessário ao final o recurso ao voto médio para se saber qual interpretação deveria ser dada ao dispositivo. Após o julgamento, em algo que aqui chamaremos de diálogo dos poderes, o poder executivo promulgou a MP nº 627/2013, posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, em que adaptou a regra de tributação de lucros no exterior aos parâmetros de constitucionalidade estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 e no Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida nº 611.586/PR.

Então, em relação às controladas foi mantida a tributação automática em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido apurados os lucros no exterior²³, enquanto para as coligadas, a tributação somente ocorre no momento da disponibilização²⁴. Assim, verifica-se que as normas de transparên-

23. Art. 79. Quando não houver consolidação, nos termos do art. 78, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela auferidos deverá ser considerada de forma individualizada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas: I - se positiva, deverá ser adicionada ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e II - se negativa, poderá ser compensada com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB.

24. Art. 81, § 1º Para efeitos do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa coligada no Brasil: I - na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior; II - na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada, possuir lucros ou reservas de lucros; ou III - na hipótese de adiantamento de recursos efetuado pela coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. § 2º Para efeitos do disposto no inciso I do § 1o, considera-se: I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da coligada domiciliada no exterior; e II - pago o lucro, quando ocorrer: a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da coligada no

cia brasileira se adequaram aos parâmetros de constitucionalidade estabelecidos pelo STF, o que a nosso ver, possibilita a sua manutenção enquanto norma antielisiva de caráter específico, mormente porque no caso da tributação automática das controladas, foram determinados ajustes ao lucro auferido no exterior sujeito a tributação, de modo a eliminar duplicidades (como é o caso dos ajustes de preços de transferência), variações cambiais entre outros ajustes que tornam a presunção bastante próxima da realidade passível de distribuição ao sócio.

Em que pese a tentativa do legislador em escapar a antiga discussão relativa à compatibilidade da norma brasileira de tributação em bases universais com o disposto nos tratados internacionais para evitar a bitributação²⁵, utilizando-se da expressão “parcela do ajuste do valor do investimento”, a análise da Lei nº 12.973/2014, principalmente seu art. 77²⁶, para controladas, percebe-se que a materialidade que se busca tributar pelo imposto sobre a renda da pessoa jurídica e pela contribuição social sobre o lucro líquido são no caso das controladas, de fato, os lucros²⁷.

Brasil; b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; ou d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da coligada, domiciliada no exterior.

25. Vide TAKATA, Marcos Shigueo. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga – LOPES, Alessandro Broedel (ccord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e distanciamentos)*, 6º vol. São Paulo: Dialética, 2015, p. 334-374.

26. Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. § 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende apenas os lucros auferidos no período, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.

27. SANTOS, Ramon Tomazela. *O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei nº 12.973/2014*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, pp. 21-34.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Nesse sentido, entendemos que embora seja possibilitada a tributação na legislação doméstica, presente acordo para evitar a bitributação, dever-se-ia aplicar o disposto no art. 7 do tratado, de sorte que o lucro somente seria tributado no Estado da Fonte quando verificada a existência de um estabelecimento permanente.

Isso se agrava ainda mais quando os investidores percebem que o Brasil é um dos poucos mercados relevantes que ainda concentra a tributação na pessoa jurídica, dificultando a apropriação dos tributos retidos. Certo é, que qualquer pretensão reforma do sistema brasileiro de tributação sobre a renda deve ter em vista a necessidade de alteração das peculiaridades brasileiras, de modo a incentivar a internacionalização dos *players* brasileiros sem inviabilizar o orçamento nacional.

3. A transparência fiscal internacional e o ordenamento jurídico brasileiro

O Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 199, § único que “a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”.

Referido dispositivo, entretanto, não é claro a respeito do limite de quais informações poderiam ser trocadas. Em nosso entendimento, este limite é o interesse na fiscalização e arrecadação de tributos no Brasil. O Brasil somente poderia requisitar informações no interesse da arrecadação ou fiscalização de seus tributos. Da mesma forma, somente poderia encaminhar informações obtidas no interesse de sua fiscalização e arrecadação, porque não disporia de meios para obter outras informações²⁸, em razão do disposto no art. 113, §2 do CTN²⁹.

28. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: Fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier latin, 2017, p. 154-155.

29. Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Poderia ser levantado o sigilo bancário como limite à troca de informações³⁰, mas como se sabe, chamado a julgar a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, o Supremo Tribunal Federal decidiu que não viola o sigilo a administração tributária acessar dados sem a necessidade de medida judicial prévia³¹.

30. A proteção dos direitos fundamentais do contribuinte exige se compreenda a distinção entre sigilo bancário e sigilo fiscal. O primeiro faz referência a informações que as instituições financeiras devem manter sobre as contas de seus clientes, tendo sido tratado pelo artigo 38 da Lei nº 4.595/64 até sua revogação, em 2001, pela Lei Complementar nº 105. Esta, logo em seu artigo 1º, estabelece que as instituições financeiras conservem sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados. O segundo resguarda informações detidas pelas administrações fiscais sobre a situação econômica ou financeira dos contribuintes, conforme disposto no Código Tributário Nacional, artigos 198 e 199 (ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. – DI STEFANO FILHO, Mario. Troca de informações no âmbito dos acordos de Bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. **Revista Nomos**, v. 37, n. 2 (2017): jul./dez. 2017, p. 150.

31. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. 6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece

Não vemos no ordenamento jurídico brasileiro impedimentos a troca de informação, embora ainda exista muita discussão quanto ao procedimento em que essa troca deve ser efetuada, principalmente no tangente a proteção dos direitos dos contribuintes³². Nada obstante, e ainda em observância a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, a troca de informações só pode ser feita em ambiente que garanta a manutenção desse sigilo, sendo, em nosso pensar, obrigatório que o Brasil, ao trocar informações aqui obtidas, ateste que o Estado receptor tenha previsão e condições e de manutenção desse sigilo.

4. Regras brasileiras de preços de transferência e o “*arm’s length principle*”?

O princípio *arm’s length* é o parâmetro escolhido pelos países integrantes da OCDE a ser empregado por grupos multinacionais e pelas administrações tributárias para converter, segundo o Professor Schoueri, valores expressos como “reais de grupo” em “reais de mercado”³³. Trata-se de princípio que precisa de concretude normativa.

Tal princípio implica em que as transações entre partes vinuladas tenham parâmetros que se aproximem, tanto quanto possível, daqueles de mercado, normalmente praticadas entre empresas independentes, em condições análogas³⁴.

requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”. 7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 601.314, Relator Min. Edson Fachin, Pleno, j. 24 de fevereiro de 2016.

32. Sobre o tema: SCHOUERI, Luís Eduardo – BARBOSA, Matheus, Calicchio. Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os Desafios da Transparência Fiscal Internacional. In. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fisicosoft, 2013, p. 497-523.

33. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, 3ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Dialética, 2013, p. 29.

34. DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo:

Os métodos recomendados pela OCDE teriam, presume-se, o condão de conhecer o preço de mercado. No caso brasileiro, entretanto, o legislador nacional resolveu buscar quais seriam as margens de lucro praticadas em transações entre partes não relacionadas a partir da prática no mercado brasileiro, o que fez em nome da praticabilidade³⁵.

Nessa toada, as normas de preço de transferência teriam, ao menos em tese, caráter de presunções relativas, portanto, rebatíveis pelos contribuintes, o que estaria, inclusive, em linha com o que dispõe o art. 20 da Lei nº 9.430/1996³⁶.

Entretanto, o sistema poderia progredir em linha com os padrões europeus, sem a necessidade de trazer mais complexidade, muitas vezes insuportável ao contribuinte, bastando que tornasse optativa a adesão às regras internacionais ou àquelas previstas atualmente em nosso ordenamento, bem como tornando efetiva aplicação do art. 20 da Lei nº 9.430/1996.

Em que pese a pretensa maior aproximação do padrão *arm's length* a prática efetiva de mercado, a complexidade em aplicar os métodos ali previstos levou muitos países a lançarem mão do uso de *Advanced Pricing Agreements*³⁷, uma es-

Noeses, 2013, p. 224.

35. SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções jurídicas, *arm's length* e o conceito de custo para fins de preços de transferência. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 31, 2014, p. 106.

36. Art. 20. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, em circunstâncias justificadas, alterar os percentuais de que tratam os arts. 18 e 19, de ofício ou mediante requerimento conforme o § 2º do art. 21.

37. Sobre a APA's no Brasil, Schoueri afirma que Although predetermined margins and safe harbours provide for simplicity and practicability, the Brazilian transfer pricing rules do not currently provide for advance pricing agreements (APAs). The main obstacle for their implementation is claimed to be in the Tax Code, article 171 of which provides that any out-of-court settlement between taxpayers and the tax authorities requires a specific law authorizing it and is in any case possible only after the tax assessment (i.e. the Tax Code does not allow for pre-assessment settlements). It is not clear whether an APA would be considered a settlement for purposes of article 171, but in any case APAs are not currently foreseen and would require legislative authorization (SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil. In: BRAUNER, Yariv – PISTONE, Pasquale. *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*. Online Books IBFD. Disponível em https://online.ibfd.org/document/bric_head.

pécie de *tax ruling* em que as autoridades administrativas do país verificam de antemão quais as regras de preço de transferência o contribuinte deverá cumprir durante o decorrer de um ou mais períodos fiscais.

Como aponta Wattel³⁸, embora o princípio *arm's length* seja tradicionalmente utilizado para corrigir valores utilizados em transações envolvendo empresas relacionadas ao parâmetro de mercado, a margem de discricionariedade deixada às autoridades administrativas possibilita a sua utilização para melhoria de sua concorrência fiscal ou da concorrência global de seus negócios.

5. Limites à aplicação de normas gerais antiabuso e a listagem de “paraísos fiscais”.

A desconsideração pela administração tributária de atos e negócios jurídicos efetivamente existentes pressupõe uma norma geral antiabusiva, um comando permissivo expresso que permita essa conduta. Em nossa visão o ordenamento jurídico brasileiro não possui tal norma.

Isso se confirma, por exemplo, quando retomamos o que dito quanto à MP 685/2015, em que o Brasil a pretexto de adotar uma norma de revelação voluntária, tentou mais uma vez regulamentar e criar condições para a aplicabilidade da regra prevista no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

A ausência de norma antiabuso no direito brasileiro, contudo, não implica na aceitação de operações fictícias, sendo este o único ponto de convergência possível com a norma proposta pela Comissão Europeia para a uma norma geral antiabusiva.

Nada obstante, quando se tratar de normas antiabusivas para efeito de utilização dos tratados internacionais, em face do exercício da soberania do Estado brasileiro em firmar acordos

Acesso em 10.04.2018, 4.3.3.3. Advanced pricing agreements.

38. WATTEL, Peter J. Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle. *Intertax*, vol. 44, n. 11, Novembro de 2016, p. 791.

e do dever de utilizá-los conforme os usos e costumes dos Estados, tal regra deve ser observada. Até mesmo porquê, no caso das cláusulas antiabusivas para efeitos de utilização dos tratados internacionais, não se está criando tributação inexistente, mas se definindo a competência tributária para determinado Estado contratante, a partir do uso do tratado sob critérios de boa-fé.

No que tange a lista negra dos paraísos fiscais, a Lei nº 9.430/1996 prevê em seu art. 24 que se considera país com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento ou aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

De sua parte, o art. 24-A estabelece que se considera regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Importa lembrarmos que nos termos do art. 24-B³⁹, o Ministério da Fazenda promulgou a Portaria 488/2014 que reduziu, para efeitos de conceituar país com tributação favorecida e regime fiscal privilegiado, a alíquota máxima da tributação da renda para 17%.

Feitas essas considerações, importa ressaltar que o anexo V das Conclusões proferidas pelo Conselho da União Europeia

39. Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei. Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que compo- nam blocos econômicos dos quais o País participe.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

em 05 de dezembro de 2017, estabelece os critérios que os países devem seguir para que não sejam incluídos na lista como países que não conformam. Referidos critérios estão relacionados à (i) transparência fiscal⁴⁰; (ii) tributação justa⁴¹ e (iii) implementação de medidas anti-BEPS⁴².

40. 1.1. Initial criterion with respect to the OECD Automatic Exchange of Information (AEOI) standard (the Common Reporting Standard – CRS): the jurisdiction, should have committed to and started the legislative process to implement effectively the CRS, with first exchanges in 2018 (with respect to the year 2017) at the latest and have arrangements in place to be able to exchange information with all Member States, by the end of 2017, either by signing the Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) or through bilateral agreements;

Future criterion with respect to the CRS as from 2018: the jurisdiction, should possess at least a “Largely Compliant” rating by the Global Forum with respect to the AEOI CRS, and

1.2. the jurisdiction should possess at least a “Largely Compliant” rating by the Global Forum with respect to the OECD Exchange of Information on Request (EOIR) standard, with due regard to the fast track procedure, and;

1.3. (for sovereign states) the jurisdiction should have either:

i) ratified, agreed to ratify, be in the process of ratifying, or committed to the entry into force, within a reasonable time frame, of the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance (MCMAA) in Tax Matters, as amended, or

ii) a network of exchange arrangements in force by 31 December 2018 which is sufficiently broad to cover all Member States, effectively allowing both EOIR and AEOI;

(for non-sovereign jurisdictions) the jurisdiction should either:

i) participate in the MCMAA, as amended, which is either already in force or expected to enter into force for them within a reasonable timeframe, or

ii) have a network of exchange arrangements in force, or have taken the necessary steps to bring such exchange agreements into force within a reasonable timeframe, which is sufficiently broad to cover all Member States, allowing both EOIR and AEOI.

1.4. Future criterion: in view of the initiative for future global exchange of beneficial ownership information, the aspect of beneficial ownership will be incorporated at a later stage as a fourth transparency criterion for screening.

41. 2.1. the jurisdiction should have no preferential tax measures that could be regarded as harmful according to the criteria set out in the Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation³, and

2.2. The jurisdiction should not facilitate offshore structures or arrangements aimed at attracting profits which do not reflect real economic activity in the jurisdiction.

42. 3.1. Initial criterion that a jurisdiction should fulfil in order to be considered compliant as regards the implementation of anti-BEPS measures:

– the jurisdiction, should commit, by the end of 2017, to the agreed OECD anti-BEPS minimum standards and their consistent implementation.

3.2. Future criterion that a jurisdiction should fulfil in order to be considered compliant as regards the implementation of anti-BEPS measures (to be applied once the reviews by the Inclusive Framework of the agreed minimum standards are completed):

– the jurisdiction should receive a positive assessment⁴ for the effective implementation of the agreed OECD anti-BEPS minimum standards.

Significa dizer, são critérios bem distintos daqueles aplicados pelo Brasil, não se podendo, sem a análise dos critérios previstos na legislação brasileira, dar qualquer qualificação aos 17 países listados na Resolução europeia, sob o risco de vilipendiar a regra nacional.

Bibliografia

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. – DI STEFANO FILHO, Mario. Troca de informações no âmbito dos acordos de Bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. *Revista Nomos*, v. 37, n. 2 (2017): jul./dez. 2017, p. 139-161;

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*, 4ª ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2016;

BIANCO, João Francisco. Os lucros das empresas e o art. 7 dos tratados contra a dupla tributação. In: VASCONCELLOS, Roberto (coord.). *Estudos avançados de direito tributário. Tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 129-143;

BORGES, Alexandre Siciliano – TAKANO, Caio Augusto. The Improper Use of Country-by-Country Reports: Some Concerns on the Brazilian Approach to BEPS Action 13, *Intertax*, vol. 45, n° 12, dez./2017, pp. 841-851;

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, Vol. 16, n. 2, 2014, pp. 55-115;

CACHIA, Franklin. Analysing the European Commission's Final Decisions on Apple, Starbucks, Amazon and Fiat Finance & Trade. *EC Tax Review*, vol. 26, n.1, 2017, p. 23-35;

DHULDHOYA, Vishesh. The Future of the Permanent Establishment Concept. *Bulletin for International Taxation*, 2018, vol. 72, n° 4a/Special Issue. Disponível em https://online.ibfd.org/document/bit_2018_4a_int_4. Acesso em 10.04.2018;

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

DIAS, Karem Jureidini. *Fato tributário: revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013;

HASLEHNER, Werne. Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law, in in RICHELLE, Isabelle – SCHÖN, Wolfgang – TRAVERSA, Edoardo (eds.). *State Aid Law and Business Taxation*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, n. 6. Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2016, pp. 133-162;

LAGUNA, Félix Daniel Martínez. Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation. *World Tax Journal*, 2017 Vol. 9, n.º. 2, p. 189-246;

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Direito Tributário Internacional: A arbitragem nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2016;

PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento permanente à brasileira. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 02, 2017, p. 141-166;

PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de tributação em bases territoriais no sistema jurídico brasileiro – ofensa ao princípio da universalidade? *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n.º 4, 2018, p. 138-159;

ROBINS, Nicole – SHAMSI, Sahar. The European Commission's State Aid Clampdown: The End of "Selective" Tax Rulings? *Derivatives & Financial Instruments*, 2016, Vol. 18, n.º1, Journals IBFD. Disponível em: https://online.ibfd.org/document/dfi_2016_01_int_2. Acesso em 09.04.2018;

SANTOS, Ramon Tomazela. *O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei n.º 12.973/2014*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017;

SCHOUERI, Luís Eduardo – BARBOSA, Matheus, Calicchio. Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os Desafios da Transparência Fiscal Internacional. In. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. *Transparência Fiscal e*

Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 497-523;

SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil. In: BRAUNER, Yariv – PISTONE, Pasquale. *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*. Online Books IBFD. Disponível em https://online.ibfd.org/document/bric_head. Acesso em 10.04.2018;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*, 3ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Dialética, 2013;

SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções jurídicas, *arm's length* e o conceito de custo para fins de preços de transferência. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 31, 2014, p. 96-116;

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax sparing: uma reconsideração da reconsideração. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 26, 2011, p. 93-108;

TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: Fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier latin, 2017;

TAKATA, Marcos Shigueo. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga – LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (Aproximações e distanciamentos)*, 6º vol. São Paulo: Dialética, 2015, p. 334-374.

WATTEL, Peter J. Stateless Income, State Aid and the (Which?) Arm's Length Principle. *Intertax*, vol. 44, n. 11, Novembro de 2016, p. 791-801;

WATTEL, Peter, The Cat and the Pigeons: Some General Comments on (TP) Tax Rulings and State aid After the Starbucks and Fiat Decisions. in RICHELLE, Isabelle – SCHÖN, Wolfgang – TRAVERSA, Edoardo (eds.). *State Aid Law and Business Taxation*, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, n. 6. Berlin: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2016, pp. 185-196;