

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA  
*Coordenador*

## PLANO BEPS

Belo Horizonte  
**FORUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO  
2019

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

#### Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármen Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvia Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto ( <i>in memoriam</i> )	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabrizio Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

## FÓRUM

CONHECIMENTO JURÍDICO

Luis Cláudio Rodrigues Ferreira  
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo  
Aline Sobreira de Oliveira

Av. Afonso Pena, 2770 – 15ª andar – Savassi – CEP 30130-012  
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 2121.4900 / 2121.4949  
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do e-mail [editorial@editoraforum.com.br](mailto:editorial@editoraforum.com.br) para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com a AACR2

P712 Plano BEPS / Alexandre Alkmim Teixeira (Coord.) – Belo Horizonte : Fórum, 2019.

556p.; 17cm x 24cm  
ISBN: 978-85-450-0654-1

1. Direito Internacional Privado. 2. Direito Tributário. 3. Direito Tributário Internacional. I. Teixeira, Alexandre Alkmim. II. Título.

CDD 342.3  
CDU 341.9

Elaborado por Daniela Lopes Duarte - CRB-6/3500

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (Coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 556p. ISBN 978-85-450-0654-1.

#### PREFÁCIO

ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA .....19

#### O MODELO BEPS E SUA APLICAÇÃO NO BRASIL

HELENO TAVEIRA TORRES .....	23
1 Observações gerais .....	23
1.1 Prioridades.....	24
1.2 Participação do Brasil.....	24
1.3 Contexto nacional .....	25
1.4 Direitos dos contribuintes e riscos.....	27
2 BEPS e suas medidas.....	28
2.1 <i>Action 12</i> .....	28
2.2 <i>Action 1 – Digital Economy</i> .....	29
2.3 <i>Action 2 – Hybrid Mismatch Arrangements</i> .....	30
2.4 <i>Action 3 – Controlled Foreign Company (CFC) Rules</i> .....	32
2.5 <i>Action 4 – Interest Deductions and Other Financial Payments</i> .....	34
2.6 <i>Action 14</i> .....	35
2.7 <i>Action 5 and Action 6</i> .....	35
2.8 <i>Action 7</i> .....	38
2.9 <i>Actions 8 a 10 – Transfer Pricing Measures (Itens 8-10 and 13)</i> .....	38
2.10 <i>Action 13 – Transfer Pricing and Country-by-Country Reporting</i> .....	40
2.11 <i>Action 15 – Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties</i> .....	41
3 Conclusões.....	41

# AJUSTES CORRELATOS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA POR MEIO DE PROCEDIMENTO AMIGÁVEL

LUIS EDUARDO SCHOUERI

GUSTAVO LIAN HADDAD

## 1 A intrigante posição brasileira nas Ações 8-10 do BEPS

É bastante conhecida a peculiar posição brasileira em relação a sua legislação de preços de transferência.

Embora se utilize da nomenclatura dos métodos transacionais das Diretrizes da Organização para o Comércio e Desenvolvimento Econômico (OCDE) – *TP Guidelines*, nossa legislação adota margens de lucros pré-determinadas para apurar o valor de mercado para a pessoa residente no Brasil partícipe da transação e desconsidera elementos de análise funcional e de proporção de riscos assumidos pelas partes envolvidas.

Privilegia, assim, a praticabilidade em busca de uma equidade média, geral, em detrimento da justiça individual do caso concreto.

Na visão das autoridades fiscais brasileiras, esta posição não representa um desvio em relação ao padrão *arm's length*, mas simplesmente um meio de realizá-lo dentre os vários possíveis.<sup>1</sup>

A administração fiscal brasileira, entretanto, não deixa de reconhecer, nos fóruns internacionais, as possíveis limitações do modelo. No capítulo brasileiro do “Manual Prático de Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento” publicado pelas Nações Unidas o Brasil reconhece que o sistema de margens fixas pode resultar na tributação de algumas empresas brasileiras em bases superiores ou inferiores a sua lucratividade efetiva, com potencial para dupla tributação econômica.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Na Solução de Consulta nº 9, de 1 de novembro de 2012, a Coordenação do Sistema de Tributação afirma: “17. Para fins de balizar as transações internacionais efetivadas com pessoas vinculadas, de forma a verificar se tais operações diferem das condições normais de mercado, segundo o princípio *arm's length*, a legislação brasileira de preços de transferência prevê regras estabelecidas nos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

<sup>2</sup> UN. *United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (2017), p. 539-540, parágrafos D.1.7.1 e D.1.7.2. In UN.org. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2018.

Neste contexto, é no mínimo intrigante a posição brasileira adotada nas Ações 8-10 do Projeto BEPS.<sup>3</sup>

Tais Ações tiveram por objetivo rever diretrizes da prática internacional de preços de transferência para assegurar que a alocação de lucros tributáveis, especialmente em relação a transações com intangíveis, estivesse alinhada com o local da criação real de valor (o chamado *value creation approach*).

Não é objeto do presente trabalho examinar em profundidade as recomendações das Ações 8-10, bastando-se referir, entre outros elementos, a atribuição de relevância para as funções efetivamente exercidas e para os riscos e ativos efetivamente controlados pelas empresas do grupo em detrimento da alocação contratual de tais funções e riscos, quando esta não reflete a realidade; e a possibilidade de utilização de resultados posteriores à transação como *proxy* para a determinação do valor de intangíveis de difícil avaliação (*hard-to-value intangibles*).

O ponto de partida para as alterações propostas é o arcabouço conceitual das *TP Guidelines*, forte na aplicação da análise funcional e de riscos para a alocação de lucros tributáveis e concretização do padrão *arm's length*. No Sumário Executivo das Ações 8-10 (*Sumário Executivo*) consta a seguinte afirmação categórica (no original em inglês):<sup>4</sup>

*This Report contains revised guidance which responds to these issues and ensures that the transfer pricing rules secure outcomes that see operational profits allocated to the economic activities which generate them. It represents an agreement of the countries participating in the OECD/G20 BEPS Project. For countries that formally subscribe to the Transfer Pricing Guidelines, the guidance in this Report takes the form of amendments to the Transfer Pricing Guidelines. Therefore this Report also reflects how the changes will be incorporated in those Guidelines.* (grifos de transcrição)

Sendo o Brasil um dos países ativamente participantes do Projeto BEPS, salta aos olhos a possível dificuldade na aplicação do compromisso assumido considerando o contexto da nossa regulação de preços de transferência, que adota premissas aparentemente incompatíveis com aquelas em que se baseiam as *TP Guidelines*.

A afirmação transcrita do Sumário Executivo é, em seguida, complementada por uma nota de rodapé específica em relação ao Brasil (*Nota 1*), redigida nos seguintes termos (no original em inglês):<sup>5</sup>

*Brazil provides for an approach in its domestic legislation that makes use of fixed margins derived from industry practices and considers this in line with the arm's length principle. Brazil will continue to apply this approach and will use the guidance in this report in this context. When Brazil's Tax Treaties contain Article 9, paragraph 1 of the OECD and UN Model Tax Conventions and a case of double taxation arises that is captured by this Treaty provision, Brazil will provide access to MAP in line with the minimum standard of Action 14.* (grifos de transcrição)

<sup>3</sup> BEPS significa *Base Erosion and Profit Shifting*, alcunha atribuída a um conjunto de ações patrocinadas pela OCDE e pelo G20 para combater a concorrência fiscal desleal e o chamado planejamento fiscal agressivo.

<sup>4</sup> OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Executive Summaries 2015 Final Reports*. Paris: OECD, 2015, p. 28.

<sup>5</sup> OECD, *loc. cit* (nota 4).

A primeira metade da Nota 1 reconhece a existência das margens fixas na legislação brasileira e admite que o Brasil as continue aplicando, com o compromisso de usar as diretrizes do relatório em tal prática. Como afirmamos anteriormente, não é tarefa fácil conciliar a prática de margens predeterminadas com as recomendações do relatório, que tomam como ponto de partida a análise de funções desenvolvidas e riscos assumidos; sendo elas ignoradas ou relegadas a segundo plano pela legislação e prática administrativa brasileira de preços de transferência.<sup>6</sup>

Neste artigo os autores pretendem examinar questões derivadas da afirmação constante da segunda metade da Nota 1. Nesta parte, o Brasil assumiu o compromisso de permitir o acesso aos procedimentos amigáveis de solução de conflitos de dupla tributação (*Mutual Agreement Procedure* ou "MAP"), com a adoção dos padrões mínimos da Ação 14 do BEPS, diante de situações de dupla tributação envolvendo contraparte residente em país com o qual o Brasil tenha celebrado Acordo para Evitar a Dupla Tributação (ADT) que contenha a previsão do artigo 9, parágrafo primeiro (*Artigo 9(1)*) da Convenção Modelo da OCDE relativa a Impostos sobre a Renda e o Capital (*Convenção Modelo da OCDE*) ou da Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas relativa à Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento (*Convenção Modelo da ONU*).

O Artigo 9(1) determina, em essência, que quando em transações entre partes relacionadas forem estabelecidas ou impostas condições diversas das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que teriam sido obtidos, se tais condições não existissem, poderão ser acrescidos aos lucros da empresa e como tal tributados. Representa a adoção pelo ADT do padrão *arm's length* para mensuração de transações entre partes relacionadas.

Considerando que a totalidade dos trinta e três ADTs dos quais o Brasil é signatário e que estão atualmente em vigor<sup>7</sup> contém previsão idêntica ou substancialmente similar à do Artigo 9(1), a relevância prática do compromisso é evidente, ainda mais diante do fato de que o governo brasileiro tem por política não incluir em seus ADTs o parágrafo 2º do Artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE ou da ONU; que prevê o ajuste simétrico de preços de transferência por um Estado Contratante sempre que o outro o fizer em observância ao padrão *arm's length*.

A Nota 1 expressa a visão brasileira de que a ausência do art. 9(2) em seus ADTs não afasta a possibilidade de ajuste correlato por MAP, impulsionada pela adesão do Brasil aos padrões mínimos da Ação 14 do BEPS, que tem por objetivo tornar mais efetivos os mecanismos de solução de conflitos advindos da aplicação de ADTs.

Diante desta postura, surge importante questão para a aplicação do MAP aos casos de preços de transferência pela autoridade fiscal brasileira, voltada a determinar

<sup>6</sup> Para a análise dos possíveis significados do compromisso assumido na primeira metade da Nota 1 veja-se SCHOJER, Luis Eduardo e GALENDI JUNIOR, Ricardo André. *The Brazilian Mysterious position on Actions 8-10: a Blank Check for Cherry Picking?*. In: Kluwer International Tax Blog. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2016/10/25/the-brazilian-mysterious-position-on-actions-8-10-a-blank-check-for-cherry-picking/>. Acesso em: 15 jul. 2018.

<sup>7</sup> Em 15.07.2018 estavam em vigor ADTs celebrados pelo Brasil com os seguintes países: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Equador, Eslováquia e República Tcheca (antiga Tchecoslováquia), Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Países Baixos, Peru, Portugal, Rússia, Suécia, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela.

como se dará a interação entre a previsão do Artigo 9(1) e a legislação doméstica de preços de transferência neste caso.

Decorrencia de tal interação será a extensão do padrão *arm's length* a se considerar na aplicação do MAP pela autoridade fiscal brasileira.

## 2 A Ação 14 do BEPS e MAP no Brasil

É da tradição da prática brasileira de ADTs a inclusão de cláusulas de MAP. Todos os ADTs dos quais o Brasil é signatário e atualmente em vigor contêm previsão de alguma forma de MAP, ainda que com variações.

O Brasil aderiu aos padrões mínimos da Ação 14 do BEPS, dentre os quais a previsão de prazo para a solução, a permissão de acesso à autoridade de quaisquer dos Estados envolvidos e a existência de regulação clara dos procedimentos aplicáveis – o último requisito atendido pelo Brasil em 2016 com a edição da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 1.669, editada após processo de consulta pública aberto pela autoridade fiscal brasileira.<sup>8</sup> A inclusão de casos de preços de transferência dentre aqueles passíveis de resolução via MAP também é parte dos padrões mínimos de observância obrigatória.<sup>9</sup>

Por outro lado, várias das melhores práticas da Ação 14, de observância desejável mas não obrigatória, não são adotadas pelo Brasil. Por exemplo, a inclusão do Artigo 9(2) nos ADTs e a previsão de cláusula de arbitragem para a solução de conflitos.<sup>10</sup>

Será interessante observar se o compromisso do Brasil resultará em efetiva utilização do MAP para a solução de casos de dupla tributação no país, revertendo tendência histórica de pouquíssima efetividade na seara doméstica.

Em excelente trabalho de reconstituição histórica, Matheus Barbosa explica como a escassez de informação pública disponível conduziu parte da doutrina a cogitar a possível inexistência de precedentes da utilização do MAP no país.<sup>11</sup>

Não obstante, demonstra em seguida que tal procedimento já teria tido aplicação prática pelo menos desde 2004, como atesta referência expressa no Ato Declaratório Interpretativo nº 27, editado pela RFB naquele ano<sup>12</sup> para manifestar interpretação específica acerca do ADT com a Espanha. Por fim, noticia resposta à solicitação formulada à Coordenação-Geral de Relações Internacionais, obtida através da Lei de Acesso à Informação, do início de 2016, que apontou que o Brasil tomara parte em quinze MAPs nos cinco anos anteriores; afastando, desta forma, qualquer suspeita acerca da inexistência do procedimento no Brasil.

Mais recentemente, os dados informados pelo governo brasileiro à OCDE deram conta de que no início de 2016 havia um total de 11 procedimentos de MAP abertos no Brasil (sendo 7 de preços de transferência), 4 novos se iniciaram naquele ano

<sup>8</sup> O procedimento foi regulado pela Instrução Normativa RFB nº 1.669, de 9 de novembro de 2016.

<sup>9</sup> Item 1.1 do Relatório Final da Ação 14 do BEPS.

<sup>10</sup> OECD. *Brazil Dispute Resolution Profile (Last updated: 1 September 2016)*, p. 7-9. In: OECD.org. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/dispute/Brazil-Dispute-Resolution-Profile.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2018.

<sup>11</sup> BARBOSA, Mateus Calicchio. *O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros – Série Doutrina Tributária*. Vol. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 113-114.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 120-123.

(todos de preços de transferência) e 2 se encerraram (1 de preços de transferência, mas sem conclusão efetiva), resultando em estoque de 13 casos ao final do ano.<sup>13</sup>

Os números brasileiros são infinitamente tímidos quando comparados com países da Europa, América do Norte e Ásia, em que casos de MAP contam-se às centenas e até milhares.<sup>14</sup> O quadro abaixo, com dados extraídos das informações disponibilizadas pelos diferentes governos à OCDE, ilustra a disparidade:

Estadísticas de MAP por país para 2016  
Todos os casos iniciados antes ou a partir de 1º de janeiro de 2016

Jurisdições informantes	Estoque inicial	Casos iniciados	Casos encerrados	Estoque final (31.12.2016)
Brasil	11	4	2	13
Alemanha	1177	353	350	1180
Canadá	260	124	160	224
Bélgica	764	426	438	752
China (República Popular da)	160	32	84	108
França	844	296	303	837
Japão	103	36	25	114
Índia	622	78	55	645
Itália	308	159	29	438
Reino Unido	262	109	57	314
Estados Unidos	972	179	184	967

A renovação do interesse do Brasil pelo MAP com a regulamentação do procedimento pela Instrução Normativa RFB nº 1.669 e a revisão de pares (*peer review*) prevista na Ação 14 (a brasileira está programada para dezembro de 2018)<sup>15</sup> podem contribuir para a maior efetividade do MAP no Brasil, proporcionando evidente melhoria ao ambiente de negócios e dando concretude ao princípio da capacidade contributiva pela redução das situações potenciais de dupla tributação.

Não obstante, e especialmente em questões de preços de transferência, o acesso ao MAP somente será crível e perseguido se dele se esperar efetividade, com postura da autoridade brasileira que busque solução para a dupla tributação com adequada aplicação dos ADTs.

<sup>13</sup> OECD. *Mutual Agreement Procedure Statistics per country for 2016 - Brazil*. In: OECD.org. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/dispute/brazil-2016-mutual-agreement-procedure-statistics.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2018.

<sup>14</sup> A tabela com todas as jurisdições informantes para o ano de 2016 pode ser encontrada no seguinte endereço: <http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2016-per-country-all.htm>. Acesso em: 18 jul. 2018.

<sup>15</sup> OECD. *BEPS Action 14: Peer Review and Monitoring. Assessment Schedule for Stage 1 Peer Reviews*. In OECD.org. <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-14-peer-review-assessment-schedule.pdf>. Acesso em 25 jul. 2018.

Para tanto, relevante será o modo como se dará a interação entre o Artigo 9(1) dos ADTs, mencionado na Nota 1 e a legislação doméstica de preços de transferência, com reflexos na determinação da extensão do padrão *arm's length* aplicável em cada caso. É o que se passa a examinar.

### 3 A relação entre ADT e lei interna

A doutrina há muito discute a relação entre tratados internacionais e lei interna.

A questão foi inicialmente examinada sob a ótica das teorias monista e dualista, que buscavam explicar a relação entre a ordem jurídica interna e internacional. A primeira, advogando a existência de um único sistema jurídico; e a segunda, propugnando a convivência de ordens jurídicas paralelas que se intercomunicam apenas mediante recepção das normas internacionais nos ordenamentos jurídicos nacionais.

Os adeptos de ambas as teorias evoluíram para versões moderadas, sendo a distinção atualmente pouco relevante para a solução de questões concretas.<sup>16</sup>

No direito brasileiro, a Constituição Federal prevê, em seu artigo 5º, parágrafo 2º, que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte; e em seu artigo 5º, parágrafo 3º, que os tratados internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados em dois turnos, em cada uma das casas do Congresso Nacional, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Assim, sempre que se puder extrair de um tratado internacional a tutela de um direito ou garantia individual, ele terá guarida constitucional, e tratados que versem sobre direitos humanos e que tenham aprovação de dois terços das casas do Congresso terão status constitucional. Tais aspectos, na visão de Alberto Xavier, seriam indicativos da adoção da teoria monista em nosso país.<sup>17</sup>

Considerando que a igualdade é direito e garantia individual, e que em matéria tributária um de seus corolários é a capacidade contributiva, infere-se que a proteção contra a dupla tributação veiculada pelos ADTs tem guarida constitucional na medida em que busca realizar a capacidade contributiva.

Por outro lado, em matéria tributária, a doutrina e a jurisprudência brasileiras são assentes no sentido de que os tratados “prevalecem” sobre a lei interna, embora sejam muitos e questionáveis os fundamentos teóricos adotados para se chegar à conclusão.

É de pouca valia para a explicação a linguagem adotada pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o tratado internacional “revoga” a lei interna com ele incompatível, levando alguns a invocar relação de especialidade para sustentar a prevalência.<sup>18</sup> Tal fundamento também tem alguma ressonância na jurisprudência.<sup>19</sup>

<sup>16</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 104-107.

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 123-124.

<sup>18</sup> Defendendo o critério da especialidade: *Ibidem*, p. 104 e MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 92.

<sup>19</sup> Veja-se, por exemplo, a ementa do acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região na Apelação/Remessa Necessária nº 0004166-76.2012.4.03.6130/SP, j. 16/08/2017, DJ. 22/08/2017: “INTERNACIONAL PRIVADO E TRIBUTÁRIO. PRELIMINARES REJEITADAS. TRATADOS INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. INEXISTÊNCIA DE ROYALTIES

A rigor, a relação entre tratados internacionais em matéria tributária, interessando-nos particularmente os ADTs, e a lei interna se resolve pela questão da jurisdição.

Por meio do ADT, o Brasil, no exercício de sua soberania, firma compromisso internacional determinando até onde vai sua jurisdição em determinadas matérias. Trata-se de exercício voluntário de autolimitação de competência tributária.

No espaço delimitado pelo ADT, a lei interna pode atuar para instituir incidências tributárias. Nas áreas em que o ADT exclui a competência brasileira, a lei interna não pode interferir por ausência de jurisdição e, portanto, de fundamento de validade.

ADT e lei interna têm atribuições materiais distintas. Pelo primeiro, o Estado autodelimita suas competências tributárias, enquanto pela segunda o Estado exerce, se assim desejar, as competências no espaço permitido pelo primeiro.

Se o âmbito material é distinto, não há sentido em buscar estabelecer relação hierárquica entre eles. ADT e lei interna atuam em campos distintos, sem possibilidade de antinomia. Lei interna não pode atuar em espaço a ela não reservado pelo ADT, enquanto este não institui tributo. Funções distintas, atuação não conflitante.

Também não cabe falar em relação de especialidade. O ADT não pode ser considerado norma especial em relação à lei interna, já que não atua no mesmo campo de normatividade desta.

Em suma, o ADT regula os espaços de competência em que o legislador interno pode atuar para instituir tributação sobre a renda. A lei interna pode, dentro do espaço permitido pelo ADT, instituir a incidência tributária, sendo a fonte desta a lei editada no exercício da jurisdição permitida pelo ADT.

Utilizando a feliz e conhecida ilustração sugerida por Vogel, o ADT funciona como uma máscara aposta sobre os dispositivos do direito interno, ou como um estêncil que deixa apenas uma parte desse regramento visível e, por conseguinte, aplicável.<sup>20</sup>

As partes do direito interno que permanecem descobertas, visíveis, representam os espaços de competências permitidos ao legislador interno. Se elas estiverem preenchidas,

NA ESPÉCIE. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE “LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA” NO ART. 7º DA CONVENÇÃO. EQUIVALÊNCIA A “LUCRO OPERACIONAL”. PREVALÊNCIA DO TRATADO SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS.

(...)4 - Não houve revogação dos tratados internacionais pelo artigo 7º da Lei nº 9.779/1999, pois o tratamento tributário genérico, dado pela lei nacional às remessas à prestadores de serviços domiciliados no exterior, qualquer que seja o país em questão, não exclui o específico, contemplado em lei convencional, por acordos bilaterais. Embora a lei posterior possa revogar a anterior (*lex posterior derogat priori*), o princípio da especialidade (*lex specialis derogat generalis*) faz prevalecer a lei especial sobre a geral, ainda que esta seja posterior, como ocorreu com a Lei nº 9.779/1999.

(...)9 - As normas prescritas em acordos internacionais para evitar a dupla tributação prevalecem, no que concerne aos Estados contratantes, uma vez que é regra específica (critério da especialidade), diferente da lei ordinária que regula a matéria de maneira genérica (art. 98, do CTN). Demonstrada a existência de contrato firmado com pessoa jurídica situada no exterior relativo à prestação de serviço, não se pode compelir o contribuinte à dupla tributação, devendo haver incidência do imposto sobre a renda somente no país de destino. Assim, é possível concluir que os valores remetidos pela impetrante às empresas estabelecidas no exterior, em razão de prestação de serviços sem transferência de tecnologia, não sofrem a incidência do IRRF. (...).”

<sup>20</sup> VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*. 3. ed. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 31-32.

a lei interna exerceu a competência tributária. Se estiverem em branco, tal exercício não se deu, não obstante o espaço permitido pelo ADT.

Por outro lado, os dispositivos do direito interno tapados pela máscara representam os espaços de competência que o ADT não reservou à lei interna, carecendo esta de fundamento de validade para aplicação ao caso concreto. Para ser claro, neste caso o ADT não revoga a lei interna, não prevalece sobre ela por critério hierárquico ou de especialidade. Simplesmente afasta sua aplicação por falta de jurisdição.

Com isto em mente, surgem as indagações a seguir enfrentadas. Qual o espaço de atuação permitido à lei interna e à autoridade fiscal brasileira pelo Artigo 9(1) dos ADTs dos quais o Brasil é signatário em casos de dupla tributação? É certo que o Artigo 9(1) consagra o padrão *arm's length*, mas com qual conteúdo? Como deve operar a "máscara" do Artigo 9(1) na solução de casos de dupla tributação por meio de MAP?

#### 4 A interação entre o Artigo 9(1) e a legislação brasileira no contexto do MAP

O Artigo 9(1) do Modelo OCDE está inserido em artigo denominado *Associated Enterprises* (Empresas Associadas no português utilizado nos ADTs brasileiros).

Nos vários ADTs celebrados pelo Brasil ele é o único enunciado do Artigo 9, já que, como referimos anteriormente, o País não adota o parágrafo 2º do mesmo dispositivo do Modelo OCDE. Sua redação é idêntica ou muito próxima em todos eles:<sup>21</sup>

Quando: a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, da direção, do controle ou do capital de uma empresa do outro Estado Contratante, ou b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, da direção, do controle ou do capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante; e, em qualquer dos casos, quando condições forem estabelecidas ou impostas entre as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, que difiram daquelas que seriam estabelecidas entre empresas independentes, então quaisquer lucros que teriam sido obtidos por uma das empresas, mas que, em virtude dessas condições, não o foram, poderão ser acrescidos aos lucros dessa empresa e, como tal, tributados.

O pressuposto de aplicação do dispositivo, informado pelo princípio *arm's length*, é a existência de condições comerciais ou de outra natureza estabelecidas em transações entre Empresas Associadas (definidas no dispositivo) distintas daquelas que seriam praticadas entre terceiros independentes, não sujeitos ao mesmo vínculo.

Como parte que é de um ADT, veicula normas de delimitação de competência, reservando espaço de atuação à lei interna. Como tal, dele emanam comandos permissivos e proibitivos, com campo de atuação permitido e vedado ao Estado Contratante.

Por um lado, permite ao Estado Contratante atuar para impor tributação sobre lucros que teriam sido apurados e reconhecidos caso as condições praticadas na transação entre partes relacionadas tivessem sido consistentes com aquela que terceiros independentes praticariam. Autoriza, assim, que o Estado estabeleça incidência tributária consistente com o princípio *arm's length*.

<sup>21</sup> Para referência foi utilizado o texto do Artigo 9 do ADT com a Turquia, celebrado mais recentemente dentre os atualmente em vigor no País.

No Brasil, o legislador ordinário, por meio dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430 de 1996, busca atuar no espaço reservado pelo ADT para a apuração dos preços de transferência, sendo possível a aplicação destes dispositivos no caso concreto envolvendo residente de Estado com o qual o Brasil tenha celebrado ADT quando ocuparem espaços descobertos, visíveis, após a aposição da máscara do Artigo 9(1).

Por outro lado, pode-se inferir do dispositivo que ele impede que o Estado Contratante imponha tributação sobre lucros que não tenham sido apurados na escrituração comercial, se as condições da transação forem consistentes com as que terceiros praticariam.

A aplicação de tal limitação, entretanto, não é livre de questionamentos, havendo referência nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE (*Comentários da OCDE*) a vários países que consideram que o dispositivo não limita a possibilidade da lei interna impor ajustes na base tributável em condições distintas das nele previstas.<sup>22</sup>

De qualquer modo, reconhecem os Comentários da OCDE que situações em que a aplicação da lei interna possa resultar em conflito com as disposições do Artigo 9(1), gerando dupla tributação econômica, podem ser resolvidas via os ajustes correlatos de que trata do Artigo 9(2) – não aplicável aos ADTs brasileiros – ou pelo procedimento de MAP; esta última possibilidade reconhecida expressamente pelas autoridades fiscais brasileiras na Nota 1, como assinalado anteriormente.<sup>23</sup>

Aqui entra o caso brasileiro. As autoridades fiscais brasileiras sustentam que nossa legislação, calcada em margens pré-fixadas em métodos transacionais, não estaria em desacordo com o padrão *arm's length*, sendo este um ideal carregado de valoração subjetiva, não uma ciência exata, e representando a técnica brasileira uma dentre vários possíveis meios para realizá-lo.

De fato, é conhecida a complexidade envolvida em se apurar e reproduzir com precisão as condições de mercado que terceiros praticariam em determinada operação.<sup>24</sup> Tentar reproduzir o que terceiros praticaram com produto, serviço ou direito sem parâmetro de comparação é tarefa difícil e carregada de certo grau de subjetividade. A exceção são casos em que objetos comparáveis existem em mercado público, como *commodities* e outros produtos negociados em bolsas de mercadorias e ambientes similares de negociação.

Os *TP Guidelines* da OCDE representam um esforço de uniformização para estabelecer critérios e métodos adequados para os diferentes tipos de operações praticadas, exigindo elevado grau de conhecimento técnico e de pormenorização para a casuística dos diferentes tipos de transação existentes no mercado. Requerem constante atualização

<sup>22</sup> Comentário ao Artigo 9º, item 4. No original em inglês: "A number of countries interpret the Article in such a way that it by no means bars the adjustment of profits under national law under conditions that differ from those of the Article and that it has the function of raising the arm's length principle at treaty level." Cf. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed Version*. Paris: OECD, 2017, p. 227.

<sup>23</sup> Parte final do comentário citado no item anterior. No original em inglês: "However, in some cases the application of the national law of some countries may result in adjustments to profits at variance with the principles of the Article. Contracting States are enabled by the Article to deal with such situations by means of corresponding adjustments (see below) and under mutual agreement procedures." Cf. OECD. *loc. cit* (nota 20).

<sup>24</sup> Para uma visão crítica acerca da viabilidade do padrão *arm's length* veja-se AVI-YONAH, Reuven S. BENSALOM, Ilan. *Formulary Apportionment – Myths And Prospects: Promoting Better International Tax Policies by Utilizing the Misunderstood and Under-Theorized Formulary Alternative*. *World Tax Journal*. v. 3. Issue n. 3. IBFD, 2011, itens 1 e 2.1, p. 371-378.

e revisão para melhor apreender aspectos da realidade antes desconhecidos ou pouco explorados (veja-se o fenômeno da avaliação de intangíveis tão relevante na chamada economia digital).

As críticas à subjetividade envolvida na aplicação do princípio *arm's length* levaram ao surgimento de alternativas, talvez a mais conhecida seja o *formulary apportionment*, que busca alocar ganhos de sinergia entre empresas do grupo a partir de critérios de alocação formulares ou arbitrários.<sup>25</sup>

As alternativas, entretanto, não encontraram consenso, sendo ainda prevalente a ideia de que o princípio *arm's length*, malgrado as naturais dificuldades, ainda representa a melhor diretriz para a fixação dos preços de transferência com prestígio à capacidade contributiva.<sup>26</sup>

O relatório final das Ações 8-10 do BEPS reafirmou o *arm's length* como baliza para a alocação de lucros tributários em transações entre partes relacionadas, recomendando medidas específicas que foram incorporadas às *TP Guidelines* para sua concretização em casos específicos.<sup>27</sup>

O princípio *arm's length*, presente direta ou indiretamente no ordenamento jurídico dos vários países e adotado pelas *TP Guidelines*, é assim consagrado no Artigo 9(1) dos ADTs como elemento delimitador do espaço de atuação dos Estados Contratantes; Brasil entre eles.

Reconhecendo a carga de subjetividade envolvida em sua aplicação e a possível variação de resultados no caso concreto, impossível não vislumbrar potencial de dupla tributação econômica que uma transação entre residentes dos Estados Contratantes pode provocar. Não pela adoção de diferentes princípios (o *arm's length* é o princípio aplicável), mas pelos diferentes métodos adotados pela sua concretização no caso concreto.

O MAP, como se sabe, é instrumento hábil a potencialmente eliminar a dupla tributação pelo acordo mútuo e amigável entre os Estados.

Sendo um deles o Brasil, como deve agir a autoridade fiscal brasileira, cuja atividade de lançamento é vinculada e não comporta discricionariedade nos termos do artigo 142, parágrafo único do CTN?

No *Dispute Resolution Profile* divulgado pela OCDE, elaborado para cada um dos países que atenderam aos padrões mínimos da Ação 14 do BEPS, consta resposta do governo brasileiro acerca da aplicabilidade do MAP em casos de preços de transferência, nos seguintes termos (no original em inglês):<sup>28</sup>

5. Are transfer pricing cases covered within the scope of MAP?

In all DTAs in force, the MAP covers all provisions, including transfer pricing.

Under the DTAs signed by Brazil and the domestic legislation provisions, there may be limits to reach a solution in a transfer pricing case.

Brazil is seeking improvement in that aspect in line with its participation in the BEPS Project.

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD. Bulletin for International Taxation*. v. 69. Issue n. 12. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 700.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 716.

<sup>27</sup> OECD. *Op. cit.* (nota 4), p. 30.

<sup>28</sup> O preenchimento deste formulário pelos países participantes era um dos *standards* mínimos da Ação 14 do BEPS.

O primeiro parágrafo reafirma a posição brasileira acerca da aplicação do MAP para casos de preços de transferência. O segundo, por outro lado, refere possíveis limites para a obtenção de solução para um caso de MAP envolvendo preços de transferência por conta da interação entre os ADTs assinados pelo Brasil e a legislação doméstica, enquanto o terceiro menciona o esforço brasileiro de aprimoramento deste ponto em linha com a participação do País no Projeto BEPS.

A nosso ver, a resposta para a solução dos casos de MAP envolvendo preços de transferência principia por recordar o papel do ADT explicado anteriormente, passando pelo esforço da autoridade brasileira em apreender os diferentes modos de concretização do princípio *arm's length*. Explicamos.

A função do ADT, não custa repetir, é delimitar o espaço de atuação possível da lei interna, dentro do qual a competência tributária pode ser exercida.

O Artigo 9(1) dos ADTs, ao consagrar o princípio *arm's length*, o faz sem definições apriorísticas. Ele estabelece a diretriz – ajustes às bases tributáveis são possíveis se as condições praticadas não forem condizentes com as de mercado – mas não os métodos.

Na solução do MAP, a autoridade brasileira deve verificar se a operação foi praticada em condições condizentes com o princípio *arm's length*, de modo a permitir ou não o espaço de atuação da lei interna para a efetivação de ajustes.

Para tanto, a autoridade fiscal brasileira não precisa e não deve estar vinculada exclusivamente aos critérios da lei interna brasileira, já que o que está em questão é a delimitação do campo possível de atuação desta, e não sua própria aplicação.

Seria contrassenso considerar que, para determinar se o ADT permite a aplicação da lei interna, fosse necessário recorrer aos critérios desta mesma. Este raciocínio resultaria em subversão do papel da lei brasileira, já que desta dependeria a determinação de seu próprio espaço de competência, com esvaziamento da função típica do ADT.

Poderá a autoridade fiscal brasileira, na delimitação do espaço de competência da lei brasileira a partir de caso de dupla tributação identificado em MAP, utilizar-se do corpo de informações disponíveis internacionalmente, notoriamente as *TP Guidelines* tal como alteradas após as Ações 8-10 do BEPS.

Dito de outro modo, é possível que haja várias respostas que atendam ao princípio *arm's length*, a da legislação brasileira sendo uma delas e outra resultando, por exemplo, da aplicação das *TP Guidelines*. Todas elas, desde que fundamentadas, atendem ao princípio *arm's length*.

Eis o que explica a possibilidade de um MAP resolver um caso de bitributação econômica em preços de transferência: é certo que cada Estado, ao aplicar sua lei interna, pode chegar a um resultado diverso, implicando, daí, a bitributação econômica. Mas a questão é anterior, pois os acordos de bitributação se prestam, como já dissemos acima, a delimitar as jurisdições de ambos os Estados. O resultado da aplicação de um acordo de bitributação deve ser a definição de qual a jurisdição competente para o caso. Se duas jurisdições se consideram competentes, o MAP opera para que, ao final, se decida que uma, e apenas uma jurisdição seja exercida. Noutras palavras, haverá uma jurisdição “perdedora”, a quem não caberá tributar a situação.

Pois bem: se o princípio *arm's length* admite uma série de resultados válidos, então é imediato que basta que se comprove que o preço praticado pelo contribuinte é *arm's length* (segundo qualquer dos critérios contemplados internacionalmente), para que a conclusão seja no sentido de que não cabe qualquer ajuste de preços de transferência.

Afinal, como vimos no artigo 9 acima transcrito, o ajuste somente se faz se as condições aceitas ou impostas divergirem daquelas que seriam acertadas entre partes não associadas. Comprovado que não é esse o caso, i.e., que partes independentes poderiam ter acertado tais preços e condições (*arm's length*), então não há ajuste.

Ora, diante de tal situação não importa, para a aplicação do acordo de bitributação, saber se um Estado, aplicando sua lei, chegaria a um preço e o outro Estado a preço diverso. O fato de para o Brasil somente o preço por ele determinado ser *arm's length* (porque segue os métodos previstos na Lei nº 9.430/1996) não impede que, para outro Estado, outro seja o preço *arm's length*. Afinal – e isso parece importante que se ressalte – não existe um único preço *arm's length*. Fala-se em *range*, a indicar que em verdade o que se tem é uma faixa de preços, todos eles *arm's length*.

Ou seja, a questão relevante não é saber se os métodos brasileiros levam a um preço *arm's length*. O que importa é saber se o preço praticado pelo contribuinte é, ou não, *arm's length*. Se o for, prevalecerá a regra do artigo 9 e se concluirá que o Brasil não poderá fazer o ajuste. Houve, como insistimos acima, renúncia da parte do Estado brasileiro. Este não fará ajustes diante de um preço *arm's length*.

A constatação de existência de uma faixa de preços *arm's length* leva à afirmação de que um preço que, na legislação interna brasileira não seria *arm's length*, possa sê-lo para o outro Estado.

De que serve o MAP, então? Serve para que os Estados reconheçam a faixa de preços *arm's length*, implicando admitir que um preço que, em princípio, estaria sujeito a ajuste (do ponto de vista do direito interno brasileiro) não poderá ser ajustado porque, afinal, ainda é um preço *arm's length* (porque o critério do outro Estado também atende tal parâmetro).

A “máscara” do Artigo 9(1) cobrirá a parte do direito interno que imponha a incidência de ajustes à base de cálculo sempre que a transação praticada, objeto de MAP por potencial de dupla tributação, atenda ao padrão *arm's length* tal como fixado por critério razoável e fundamentado, ainda que não previsto ou distinto daqueles previstos na lei interna brasileira.

Neste contexto pode ser explicado o compromisso brasileiro contido na segunda metade da Nota 1, no sentido de que o País vá franquear acesso ao MAP para casos de potencial dupla tributação diante da presença do Artigo 9(1) em um ADT.

Se o contribuinte ou o outro Estado Contratante fizerem prova de que a transação atendeu ao padrão *arm's length*, considerando o espectro de resultados que este possa contemplar na prática e desde que com a devida fundamentação, a autoridade fiscal brasileira terá o poder-dever de reconhecer que o espaço de atuação da legislação interna de preços de transferência estará restrito no caso concreto, faltando-lhe jurisdição para sua plena aplicação.

## 5 Renúncia do crédito tributário via MAP?

O procedimento de MAP pode se resolver de múltiplas maneiras. Os Estados envolvidos podem concluir, por exemplo, que não há dupla tributação ou que, embora a dupla tributação exista, ela pode ser afastada pela eliminação do ajuste de preços de transferência em um dos Estados.

Pergunta relevante é se a solução de caso de MAP que resulte na eliminação da dupla tributação pela aceitação, por parte da autoridade brasileira, da inaplicabilidade de ajuste de preços de transferência no Brasil, pela aplicação do Artigo 9(1) no sentido propugnado na seção 4 acima, representaria renúncia de crédito tributário constituído ou a constituir.

Como se sabe, nos termos do artigo 142, parágrafo único do CTN a atividade administrativa de lançamento é plenamente vinculada, não podendo a autoridade fiscal abrir mão ou renunciar a crédito tributário que resulte da incidência da lei.

Não é, entretanto, o que ocorreria no MAP se adotada a proposta aqui desenvolvida. A autoridade fiscal, quando concluir pela não exigência de ajuste de preços de transferência, o faria pela constatação da ausência de jurisdição para aplicação da lei interna em caso concreto em que fosse atendido o princípio *arm's length* nos termos do Artigo 9(1).

No processo de identificar os elementos da regra matriz de incidência, a autoridade fiscal concluiria que não caberia aplicar à materialidade do caso a lei tributária brasileira, visto que o ADT não lhe reservaria campo de atuação na hipótese. Sem aplicação da lei tributária brasileira não haveria surgimento de crédito tributário, quanto mais renúncia a crédito tributário existente.

Portanto, não há que se falar em renúncia a crédito tributário. Se, em virtude do acordo de bitributação, o Brasil renuncia ao exercício da jurisdição (*rectius*: renuncia ao poder de efetuar ajustes de preços de transferência numa transação ocorrida *at arm's length*), então não há que cogitar a existência de crédito tributário.

Ainda que já tivesse havido lançamento (e dentro das limitações de procedimento previstas na IN 1.669), poderia a autoridade revê-lo a partir dos elementos identificados no MAP, se chegasse à mesma conclusão quando à inexistência de campo de atuação da lei interna. O crédito tributário “constituído” careceria de base legal, porque alcançaria situação fora da jurisdição brasileira.

Neste caso, a revisão do lançamento já constituído se imporia pelo princípio da legalidade e pela aplicação do artigo 149 do CTN.

Na espécie, cogitar-se-ia exatamente da ausência de jurisdição da lei brasileira para a imposição da incidência, o que pode e deve ser constatado pela autoridade fiscal quando for o caso.

Ainda importa ter em mente que o MAP não é propriamente uma renúncia a crédito tributário. O que se tem, antes, é a definição da jurisdição brasileira. É certo que o MAP é celebrado por autoridades administrativas. Entretanto, quando estas negociam com outros Estados, elas o fazem representando o próprio Estado brasileiro. Seu poder (de negociar um MAP) não decorre de leis internas, mas sim do próprio ADT, que prevê quem celebra o MAP. Daí concluir que o MAP não é um ato administrativo. É, antes, um ato de natureza internacional. O fato de ser celebrado por autoridade administrativa não lhe retira tal natureza.

Um paralelo pode ser útil: considere-se um tratado de fronteira entre dois Estados, cuja implementação preveja que representantes de ambos tracem, de comum acordo, as linhas divisórias, nos termos previstos pelo tratado. Nesse caso, os representantes que assim agem não praticam atos administrativos internos, mas verdadeiros atos de natureza internacional, baseados no tratado.

De igual modo, na negociação do MAP nada se tem, senão um ato de natureza internacional para a implementação do ADT, onde se reconhecem as *linhas divisórias*; no caso, o reconhecimento de uma situação *arm's length*, tal qual prevista no ADT.

## 6 Conclusões

É preciso reconhecer que a adoção do quanto defendido no presente trabalho exigirá, das autoridades fiscais brasileiras, disposição para superar dogmas e posições extremadas, que veem com desconfiança as contribuições da prática tributária internacional.

O que ora se propõe não representa menoscabo à legislação brasileira de preços de transferência, que tem reconhecidos méritos como a facilidade de aplicação e fiscalização.

Busca-se tão somente, por meio do MAP, dar efetividade aos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil nos ADTs e nas Ações do Projeto BEPS, diante de casos concretos e comprovados de dupla tributação econômica, em que demonstrado o atendimento ao princípio *arm's length* ainda que não pelos meios estritos da legislação tributária brasileira.

A maior atuação do Brasil na solução de casos via MAP também pode contribuir para troca de experiências com a administração tributária de outros países, inclusive na interação com os profissionais especializados em preços de transferência de outros governos que possam fornecer elementos para a construção futura de propostas de aprimoramento dos critérios previstos na legislação brasileira para a concretização do princípio *arm's length*.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SCHOUERI, Luis Eduardo; HADDAD, Gustavo Lian. Ajustes correlatos de preços de transferência por meio de procedimento amigável. In: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (Coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 445-458. ISBN 978-85-450-0654-1.

---

# A TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA E PLANO BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING – BEPS DA OCDE/G20: A AÇÃO 12 (MANDATORY DISCLOSURE RULE) VS A DECLARAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (DPLAT) PREVISTA PELA MP Nº 685/2015

BRUNO SARTORI DE CARVALHO BARBOSA

## 1 Introdução

Nas últimas décadas, a integração dos modelos econômicos e a adoção de regimes de interdependência política e social pelos Estados têm incrementado o fluxo de capitais e impulsionado o fenômeno da globalização, quebrando diversos paradigmas sociais e, assim, alterando substancialmente a forma de interação dos agentes econômicos.

Neste contexto, como a alta volatilidade dos capitais financeiros – que de deslocam com maior fluidez pelo “novo” mercado global – constitui um dos fatores preponderantes para a integração econômica, o novo modelo de mercado impõe a criação de mecanismos legais para regulamentar e fiscalizar os novos (e sempre renováveis) modelos de exploração da atividade econômica.

E, naturalmente, a atividade econômica tem como finalidade precípua a obtenção de lucro, a busca por resultados passa pela construção de estruturas tributárias eficientes, que oneram a atividade empresarial com o menor impacto financeiro e fiscal possível, podendo representar vantagens competitivas e ganhos de escala substanciais.

Ocorre que, não raro, a busca por eficiência tributária leva a implementação de estruturas demasiadamente agressivas, por meio de leituras e manobras interpretativas duvidosas, tendentes à redução drástica da vasta gama de tributos que oneram as transações transacionais (*crossborder transactions*).

Neste cenário de constante mutação, a Administração Pública, atenta aos princípios que, a um só tempo, legitimam e limitam a sua atuação, deve dispor de meios hábeis a identificar e reprimir as estruturas tributárias potencialmente danosas adotadas pelos Contribuintes na consecução de suas atividades.