

**O COMBATE DA OCDE À EROSÃO DA BASE TRIBUTÁVEL
SOB ENFOQUE BRASILEIRO**

Raquel Arruda Soufen

Mestranda em Direito Tributário – PUC/SP

2015

Resumo: O presente estudo visa estudar as medidas propostas pela Organização e Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) no que tange ao combate à erosão de base tributária (“BEPS”). O estudo será desenvolvido sob o prisma de vista do sistema tributário brasileiro, e irá analisar como tais medidas podem ser aplicadas no Brasil, e em caso negativo, se tais medidas impactariam de alguma forma a nossa relação com os demais Estados. Adicionalmente, buscar-se-á demonstrar que, apesar das recomendações da OCDE não terem caráter vinculante para o Brasil, as resoluções do BEPS acabam influenciando as decisões das empresas multinacionais brasileiras.

Palavras-Chave: Erosão de base tributária, BEPS, OCDE, sistema tributário nacional.

Abstract:

This study aims to analyze the recommendations proposed by the Organization for Economic Cooperation and Development ("OECD") with regard to combating base erosion profit split ("BEPS"). The study will be developed under the Brazilian legislation, and will examine how these guidelines can be implemented in Brazil, and if they could not, whether such guidelines would impact in any way our relationship with other States. In addition, it will be demonstrated that, despite the OECD's recommendations have not binding on Brazil, the BEPS's resolutions end up influencing the decisions of Brazilian multinationals.

Keywords: Base Erosion Profit Split, BEPS, OECD, Brazilian Tax System.

1. INTRODUÇÃO

Há anos organizações internacionais despendem esforços ao estudo do desenvolvimento econômico mundial e à implementação de iniciativas que viabilizem o gradual alinhamento econômico entre os países.

Neste contexto, tais organismos vêm progressivamente assumindo que a recíproca influência de sistemas tributários de diferentes países é a origem de diversas intempéries no exercício do direito de cobrar tributos, bem como na fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias acessórias e principais, gerando, o que, por vezes, resulta na bitributação da renda.

Com o intento de diminuir custos e melhorar a sua eficiência tributária, empresas multinacionais se utilizam de planejamentos tributários que objetivam unicamente a diminuição do pagamento de tributos, por meio da redução das alíquotas tributárias efetivas, seja pela utilização dos incentivos previstos nos “Tratados para Evitar a Dupla Tributação”, seja pela utilização de benefícios obtidos junto aos governos locais.

Entretanto, tem aumentado progressivamente o número de contribuintes que se aproveitam de lacunas, conflitos ou imprecisões dos sistemas tributários internos e internacionais, para estruturar seus negócios reduzindo drasticamente a tributação de renda, muitas vezes obtendo uma carga tributária nula ou irrisória se utilizando de artifícios como a manipulação das bases tributáveis.

Em linhas gerais, a erosão da base tributável representa hipótese de planejamento tributário abusivo, isto é, apesar de formalmente legal, mostra-se contrário ao *intuitu legis*. Por meio de planejamentos tributários grosseiros, o contribuinte busca artificialmente alocar toda a receita tributável em um país que tribute a renda a uma alíquota ínfima, mesmo que isso acabe segregando e conseqüentemente reduzindo a receita tributável da atividade que a gerou.

Em 19 de julho de 2013, a OCDE¹, a pedido dos líderes do G-20, propôs um plano de ação (“Base Erosion and Profit Shifting” – BEPS) que estabeleceu quinze diretrizes visando o combate mundial à erosão da base tributável, perpetuada por meio da transferência artificial

¹ A OCDE é um órgão internacional que reúne os países mais industrializados e também alguns emergentes como México, Chile e Turquia, servindo aos diferentes governos como instrumento de reunião e estudo para o compartilhamento de dados e políticas, com vistas ao desenvolvimento econômico global.

de lucros, pautada nas seguintes premissas-chave: substância econômica, propósito comercial, norma geral anti-elusiva, combate à subcapitalização e reporte de informações a nível global.

Sobre a possibilidade do uso de um instrumento multilateral que permita a solução dessas questões, cabe-nos dizer, de início, que a existência de postulados transnacionais, como os oriundos das recomendações expressas pelo BEPS, não são fenômeno único do direito tributário, sendo que, assim como nas relações econômicas outros campos do comportamento humano e social foram afetados pela globalização, e, sendo o direito fruto da evolução social, este acabou por evoluir em todas suas manifestações, adequando-se à nova realidade que o permeia.

Deste modo, pode-se dizer que o Direito Tributário passa a experimentar uma nova etapa em sua evolução que guarda paralelismo com aquela já experimentada por outros ramos do direito, onde a norma interna não é mais reflexo único dos fatos sociais e da valoração a eles empregada dentro de um contexto social e territorial, mas também, fruto de uma complexa relação travada com outros países.

2. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O Brasil não faz parte do grupo de Estados Membro da OCDE, contudo, desde maio de 2007 participa das reuniões e debates através de programas de “*enhanced engagement*” (engajamento ampliado) cujo objetivo seria uma possível futura adesão à Organização².

Conforme informações do Ponto de Contato Nacional (PCN) da OCDE no Brasil, o país:

[...] pode atuar, de forma seletiva, nos Comitês que lhe são de interesse e que lhe servem de fonte de informações e de plataforma para a divulgação de suas posições. As discussões nos Comitês e Grupos de Trabalho de que o Brasil participa têm revelado convergência de políticas em diversas áreas, desde o combate à corrupção até padrões de conduta para empresas multinacionais, passando por políticas de concorrência e de fomento do investimento estrangeiro direto.

² OCDE. **The OECD's Relations with its Key Partners.** Disponível em: <http://www.oecd.org/globalrelations/keypartners/>. Acesso em: 01 de maio de 2015.

Não há pleito no sentido da plena adesão do Brasil à OCDE, cujos procedimentos preveem que o Conselho, como órgão supremo, convide formalmente um país a aderir, ao final de um processo de aproximação que costuma durar alguns anos.³

Como anteriormente mencionado, o Brasil não é membro efetivo da OCDE, portanto não está vinculado às regras e as *guidelines* estabelecidas por esta Organização. Contudo, é impossível negar a interferência das recomendações da OCDE na legislação brasileira, como será defendido nos próximos tópicos.

Primeiramente, serão feitas algumas consideração acerca do tema Planejamento Tributário, a fim de melhor compreender o combate à erosão da base tributável proposto pela OCDE e seus impactos no Brasil.

3. PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

A dupla tributação da renda das empresas é tema abordado por tratados internacionais contra a bitributação, os quais, com estrutura de acordo bilateral, buscam definir em qual Estado a renda será tributada. De início considerados como um benefício à economia internacional, os tratados contra a dupla tributação passaram a ser utilizados como meios ardilosos por empresas que buscavam a redução artificial da base tributável.

Neste contexto, é de se notar que, ao propiciar a dupla exoneração fiscal, os planejamentos tributários abusivos atacam não os comandos normativos imediatos, mas sim a própria essência teleológica dos tratados contra a dupla tributação, criando vantagens indevidas.

Sobre o tema, os estudos realizados pela OCDE apontam que as multinacionais que praticam a erosão de base atendem aos requisitos locais da legislação dos países envolvidos⁴, contudo, acabam se enquadrando no conceito dos *abusos de formas*.

³ OCDE. **The OECD's Relations with its Key Partners**. Disponível em: <http://www.oecd.org/globalrelations/keypartners/>. Acesso em: 01 de maio de 2015.

⁴ “Beyond cases of illegal abuses, which are the exception rather than the rule, MNEs engaged in BEPS comply with the legal requirements of the countries involved.”
OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Abril de 2013. Disponível em: <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>. Acesso em 23 de abril de 2015, p. 7

Durante a 8ª Reunião da Cúpula do G20, realizada durante os dias 5 e 6 de setembro de 2013, em São Petersburgo – Moscou, as nações participantes, incluindo o Brasil, reconheceram que o atual tratamento dado ao combate à bitributação no modelo da OCDE não acompanhou a evolução dos novos modelos de negócios, levando a distorções que geram a chamada dupla exoneração tributária (“*double non-taxation*”).

Reconheceu-se que o atual modelo possui lacunas que dão vazão ao manejo, por parte dos contribuintes, de estruturas jurídicas que, revestidas de formas legítimas, em verdade desvirtuam⁵ os fins para os quais foram propostas as medidas contra a dupla tributação, a ponto de tornar nula ou irrelevante a tributação efetiva sobre suas operações⁶.

Adicionalmente, de acordo com o evidenciado pelo relatório emitido pela OCDE “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”⁷, especial preocupação tem sido dispendida aos planejamentos internacionais, em razão das mudanças na economia global decorrentes da crescente evolução das atividades ligadas à tecnologia da informação. Por se tratarem majoritariamente de serviços intangíveis, a criação de valor neste ramo de atividade decorre principalmente de propriedades intelectuais, cuja transferência e licenciamento possuem maior mobilidade, quando comparados à ativos imobilizados utilizados numa produção industrial, por exemplo.

Assim, observou-se o surgimento de uma nova fase no movimento regulatório das relações tributárias internacionais, com a superação da mera ideia de se evitar a dupla tributação, dirigindo os tratados a um sistema tributário internacional justo, que fortalece a integração dos diferentes países e cria barreiras à dupla exoneração fiscal, característica da erosão da base tributável.

⁵ “A interação de sistemas tributários domésticos (incluindo regras adotadas de acordo com padrões internacionais para reduzir a dupla tributação), contudo, podem levar também à lacunas que promovem oportunidades para eliminar ou reduzir significativamente a tributação sobre a renda de um modo inconsistente a política tributária interna e dos padrões internacionais”. Tradução Livre. Texto original: “The interaction of domestic tax systems (including rules adopted in accordance with international standards to relieve double taxation), however, can also lead to gaps that provide opportunities to eliminate or significantly reduce taxation on income in a manner that is inconsistent with the policy objectives of such domestic tax rules and international standards”.

OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Abril de 2013. Disponível em: <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>. Acesso em 23 de abril de 2015, p. 7

⁶ Não por acaso, a medida de número seis do plano de ação traçado pela OCDE corresponde justamente à prevenção do abuso na utilização de DTTs, através da criação de um novo modelo de previsões e recomendações ligadas à criação de normas domésticas para prevenir a concessão de benefícios em circunstâncias inapropriadas. *Idem*, p. 19.

⁷ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Abril de 2013. Disponível em: <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>. Acesso em 23 de abril de 2015, p. 7.

O atual modelo de tratados para evitar a bitributação, adotado pela OCDE (e informalmente, pelo Brasil⁸), não regula de maneira eficiente medidas para o combate à dupla exoneração fiscal, conferindo aos contribuintes uma liberdade praticamente irrestrita de organização de suas estruturas jurídicas.

4. REGRA ANTI-ELUSIVA BRASILEIRA

Para analisar adequadamente a figura do “planejamento tributário” sob o enfoque brasileiro, é preciso, primeiramente, estudar o que é uma conduta ilícita sob o ponto de vista tributário.

É fato que a liberdade de escolha da forma jurídica adotada para a realização dos atos e negócios deve estar dentro dos limites legais impostos pelo ordenamento (elisão fiscal), sob pena de cometer ilícito tributário (evasão fiscal). Neste ponto, inevitável se faz a análise dos artigos 116 e 149 do Código Tributário Nacional, os quais, somados, qualificam como ilícitas a ação fraudulenta, a conduta dolosa, a simulação e a dissimulação.

Pontua-se aqui, que a exposição de motivos desempenha função importante na construção de sentido da norma, vez que por meio dela é possível elucidar qual foi o intuito do legislador. Assim, a exposição de motivos tem conteúdo prescritivo frente à lei criada⁹.

Disto posto, haja vista a relevância da exposição de motivos das leis e normas, segue abaixo a exposição de motivos do art. 116 do Código Tributário Nacional:

6. A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito.

Conforme a literalidade da exposição de motivos da lei, o artigo 116 teria como intuito a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com finalidade de elisão. Este entendimento,

⁸ Desde maio de 2007, o Brasil participa das reuniões e debates da OCDE através de programas de “enhanced engagement” (engajamento ampliado) cujo objetivo seria uma possível futura adesão do país à Organização. Por não ser membro efetivo da Organização, o Brasil não está vinculado ao cumprimento das normas e recomendações estabelecidas no âmbito da OCDE, entretanto, dado o papel da entidade na dinâmica da economia global e na vanguarda das discussões da política tributária internacional, o Brasil passou adotar de maneira sistemática os modelos de tratados internacionais por ela criados, com poucas ou nenhuma adaptação.

⁹ Paulo de Barros Carvalho. Derivação e Positivização no Direito tributário. Vol. I. São Paulo: Noeses, 2011, p. 20.

se seguido à risca, acabaria por desconstituir todo e qualquer planejamento tributário, mesmo quando este estivesse dentro dos contornos da lei, e sem a existência de figuras como abuso de formas, simulação ou fraude.

Sobre o tema, contrariamente, Misabel Derzi entende que o artigo 116 do CTN não prevê cláusula geral antielisiva, bem como não prevê a inclusão de todo e qualquer Planejamento Tributário como ilícito¹⁰.

Da mesma forma, de acordo com Paulo Ayres Barreto, a partir da exposição de motivos da Lei Complementar n. 104/2001, pode-se concluir que “o abuso de direito e o abuso de formas jurídicas podem caracterizar para fins tributários, unicamente indícios de dissimulação”. O doutrinador afirma ser a dissimulação uma espécie de simulação.

Ainda no mesmo sentido Everardo Maciel¹¹, Secretário da Receita Federal à época da inserção do parágrafo único do artigo 116 do CTN, defende ser inconcebível a qualquer legislação tributária deixar de admitir a elisão, e pontua que o art. 116 do CTN só poderia ser aplicado em conformidade com procedimentos a serem fixados na lei ordinária, sob pena de violação à segurança jurídica.

Assim, apenas podemos concluir que a inserção do parágrafo único do artigo 116 reiteraria a disposição do artigo 149 do CTN, afirmando a competência da autoridade administrativa para requalificar os efeitos tributários caso estejam comprovados os atos de simulação previstos em lei ordinária.

Com fulcro no artigo 149 do Código Tributário Nacional, as práticas caracterizadas como dolo, fraude ou simulação contaminam o negócio jurídico com ilicitude, e classificam o ato como infração a ordem tributária.

De acordo com a doutrina civilista, a simulação pode ser absoluta, quando o negócio jurídico for simulado, sem que haja negócio jurídico real; ou relativa, quando subsistirem dois negócios jurídicos: o irreal, aparente para terceiros; e a real vontade das partes, isto é, o ato dissimulado.

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 353-354

¹¹ Pronunciamento durante o Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal promovido pela Escola de Administração Fazendária no ano de 2001 *apud* SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo 116, Parágrafo Único, do Código Tributário Nacional – Norma Geral Antielisiva?. Revista de Direito Processual Geral. Rio de Janeiro, 2005, p. 245-246.

Pontua-se que no nosso sistema tributário não há previsão legal sobre o “propósito negocial” ou a “teoria da substância sobre a forma”¹², contudo, apesar de doutrina divergente¹³, o CARF reiteradamente tem se posicionado acerca da aceitação dessas doutrinas como fundamento para suas análises, conforme segue:

CARF Decisão n. 1102-000.982 de 04 de Dezembro de 2013.

Caso Elctro Vidro S.A.

IRPJ/CSLL

Assunto: AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO. UTILIZAÇÃO DE SOCIEDADE VEÍCULO SEM PROPÓSITO NEGOCIAL. ANTECIPAÇÃO DE EXCLUSÕES DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. A utilização de sociedade veículo, de curta duração, colimando atingir posição legal privilegiada, quando ausente o propósito negocial, constitui prova da artificialidade daquela sociedade e das operações nas quais ela tomou parte, notadamente a antecipação de exclusões do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A operação levada a termo nesses moldes deve ser desconsiderada para fins tributários. SIMULAÇÃO. SUBSTANCIA DOS ATOS. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com s institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequêncis e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. (grifo meu)

CARF Decisão n. 1102-001.018 de 12 de Fevereiro de 2014.

¹² Tanto a teoria do propósito negocial ou empresarial (the business purpose doctrine), como a teoria da substância sobre a forma (the substance over form doctrine) foram historicamente aplicadas pela primeira vez no caso Gregory v. Helvering em 1935, nos Estados Unidos. Na decisão deste caso, a Suprema Corte americana entendeu que a reorganização empresarial não deveria ser considerada em razão de não existir propósito negocial.

Atualmente, não há nos Estados Unidos uma norma geral antielisiva, contudo, a Suprema Corte Americana tem aplicado as concepções teóricas de propósito negocial e substância, a partir do exame das especificidades de cada caso concreto, a fim de coibir certas práticas evasivas e elisivas.

¹³ GONÇALVES, José Artur Lima. Planejamento Tributário - Certezas e Incertezas. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Dialética, v. 10, p. 273-274 – “Nosso Sistema Tributário Nacional abrange constitucionalmente as descrições de hipóteses de incidência tributárias, sendo, portanto, necessário nos ater ao corte jurídico. Análises econômicas, sociais ou políticas, que não tenham passado pelo filtro do sistema normativo não podem ser utilizadas em desfavor do contribuinte”.

Caso Banco Itaú

IRPJ e outros

*Assunto: ÁGIO. FUNDAMENTO. DEMONSTRAÇÃO CONTEMPORÂNEA AOS FATOS. NECESSIDADE. (...) INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO. EXTINÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ÁGIO AMORTIZADO CONTABILMENTE. INDEDUTIBILIDADE. Não há previsão legal para o aproveitamento do ágio já amortizado contabilmente quando da extinção da participação societária em virtude de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra. Nesses casos, o ágio já amortizado e contabilizado no LALUR não pode mais ser aproveitado, devendo ser simplesmente baixado. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. USO DE EMPRESA VEÍCULO. APROVEITAMENTO POR OUTRA EMPRESA DO GRUPO. **PROPÓSITO NEGOCIAL**. POSSIBILIDADE. Em regra, é legítima a dedutibilidade de despesas decorrentes de amortização de ágio efetivamente pago, decorrente de transação entre partes independentes. Caso exista um **propósito comercial válido** e se demonstre ser possível a dedução do ágio por incorporação direta, não há óbices para que o grupo econômico "transfira" o ágio efetivamente pago para uma de suas controladas com o uso de empresa veículo, aproveitando-se do benefício fiscal em outra parte da estrutura societária. **Do mesmo modo que é necessário frear os planejamentos que criem benefícios fiscais aos quais o contribuinte não faça jus, não se deve permitir que um formalismo exacerbado impeça o uso de direito legitimamente adquirido.***

No caso concreto, para que um procedimento seja classificado como simulação, o fisco tem trazido aos autos elementos comprobatórios¹⁴ de que o Ato Aparente possui apenas forma, sem que haja conteúdo. Assim, só após a detalhada análise, conjuntamente com a elaboração de provas, é que pode-se alegar haver um ato simulado.

Disto posto, voltemos à análise dos estudos da OCDE sobre a erosão de base tributável frente à legislação brasileira.

5. DO PLANO DE AÇÃO TRAÇADO PELA OCDE E A PERSPECTIVA BRASILEIRA

¹⁴ MALAQUIAS, Claudemir Rodrigues, in Planejamento Fiscal Volume III - Capítulo VII – A Questão da Prova no Planejamento Tributário, Coord. Pedro Anan Jr, Ed. Quartier Latin, 2013. pag. 173.

É notório que a erosão da base tributária é prejudicial para a economia internacional, afetando a arrecadação dos Estados. Por esta razão, a OCDE elaborou um grupo dedicado ao estudo da erosão da base tributável (*BEPS*) e estipulou um Plano de Ação¹⁵, buscando 15 resultados específicos, quais sejam:

1. Enfrentar os desafios da economia digital;
2. Neutralizar os efeitos incompatíveis de arranjos híbridos;
3. Fortalecer regras de CFC;
4. Limitar a erosão da base via deduções de juros e outros pagamentos financeiros;
5. Combate mais eficaz à práticas fiscais nocivas, levando-se em conta a transparência e substância;
6. Prevenir o abuso de tratados;
7. Prevenir a evasão artificial do *status* de estabelecimento permanente;
8. Garantir que os resultados de preços de transferência estão em linha com a criação de valor - intangível
9. Garantir que os resultados de preços de transferência estão em linha com a criação de valor - riscos e capital
10. Garantir que os resultados de preços de transferência estão em linha com a criação de valor - outras transações de alto risco
11. Estabelecer metodologias para coletar e analisar dados sobre a erosão de base e ações para lidar com tais dados;
12. Exigir dos contribuintes a divulgação de mecanismos de planejamento fiscal agressivo;
13. Reexaminar documentação dos preços de transferência;
14. Tornar os mecanismos de resolução de litígios mais eficazes;
15. Desenvolver um instrumento multilateral para alteração de tratados bilaterais.

O Plano de Ação da OCDE foi traçado em conjunto com o G-20 (portanto, em conjunto com países em desenvolvimento, como o Brasil), e objetiva a efetivação de medidas já em 2015. É preciso salientar que ainda estão sendo elaborados estudos sobre o tema, e que a OCDE continua fomentando análises regulares para melhorias do Plano de Ação.

¹⁵ OCDE. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Julho de 2013. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. Acesso em 15 de maio de 2015.

6. ASPECTOS LEGISLATIVOS BRASILEIROS E O BEPS

Feitas as considerações iniciais e os apontamentos sobre os planejamentos tributários abusivos e o sistema tributário brasileiro, resta verificar as ações já repercutiram na norma brasileira ou as normas brasileiras que ainda deverão sofrer os impactos do BEPS.

Para estudar mais profundamente os tópicos analisados pelo BEPS, os 15 tópicos do Plano de Ação da OCDE serão sintetizados em três pontos principais que geram reflexos na legislação brasileira: busca por substância econômica, propósito negocial e determinação de regra geral antielisiva; transparência global das informações e; erosão de base em sentido estrito.

É preciso ressaltar que a presente análise não tem o condão de esgotar a temática acerca do Plano de Ações do BEPS, muito menos a de esgotar os estudos referentes às recomendações propostas pela OCDE.

a) Busca por Substância Econômica, Propósito Negocial e Determinação de Regra Geral Antielisiva

Apesar da nota anterior pontuando a falta de regulação brasileira sobre noções de substância econômica e propósito negocial, as considerações sobre o tema são de extrema relevância quando analisamos o BEPS. Dito isto, serão abordadas as medidas que têm como objetivo atestar a natureza negocial dos atos empresariais que gerem impactos tributários.

Neste contexto, a definição de estabelecimento permanente (ação número 7 - “Prevent the artificial avoidance of PE status”), os aprimoramentos das regras de CFC (“Controlled Foreign Companies”, encontradas na ação número 3 - “Strengthen CFC rules”), e a documentação global de Preços de Transferência (ações número 8, 9 e 10 - “Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation”) procuram controlar abusos advindos dos planejamentos tributários agressivos. Estas ações visam reduzir a prática de planejamentos que possuam a econômica tributária como o único objetivo, sem que haja real propósito negocial.

Somam-se a estas medidas, aquelas que evitam as práticas tributárias nocivas por parte de países que não tributam a renda, ou a tributam por meio de alíquotas ínfimas: ação 5

(“*Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance*”), e a ação 2, que busca a neutralização dos instrumentos híbridos, (“*Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements*”).

Pontua-se, de início, que a Ação n. 3 repercutiu positivamente na legislação brasileira, haja vista que a ação internacional influenciou a alteração das regras de CFC brasileiras por meio da lei 12.973/2014, que aproximou o direito brasileiro das regras propostas pelo BEPS, trazendo importantes avanços à questão. Não será tema do presente estudo a análise dos benefícios ou prejuízos que a lei 12.973/2014 trouxe, contudo é inegável a repercussão das análises do BEPS no direito brasileiro.

No que tange ao tema de “estabelecimentos permanentes” é preciso pontuar que tal definição não esta prevista na legislação brasileira. Ainda assim, não é possível deixar de ressaltar e importância da análise no âmbito internacional, não esquecendo de que o resultado da implementação do projeto em análise pode acarretar em uma evolução na legislação brasileira.

Da mesma forma, em relação à neutralização dos efeitos dos instrumentos híbridos, não existe na legislação brasileira previsão legal que coíba ou delimite tal pratica, sendo este outro campo a ser explorado por uma futura alteração legislativa.

b) Transparência Global das Informações

Uma das principais iniciativas da OCDE por meio do BEPS é o incentivo à transparência das informações tributárias e financeiras das empresas, e o intercâmbio dessas informações dentre os países.

Assim, o BEPS, por meio da Ação 13, denominada “*Guidance of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*”, procurou uniformizar a elaboração de análises de preços de transferência em nível global.

A Ação 13 teve como intuito a disponibilização de três diferentes níveis de informação a respeito dos riscos envolvidos nos estudos de preços de transferência:

- 1) a análise das funções e riscos das empresas de cada país (*Country-by-Country Report*),

- 2) um sumário (*Masterfile*), contendo as transações entre empresas vinculadas que sejam globalmente mais relevantes, com detalhamento dos montantes envolvidos e as políticas adotadas pela Entidade em sua análise,
- 3) uma análise local (*local file*), contendo a comprovação detalhada das políticas de preços de transferência a serem disponibilizadas para as autoridades de cada país (de acordo com a legislação doméstica).

Sobre o tema, o relatório da OCDE detalha que¹⁶:

“Tomados de forma conjunta, esses três documentos (informações país a país, sumário e documentações locais) exigirão do contribuinte uma política consistente de preços de transferência, proverão aos órgãos fiscais informações úteis sobre os riscos de preços de transferência possibilitando a elas determinada onde os recursos de fiscalização serão mais efetivamente gasto e, no caso de uma fiscalização fornecer informações para o início e determinação do objeto a ser fiscalizado. Estas informações devem facilitar à autoridade fiscal a identificação de quais Empresas realização práticas de preços de transferência, bem como, outras práticas que tem por efeito o aumento de base tributável em ambientes mais vantajosos tributariamente (...).”

Assim, apesar da legislação brasileira divergir quase que integralmente dos *Guidelines OECD*, a documentação Global de Preços de Transferência (*Global Masterfile TP Documentation – “Global Doc.”*) deverá ser elaborada internacionalmente e, quando o Brasil for um dos países envolvidos na estratégia de negócios do Grupo Econômico, a Empresa brasileira também deverá cumprir com a análise do *Global Doc*.

Portanto, tendo o Brasil aderido ou não à legislação de preços de transferência internacional, uma análise econômica da empresa (*function & risk analysis*) deverá ser elaborada a fim de estimarem as funções, os riscos e os ativos da Empresa Brasileira, para só

¹⁶ Tradução Livre. Texto Original: Taken together, these three documents (country-by-country report, master file and local file) will require taxpayers to articulate consistent transfer pricing positions, will provide tax administrations with useful information to assess transfer pricing risks, make determinations about where audit resources can most effectively be deployed, and, in the event audit are called for, provide information to commence and target audit enquiries. This information should make it easier for tax administrations to identify whether companies have engaged in transfer pricing and others practices that have the effect of artificially shifting substantial amounts of income into tax-advantage environments (...).” OECD (2014), Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. OECD/G20 Base Erosion and Profits Shifting Project, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en> Acesso em: 29/03/2015

então ser possível atestar internacionalmente se a forma de remuneração das empresas do Grupo esta de acordo com a prática econômica global prevista pela OCDE.

Note que a OCDE prevê uma série de métodos que permitem analisar a margem mínima que deverá constar em cada empresa do grupo econômico, a fim de definir uma estratégia de remuneração equânime e proporcional com as funções, riscos e ativos de cada entidade.

Adicionalmente, dentro do tema “Transparência Global das Informações”, em maio de 2013 o Decreto nº 8.003 promulgou o acordo entre os governos do Brasil e dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos.

O referido decreto objetiva a troca entre as duas nações de informações tributárias que possam influenciar na determinação, lançamento, execução ou cobrança de tributos, tornando mais eficiente suas atribuições fiscalizatórias.

Com a promulgação, os dois países terão acesso mútuo aos dados atinentes aos seguintes tributos (artigo 3, Decreto 8.003 de 2013):

- a. **Por parte do Brasil:** imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica (IRPF e IRPJ, respectivamente); imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações financeiras (IOF); imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); contribuição para o programa de integração social (PIS); contribuição social para o financiamento da seguridade social (COFINS); e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).
- b. **Por parte dos Estados Unidos:** impostos federais sobre a renda; impostos federais sobre a renda auferida da atividade autônoma; impostos federais sobre heranças e doações; e impostos federais sobre o consumo;

Cumprir destacar ainda o fato de que o Brasil aderiu, em 3 de novembro de 2011, à “Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa sobre Assuntos Tributários” (“Convenção Multilateral” da OCDE), no que se refere ao compartilhamento de informações, fato que coloca o Brasil em posição favorável no presente cenário de mudanças globais .

Como consequência da análise acima exposta, resta claro que a OCDE busca a abertura de informações entre os países como uma forma de adequar as atividades de cada empresa com as respectivas consequências tributárias.

Os Estados terão acesso não apenas às informações relativas às transações a ele relacionadas, mas também a toda política de remuneração de acordo com análise de preços de transferência dos outros países com os quais os seus contribuintes mantiverem relação.

Este passo permitirá maior eficiência na fiscalização e na repressão de planejamentos tributários abusivos, que gerem danos à arrecadação.

Seria, em outras palavras, possibilitar que entes tributantes detenham informações suficientes para combaterem negócios que careçam de conteúdo negocial, pautando-se unicamente na economia tributária gerada por tais movimentos, o que só se torna visível e comprovável muitas vezes diante do conhecimento oferecido por tais exigências de cunho multilateral.

Demonstra-se assim clara vantagem oriunda da cooperação entre diferentes Estados e que coaduna à efetividade de medidas de combate à erosão de base e transferência de lucros, uma vez que o acesso a esse tipo de informação, também buscado, por exemplo, na ação 12 denominada “*Requiring Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements*”, permite a caracterização, normalmente dificultosa pelos meios tradicionais, de uma estrutura montada pelo contribuinte cujo único objetivo seja a pura economia tributária, isto é, a cooperação internacional pode fornecer critério para a identificação do propósito negocial.

c) Erosão de Base em Sentido Estrito

Neste grupo são classificáveis aquelas medidas que busquem identificar meios para o combate de práticas que deteriorem a base tributária por meio de instrumentos de planejamento tributário.

Deste modo, foram consideradas, de forma conjunta: a ação que busca identificar soluções para a problemática oriunda da economia digital, explicitadas na Ação 1 (“*Address the tax challenges of the digital economy*”); aquela que visa identificar soluções a erosão da base tributável por meio de deduções de empréstimos e outros pagamentos financeiros, demonstrada na Ação 4 (“*Limit base erosion via interest deduction and other financial payments*”); e a prevenção de abuso de tratados por meio do desenvolvimento de modelos de

regras a serem inseridos em tais mecanismos e recomendações ao desenvolvimento de legislação interna que combata tais abusos, medida essa demonstrada na Ação de número 6 (“*Prevent treaty abuse*”).

Tais questões tendem a buscar soluções para questões que afetam diretamente a capacidade estatal em tributar uma vez que acabam por diluir a pretensão tributária seja por dificuldades em encontrar liames de vínculo entre o fato imponible e o território, seja por meio do uso de artifícios externos, como a criação de obrigações financeiras que distorcem a real ocorrência do elemento fático antecedente da obrigação tributária.

Em sucintas palavras, os desafios pela celebração de novos negócios, como a prestação de serviços ou venda de bens exclusivamente por meios digitais, impõem aos países a superação do uso de conceitos tradicionais para buscar a ligação entre o possível contribuinte e o pretenso tributante. Tal solução, ainda não é clara em nosso ordenamento jurídico, demonstrando mais uma vez a necessidade da integração de diferentes expertises na busca de atualizações à ciência tributária.

Quanto àquilo que convencionalmente se chama de “*thin capitalization*”, a matéria é extensamente tratada em nosso ordenamento, seja pela regra específica de sub-capitalização, positivada pela Medida Provisória nº 472/2009, convertida na Lei nº 12.249/2010, seja pela previsão de limite de dedutibilidade explicitada nas regras de preços de transferência - atualmente regulamentadas pela Lei nº 9.430/96 e as posteriores alterações promovidas pela Lei nº 12.715/2012. Neste aspecto, é possível defender que o direito brasileiro esteja em linha com as regras internacionais propostas pela OCDE.

Finalmente, quanto aos aspectos pretendidos na busca pela prevenção ao abuso de tratados, cabe mencionar que o Brasil tem se esforçado em coibir seu uso, tanto por meio de uma tributação em fonte em alíquotas mais altas para pagamentos realizados junto a países considerados como de tributação favorecida somada a sujeições às regras de preços de transferência a tais situações, quanto pela busca de inclusão de regras anti-abuso quando da celebração de novos tratados. Tais medidas podem, e certamente serão tratadas de melhor maneira quando influenciadas pelos resultados da aplicação do BEPS.

Conforme leciona Luis Flávio Neto¹⁷ (grifo nosso):

Assim, parece necessário concluir que, embora haja reclamos na doutrina e na jurisprudência do CARF para adoção de teses do *abuso do direito*, *abuso de formas*, *fraude à lei* e *propósito negocial*, estas não se encontram positivadas no ordenamento jurídico brasileiro, ao menos que, com tais expressões, se queira referir à *simulação*. Há, no ordenamento tributário vigente, apenas norma de reação à simulação (CTN, arts. 149, VII e 116, parágrafo único). As manifestações doutrinárias não possuem o condão de inovar o ordenamento tributário pátrio [...].

Assim, como há de se notar, a doutrina e jurisprudência brasileira não são estranhas aos conceitos trazidos nas premissas de abuso de forma, substância econômica e propósito negocial propostas pela OCDE no combate à erosão de base, entretanto tais institutos apenas podem ser combatidos quando englobados nos atos de simulação, fraude, ou dolo.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme analisado, a interação de sistemas normativos, em casos onde o contribuinte atua em duas jurisdições (empresa multinacionais, por exemplo), pode ser fonte de obrigações tributárias em ambas, na medida em que o mesmo fato gerador pode se conformar com as hipóteses de incidência abstratamente previstas nas normas das duas jurisdições;

Apesar do Brasil não ser signatário da OCDE e não possuir positivada a teoria do propósito negocial, algumas figuras de intersecção podem ser traçadas entre OCDE e direito brasileiro:

1. Dentre os pontos alinhados pela OCDE, as premissas relacionadas às regras de subcapitalização foram incorporadas ao sistema tributário positivo brasileiro, demonstrando harmonização para com as premissas estabelecidas pela OCDE relacionadas ao tema.
2. As regras de CFC sofreram recente atualização a fim de se aproximarem das regras utilizadas a nível internacional.

¹⁷ FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do “Abuso” no Planejamento Tributário**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo. São Paulo: 2011, p 3.

3. O Brasil tem demonstrado uma expressiva atuação internacional na busca de firmar acordos para compartilhamento de informações tributárias como o Acordo estabelecido com o Governo dos Estados Unidos da América para o Intercâmbio de Informações Relativas a Tributos e ainda, a “Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa sobre Assuntos Tributários” (“Convenção Multilateral” da OCDE), histórico que coloca o país em posição favorável com relação às mudanças globais nas políticas tributárias;
4. Apesar do Brasil não possuir uma legislação de preços de transferência nos moldes OCDE, as empresas multinacionais que possuam subsidiárias ou matrizes no Brasil, deverão elaborar uma documentação global de preços de transferência com base nas regras estabelecidas pela OCDE¹⁸.

É preciso notar que todas as multinacionais brasileiras sofrerão os impactos do BEPS mesmo o Brasil não internalizando a legislação da Organização. Isto, porque as normas OCDE são reconhecidas em praticamente toda América Latina, América do Norte, Europa, e por diversos países da Ásia e na África.

Por fim, deve ser ressaltado que a doutrina e jurisprudência administrativa brasileira não são estranhas aos conceitos trazidos nas premissas de abuso de forma (regras gerais anti-elusão), substância econômica e propósito negocial propostas pela OCDE no combate à erosão de base, entretanto tais institutos carecem de clara positivação para sua efetiva aplicabilidade, de modo a prezar pela segurança jurídica e combate aos planejamentos tributários abusivos.

¹⁸ *Global Transfer Pricing Documentation*