

COORDENADORES

Ricardo Mariz de Oliveira / Rodrigo Maito da Silveira
José Maria Arruda de Andrade / Martha Toribio Leão
Fabiana Carsoni Fernandes / Mara Eugênia Buonanno Caramico

**Anais do IX Congresso Brasileiro
de Direito Tributário Atual
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP**

Transformações do Direito Tributário: Avanços e Retrocessos



INSTITUTO BRASILEIRO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário



© Vários autores
Todos os direitos desta edição reservados.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar
CEP 01411-001 – São Paulo – SP – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Vice-Presidente: João Francisco Bianco
Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,
José Maria Arruda de Andrade, Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

Conselho Deliberativo

Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, Leonardo Aguirra de Andrade,
Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorka Vieira,
Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira, Ricardo Mariz de Oliveira,
Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (9: 2025: São Paulo, SP)
C759 Anais [recurso eletrônico] / 9º Congresso Brasileiro de
Direito Tributário Atual IBDT/ DEF-FDUSP/ AJUFE/ AJUFESP:
Transformações do direito tributário: avanços e retrocessos,
21 a 23 de maio de 2025 em São Paulo, SP.
Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da
Silveira, José Maria Arruda de Andrade, Martha Toribio Leão,
Fabiana Carsoni Fernandes, Mara Eugênia Buonanno Caramico –
São Paulo, IBDT, 2025.

564 p.; 16x23 cm.

ISBN 978-85-93713-35-4

1. Direito Tributário 2. Reforma Tributária 3. Segurança
Jurídica 4. Justiça Fiscal 5. Jurisprudência 6. Brasil
7. Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

I. Instituto Brasileiro de Direito Tributário II. Ricardo Mariz de
Oliveira III. Rodrigo Maito da Silveira IV. José Maria Arruda
de Andrade V. Martha Toribio Leão VI. Fabiana Carsoni
Fernandes VII. Mara Eugênia B. Caramico VIII. Título.

DORIS 341.39

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário: Brasil
2. Reforma Tributária: Brasil
3. Segurança Jurídica: Brasil
4. Justiça Fiscal: Brasil
5. Jurisprudência: Brasil
6. Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Brasil

Revisão: Sabrina Dupim Moriki. Edição: Nelson Mitsuhashi. Impressão e acabamento: Edições Loyola

PROGRAMA DO IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL – 2025

“Transformações do Direito Tributário: Avanços e Retrocessos”

Coordenação:

Ricardo Mariz de Oliveira, Rodrigo Maito da Silveira,
José Maria Arruda de Andrade, Martha Toribio Leão,
Fabiana Carsoni Fernandes e Mara Eugênia Buonanno Caramico

Programação: 21 a 23 de maio de 2025

Dia 21 (quarta-feira)

08h15 Cerimônia de abertura

Participantes:

- Celso Fernandes Campilongo
- Taís Vargas Ferracini de Campos Gurgel
- Luís Eduardo Schoueri
- Ricardo Mariz de Oliveira

08h30 **Painel 01:** “Entre mudança e manutenção constitucional: as tensões das transformações do direito tributário brasileiro”.

Participantes:

- Celso Fernandes Campilongo
 - Humberto Bergmann Ávila
 - Misabel Abreu Machado Derzi
- Presidente:** Alessandro Rostagno

10h15 Intervalo – *Coffee break*

10h40 **Painel 02:** “Novos ou velhos princípios do Sistema Tributário Nacional? Mitigação de regressividade; simplicidade; justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente, neutralidade”.

Participantes:

- Roberto Quiroga Mosquera
 - Paulo Ayres Barreto
 - Roque Antonio Carrazza
 - Betina Treiger Gruppenmacher
- Presidente:** Gustavo Masina

Considerações sobre o Emprego de Instrumentos Interpretativos Publicados pela OCDE

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

Introdução

A utilização de instrumentos interpretativos publicados por organismos internacionais pode gerar alguma perplexidade, ainda mais quando se trata daqueles produzidos por entidades das quais o País (ainda) não faz parte, como é o caso da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Daí ser interessante examinar referências a seus documentos efetuadas por tribunais, tanto nacionais quanto estrangeiros, seja em casos em que se encontra remissão legal expressa, seja quando são vistos como expressão de certo consenso internacional, que dispensaria até mesmo sua menção pelo legislador. Nesse sentido, este artigo analisa em que medida documentos publicados por organismos internacionais (e.g. Comentários à Convenção Modelo da OCDE) são justificáveis como fontes interpretativas e qual o fundamento normativo que ampara sua aplicação.

Para tanto, a Seção 1 reconstrói os fundamentos da utilização dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (CVDT). Retoma-se a discussão quanto à natureza jurídica desses comentários – se integram o contexto do tratado ou se são classificados como trabalhos preparatórios, por exemplo – e, a partir disso, avaliam-se os limites de sua adoção com base nos arts. 31 e 32 da CVDT¹.

A Seção 2 expõe a prática jurisprudencial relacionada ao uso dos Comentários, com especial atenção a precedentes estrangeiros que fundamentam sua aplicação. A Seção 2.1 trata especificamente da experiência brasileira, a partir dos julgamentos dos Casos Engecorps e Vale, identificando como os tribunais nacionais têm recorrido a tais instrumentos.

A Seção 3 discorre sobre as referências expressas aos documentos da OCDE no ordenamento jurídico brasileiro. São discutidos exemplos recentes, como as novas regras de preços de transferência e o adicional da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), questionando-se a utilidade e a validade dessas remissões à luz do sistema constitucional brasileiro.

O artigo é encerrado com sínteses conclusivas.

¹ O tema já foi explorado pelo autor quando proferiu sua prova de erudição para o concurso em que foi aprovado como professor titular da Faculdade de Direito da USP. Cf. Luís Eduardo Schoueri, *Tratados e convenções em matéria tributária*. Revista *Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: IBDT, 2003, p. 20-49.

1. Os Comentários à Convenção Modelo da OCDE e os arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

A Convenção Modelo da OCDE (CM OECD) é acompanhada por extensos Comentários aprovados pelo seu Comitê de Assuntos Fiscais. Diz-se, na Introdução à CM OECD, que embora os Comentários não tenham sido elaborados para serem “anexados às convenções assinadas pelos países membros – que, ao contrário do Modelo, são instrumentos internacionais juridicamente vinculantes –, eles podem, ainda assim, ser de grande utilidade na aplicação e interpretação desses acordos”. Em outras palavras, apesar de reconhecer seu caráter não vinculante, a OCDE defende que os Comentários possuem certo valor interpretativo.

A literatura especializada usualmente se refere aos arts. 31 e 32 da CVDT como substratos para consideração dos Comentários em conflitos concernentes à aplicação de artigos dos acordos de dupla tributação². Como bem apontam Michael Lang e Florian Brugger, ainda que a CVDT não tenha sido internalizada por um Estado, “é geralmente reconhecido que as regras de interpretação contidas na Convenção de Viena codificam o direito internacional costumeiro já existente”³. Por consequência, qualquer consideração sobre os artigos constantes na CVDT seria aplicável, por força de seu caráter consuetudinário, a qualquer jurisdição. Ilustrativo desta questão é o caso *Thiel*, em que, durante a interpretação de um tratado entre Austrália e Suíça, a Suprema Corte da Austrália considerou que “as disposições da Convenção de Viena sobre interpretação refletem regras costumeiras aplicáveis à interpretação de tratados”, sendo “adequado levar em conta os termos da Convenção ao interpretar o Acordo, mesmo que a Suíça não seja parte da Convenção”⁴. No Brasil, por muito tempo a aplicação da CVDT buscou igual amparo, o que hoje já não se faz necessário, visto que ela foi finalmente ratificada pelo Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

O art. 31 (1) da CVDT estabelece que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade”; por outro lado, além do texto do tratado, deve-se considerar (2) (a) “qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado”. Tais dispositivos, que constituem o contexto mais próximo do tratado, foram bem denominados por Garbarino⁵ “co-texto”, já que são, em verdade, textos com igual estatura, elaborados e

² Cf. D. A. Ward, *Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the Commentaries on the Model? The legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2018, 5; J. F. Avery Jones; P. J. Hattingh, *Treaty interpretation – global tax treaty commentaries*, IBFD, 2021, 33-35; Michael Lang; Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, *Austl. Tax F. v. 23*, 2008, 95-108 (98-99).

³ Cf. Michael Lang; Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, *Austl. Tax F. v. 23*, 2008, 95-108 (97).

⁴ Suprema Corte da Austrália, *Thiel v Federal Commissioner of Taxation* (1990) 171 CLR 338, 356.

⁵ Cf. Carlo Garbarino, *La tassazione del reddito transnazionale*. Pádua: Cedam, 1990, p. 538 e ss.

aprovados em idênticas circunstâncias. O mesmo dispositivo vai adiante para se referir a (2) (b) “qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado”. Esta circunstância já é menos óbvia, já que sua “aceitação” não é necessariamente feita pelo mesmo órgão que aprovou o texto original. O art. 31 (3), por sua vez, descreve que serão levados em consideração, juntamente com o contexto, (a) “qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições”; (b) “qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação”; e (c) “quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes”. Por fim, o art. 31 (4) dispõe que “um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes”⁶.

O art. 32 (1), por seu turno, indica que o intérprete poderá “recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31” (a) “deixa o sentido ambíguo ou obscuro”; ou (b) “conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado”. Mais uma vez recorrendo a Garbarino, tem-se aqui um contexto em sentido mais amplo, hipótese em que os meios subsidiários têm apenas a função de confirmar a interpretação alcançada por meio do método literal, que é privilegiado pelo art. 31 da CVDT. Nesse aspecto, parece admissível considerar, em uma análise caso a caso, o Comentário da OCDE, desde que fique demonstrado que as negociações se basearam nesse documento.

Michael Lang e Florian Brugger consideram que os Comentários à CM OCDE poderiam ser qualificados como “meios suplementares de interpretação” nos termos do art. 32 da CVDT. O raciocínio decorre do fato de que o referido artigo recorre a qualquer trabalho de evidencie a intenção comum das partes; dessa forma, na ocasião em que as negociações de um tratado forem baseadas na CM OCDE, os Comentários à CM poderiam ser de grande auxílio para a determinação do sentido próprio desta Convenção⁷. Não foi outra interpretação veiculada pela Suprema Corte da Austrália, no já referenciado caso *Thiel*. Na oportunidade, a Corte assentou que “a Convenção Modelo e os Comentários (...) são documentos que servem de base para a celebração de acordos bilaterais contra a dupla tributação do tipo em questão e (...) fornecem um guia para o uso corrente

⁶ No Brasil, o tema do contexto foi explorado, com profundidade, na tese de doutorado de Luís Flávio Neto, coordenador do Programa de pós-graduação *stricto sensu* do IBDT, cf. Luís Flávio Neto, *Direito tributário internacional: “contextos” para interpretação e aplicação de acordos de tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, *passim*.

⁷ Cf. Michael Lang; Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, *Austl. Tax F. v.* 23, 2008, 95-108 (98).

dos termos pelas partes. São, portanto, meios suplementares de interpretação aos quais se pode recorrer nos termos do Artigo 32 da Convenção de Viena”⁸.

Por outro lado, David A. Ward QC afirma que os Comentários não poderiam estar enquadrados no escopo do art. 32, tendo em vista que não constituem os “travaux préparatoires”, referenciados como meios suplementares de interpretação nos termos da CVDT. De fato, como bem aponta o autor, “os verdadeiros *travaux préparatoires* de tratados bilaterais em matéria tributária não estão disponíveis, na maioria dos países – senão em todos –, aos contribuintes, aos tribunais ou ao público em geral”⁹, razão pela qual “não se sabe quais posições as partes negociadoras efetivamente adotaram quanto à interpretação de um tratado bilateral específico”¹⁰.

Ainda que os comentários sejam considerados no escopo do art. 32 da CVDT, cumpre rememorar que estes meios apenas exercem um papel secundário na interpretação dos tratados. Seu uso está restrito à confirmação do sentido resultante da aplicação do art. 31 da CVDT ou à determinação do significado de termos cujo sentido permaneça ambíguo ou obscuro, ou leve a um resultado manifestamente absurdo ou irracional. Ou seja, nesses casos, já não cabe pensar em inovação, mas apenas confirmação de um sentido: tendo o intérprete chegado a mais de um sentido possível, a partir do recurso aos instrumentos referidos no art. 31, os “meios suplementares” lhe darão certeza quanto a qual deve ser prestigiado. Em outros termos, sua utilização é restrita pelas alternativas interpretativas constantes no art. 31 da CVDT¹¹.

No âmbito do art. 31 da CVDT, os Comentários da OCDE podem ser considerados parte integrante do contexto interpretativo dos tratados, razão pela qual lhes é frequentemente atribuído “elevado valor persuasivo” nas aceções realizadas pelos tribunais. Foi justamente esta a interpretação dada aos Comentários no caso *Crown Forest Industries*, decidido pela Suprema Corte do Canadá¹². Michael Lang e Florian Brugger destacam, igualmente, o § 4º do art. 31, segundo o qual um termo do tratado deve receber um sentido especial quando restar comprovado que essa era a intenção das partes. Para os autores, se for possível estabelecer, com base no próprio texto do tratado, que determinada convenção se inspirou no Modelo da OCDE, então “qualquer interpretação de boa-fé exige que o Modelo de Convenção da OCDE e os Comentários da OCDE sejam levados em considera-

⁸ Suprema Corte da Austrália, *Thiel v Federal Commissioner of Taxation* (1990) 171 CLR 338, 350.

⁹ D. A. Ward, *Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the Commentaries on the Model? The legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2018, 5.

¹⁰ D. A. Ward, *Is there an obligation in international law of OECD member countries to follow the Commentaries on the Model? The legal status of the OECD Commentaries*, IBFD, 2018, 5.

¹¹ Cf. Michael Lang; Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, *Austl. Tax F. v.* 23, 2008, 95-108 (98).

¹² Suprema Corte Canadense, *Crown Forest Industries* (1995) 2 SCR 802, 827.

ção no processo interpretativo¹³, uma vez que “se os Estados contratantes optaram por adotar a redação do Modelo da OCDE ao formular determinada disposição, é razoável presumir que pretendiam atribuir a essa disposição o mesmo significado conferido pelo Modelo, conforme delineado na versão correspondente dos Comentários da OCDE”¹⁴. Igualmente, para Rainer Prokisch¹⁵, os Estados contratantes, ao firmarem um acordo de bitributação, dispõem de duas possibilidades: ou adotam o texto da convenção-modelo da OCDE, utilizando, portanto, expressões e conceitos cujo sentido específico decorre do Comentário à CM OCDE e da jurisprudência internacional – o que favorece certo grau de uniformidade na interpretação do tratado –, ou optam por se afastar daquele modelo¹⁶.

Por outro lado, ainda que se reconheça o valor interpretativo dos Comentários à CM OCDE, há, em sua aplicação, uma importante reflexão de ordem temporal. Como mencionado, a OCDE vem publicando, desde 1992, atualizações periódicas de seus comentários. A aplicação dessas versões posteriores a tratados firmados anteriormente, ainda que entre países-membros, não é isenta de controvérsias – apesar da defesa, no âmbito da própria OCDE, de uma abordagem interpretativa dinâmica, segundo a qual deve-se considerar os comentários vigentes no momento da interpretação, e não aqueles existentes à época da assinatura do tratado. Quando ao menos um dos contratantes não integra a OCDE, a aplicação dos comentários editados após a celebração do acordo não pode se fundamentar no entendimento comum das partes. Nesses casos, cabe ao intérprete verificar se os comentários apenas esclarecem elementos já presentes no texto do tratado ou se extrapolam seu conteúdo¹⁷.

2. A prática dos tribunais e a utilização dos Comentários à CM OCDE

Independentemente da base normativa que se adote para justificar a utilização dos Comentários da OCDE, a prática internacional revela que esses Comentários são amplamente utilizados por tribunais de diversos países. No relatório da obra “The impact of OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Trea-

¹³ Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F. v.* 23, 2008, 95-108 (99).

¹⁴ Michael Lang; Florian Brugger, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, *Austl. Tax F. v.* 23, 2008, 95-108 (99).

¹⁵ Cf. Rainer G. Prokisch, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *Steuer & Wirtschaft International* n. 2, ano 4, fevereiro de 1994, p. 52-59 (58-59).

¹⁶ Cf. Klaus Vogel; Rainer G. Prokisch, General Report in IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International* v. LXXVIIIa, Interpretation of Double Taxation Conventions. Deventer: Kluwer Law International, 1993, p. 80.

¹⁷ Luís Eduardo Schoueri, Tratados e convenções em matéria tributária, *Revista Direito Tributário Atual* v. 17. São Paulo: IBDT, 2003, p. 20-49 (39-40); Michael Lang, Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, in Gassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht*, 1994, p. 11 e ss. (24 e ss.)

ties”, Pasquale Pistone observa que países como Canadá, Países Baixos e Reino Unido “atribuem ao Modelo da OCDE e aos seus Comentários um valor quase vinculante”¹⁸. Outros países, como Austrália, República Tcheca e Alemanha, “o fazem em menor grau, tratando ambos mais como meios suplementares de interpretação”¹⁹. Já países como França, Itália e Eslovênia “conferem importância mais limitada à interpretação da OCDE, havendo decisões que a colocam em pé de igualdade com opiniões doutrinárias qualificadas”²⁰.

A título exemplificativo, no caso *Prévost Car Inc.*, julgado pela Corte de Apelação do Canadá, entendeu-se que “o reconhecimento global das disposições do Modelo de Convenção da OCDE e sua incorporação à maioria dos tratados bilaterais tornaram os Comentários ao Modelo uma referência amplamente aceita para a interpretação e aplicação das disposições desses tratados”²¹. Por outro lado, no já mencionado caso *Thiel*, a Suprema Corte da Austrália considerou que os Comentários constituem meios suplementares de interpretação, conforme previsto no art. 32 da CVDT. A Corte da Nova Zelândia, no caso *JFP Energy Inc.*, afirmou ainda que “as regras da Convenção da OCDE possuem um reconhecimento internacional, sendo utilizadas por países de todo o mundo e, por isso, sua linguagem deve ser interpretada com base em princípios amplos de aceitação geral, com a devida consideração aos Comentários e aos *travaux préparatoires*”²². A mesma perspectiva pode ser observada em decisão da Suprema Corte dos Países Baixos, segundo a qual “não há controvérsia de que os comentários elaborados pelo Comitê Fiscal da OCDE sobre o Modelo de Convenção são relevantes para a interpretação do texto convencional”²³.

De fato, as cortes estrangeiras, visando fundamentar a utilização dos comentários e seu âmbito de aplicação, referem-se geralmente aos arts. 31 e 32 da CVDT. Será este, igualmente, o caso do Brasil?

2.1. O exemplo brasileiro: o Caso Engecorps e o Caso Vale

Caso interessante em que se encontra referência a documento elaborado pela OCDE, posto que não aos Comentários propriamente dito, é o Engecorps, decidido pelo Superior Tribunal de Justiça. O conflito tratou da tributação de remessas destinadas à Espanha, em razão da prestação de serviços técnicos sem trans-

¹⁸ Pasquale Pistone, General report, in Michael Lang et al., *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge University Press, 2012, 5-6.

¹⁹ Pasquale Pistone, General report, in Michael Lang et al., *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge University Press, 2012, 5-6.

²⁰ Pasquale Pistone, General report, in Michael Lang et al., *The impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties*. Cambridge University Press, 2012, 5-6.

²¹ Corte Federal de Apelação, v. *Prévost Car Inc.*, 2009 DTC 5721, 2009 FCA 57.

²² Corte de Apelação da Nova Zelândia, *Commissioner of Inland Revenue v. JFP Energy Inc.*, [1990] 3 NZLR 536.

²³ Suprema Corte dos Países Baixos, Caso 27.252, 2 de setembro de 1992.

ferência de tecnologia. Na oportunidade, o Ministro Mauro Campbell Marques considerou necessário averiguar se a contribuinte não estaria “fazendo uso de hibridismo”²⁴, conforme definido pela OCDE nos termos da Ação 2 do Plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Em síntese, tal ação recomenda a alteração das legislações internas para limitar a dedutibilidade de instrumentos híbridos que não sejam tributados no Estado beneficiário. A referência não parece acurada, já que o caso não dizia respeito à tributação de instrumentos híbridos, mas apenas à qualificação dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia à luz do tratado de dupla tributação firmado entre Brasil e Espanha. Ademais, a referida Ação 2 expressou claro entendimento da OCDE no sentido de que seria necessária implementação legislativa que negasse a dedutibilidade ou permitisse a tributação desses instrumentos, o que não foi o caso do Brasil, tornando, daí, a referência à mencionada Ação 2 imprópria no Brasil. Assim, diferentemente das referências feitas por cortes estrangeiras aos Comentários à CM OCDE, a menção à Ação 2 do Plano BEPS, neste julgamento, foi feita sem qualquer respaldo normativo que a justificasse.

Especificamente se referindo aos Comentários da OCDE, pode-se citar o caso Vale²⁵. Neste processo, ainda pendente de decisão definitiva até a data de conclusão deste estudo, discute-se a compatibilidade das regras brasileiras de tributação em bases universais com o art. 7º dos acordos de dupla tributação. Durante o julgamento, o Ministro Gilmar Mendes referenciou trechos dos Comentários à CM CODE, segundo o qual “embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário”²⁶. No mesmo sentido, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que “a tributação imposta pelo Brasil está em conformidade com os parâmetros definidos pela OCDE”²⁷, razão pela qual não haveria qualquer incompatibilidade entre essas disposições e o art. 7º dos acordos de dupla tributação. Não se preocuparam os referidos julgadores em justificar o recurso aos Comentários.

Sob outra perspectiva, o Ministro André Mendonça entendeu, corretamente, que “os comentários da OCDE sobre as regras CFC são irrelevantes para a hipótese”. Primeiro, porque o Brasil adota uma legislação própria, distinta do modelo de regras CFC considerado nos comentários da OCDE; segundo, porque “ainda que haja alterações nos comentários da OCDE, especialmente a partir de 2003, os acordos bilaterais não sofreram qualquer modificação expressa em seu texto”²⁸.

²⁴ Superior Tribunal de Justiça, REsp n. 1.759.081/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15.12.2020, DJe 18.12.2020.

²⁵ Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

²⁶ OCDE, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2017), 53-54.

²⁷ Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

²⁸ Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

De fato, o ministro fez referência ao momento em que a OCDE passou a enfatizar a contenção à elisão (*tax avoidance*) e à evasão fiscal (*tax evasion*), destacando que os tratados em questão foram firmados antes dessa mudança de orientação e, portanto, “não poderiam ter seu significado alterado por uma mudança de paradigma da organização, sem a correspondente modificação literal dos acordos”²⁹. Tal entendimento revela-se adequado, uma vez que, embora os Comentários à CM OCDE possam ter determinado valor interpretativo, sua prevalência sobre o texto expresso das convenções não se revela precisa. Assim, na ausência de alteração formal nos tratados que reflita tais mudanças interpretativas não haveria justificativa para fundamentar decisões com base nestes Comentários.

Ainda mais relevantes têm sido as recentes alterações legislativas no campo da tributação internacional. Nessas situações, a própria lei ou até mesmo instruções normativas fazem menção expressa aos instrumentos publicados pela OCDE. É o caso, por exemplo, das mudanças recentes nas regras de preços de transferência e a edição de normas sobre adicional de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

3. As referências aos documentos da OCDE na legislação nacional

No que se refere ao uso das Diretrizes da OCDE como instrumento de interpretação da legislação tributária concernente aos preços de transferência, Padwalkar e Peña³⁰ observam que há diferentes práticas entre os países. Alguns fazem referência expressa às Diretrizes diretamente na legislação (como Austrália e Reino Unido); outros optam por mencioná-las em normas infralegais, como decretos e regulamentos (caso de Bélgica, Itália e Países Baixos). Em certos países, a referência aparece na exposição de motivos das leis pertinentes (como na Itália e na Espanha). Por fim, há países que não fazem qualquer menção expressa às Diretrizes (como os Estados Unidos), incluindo-se entre eles aqueles em que, ainda assim, os tribunais reconhecem seu valor interpretativo (como Canadá e Colômbia).

No Brasil, encontramos soluções em que a referência se faz pelo texto legal e outro caso em que se dá por norma infralegal. A referência a prática da OCDE por norma infralegal se deu, no Brasil, no campo dos preços de transferência. Com efeito, o art. 1º, § 4º, da Instrução Normativa (IN) n. 2.161, estabelece que as Diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), conforme contidas no relatório “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022”, bem como “suas futu-

²⁹ Supremo Tribunal Federal, RE n. 870.214/RJ, Plenário, Rel. Min. André Mendonça.

³⁰ Abhishek Padwalkar; Camilo Rodríguez Peña, Normative conflicts when applying the arm's length principle: when soft law developments meet hard law realities of national legislation, *World Tax Journal*, Amsterdam, 15.2, 2023, 205-233 (213).

ras alterações, quando expressamente aprovadas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB, são fontes subsidiárias para a interpretação e integração das normas de controle dos preços de transferência”, ressalvadas, contudo, as diretrizes que “forem contrárias ou inconsistentes em relação à Lei n. 14.596, de 14 de junho de 2023”. Não há o que censurar, neste aspecto, a citada norma, já que a remissão não implica inovação, ganhando apenas o valor jurídico do texto administrativo que lhe dá suporte. Noutras palavras, a Receita Federal do Brasil toma como seu o entendimento da OCDE, estando, daí, restrito ao alcance que uma norma administrativa possa alcançar.

A referência feita pela Receita Federal do Brasil ao entendimento da OCDE pode alcançar efeitos práticos, especialmente quando se encontram temas que não tenham sido expressamente enfrentados pela norma administrativa que lhe deu suporte. Tal, por exemplo, o caso das comparáveis deficitárias. O art. 30 da IN n. 2.161/2023 e seus parágrafos somente se aplicam ao uso de dados de múltiplos anos, não existindo fundamento para que sejam considerados no caso de *benchmarking* que se refira a dados de um único ano. As Diretrizes da OCDE, por sua vez, trazem orientações mais detalhadas, sugerindo que transações não controladas com prejuízo devem passar por investigação mais aprofundada para verificar sua comparabilidade³¹. Embora não defendam seu descarte automático, as Diretrizes recomendam cautela no uso dessas comparáveis. Em especial, devem ser excluídas da amostra aquelas cujos prejuízos não representem condições normais de mercado ou revelem níveis de risco incompatíveis com os observados nas transações controladas. Por outro lado, comparáveis com prejuízo que atendam aos critérios de comparabilidade não devem ser rejeitadas unicamente por apresentarem perdas. Em síntese, todas as informações relevantes devem ser consideradas, sendo inadequada a aplicação de uma regra automática para inclusão ou exclusão de comparáveis deficitárias. A exclusão deve ocorrer apenas quando houver fundamentos concretos que indiquem a não comparabilidade com a transação controlada.

Mais problemático, no Brasil, foi recente caso em que o próprio legislador fez referência expressa aos documentos interpretativos da OCDE, como ocorreu com o art. 3º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 15.079, de 27 de dezembro de 2024. Segundo sua redação, os atos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda, que regulamentam o adicional da CSL, “deverão ser elaborados e periodicamente atualizados para que estejam em consonância com os documentos de referência aprovados pelo Quadro Inclusivo da OCDE, e suas disposições devem ser estabelecidas de modo a preencherem os requisitos para qualificação do Adicional da CSLL como um *Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT)*”. Para tanto, “consideram-se documentos de referência o Modelo de

³¹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines*, 2022, para. 3.64-66.

Regras (*Model GloBE Rules*), o Comentário (*Commentary to the GloBE Rules*), as Orientações Administrativas (*Agreed Administrative Guidances*) e demais regras, orientações, procedimentos e atualizações posteriores aprovadas pelo Quadro Inclusivo da OCDE para a implementação coordenada da tributação mínima efetiva”. Em substância, o dispositivo inclui expressamente também as atualizações futuras aprovadas no âmbito do Inclusive Framework da OCDE.

A referência, pelo legislador nacional, aos documentos da OCDE (inclusive os ainda não publicados!) não pode deixar de causar espécie. Afinal, o País não é membro da OCDE. Ainda que representantes da nossa Administração tenham colaborado no esforço para a elaboração daqueles documentos (e, por hipótese, tenham tido voz ativa), não se trata de assunto que tenha passado pelo crivo parlamentar.

O caso recorda o paradigmático julgamento efetuado pela Corte colombiana. Naquele país, o art. 260-9 da Lei n. 788, de 2002, estabeleceu que “para a interpretação do disposto neste capítulo, serão aplicáveis as Diretrizes sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais, aprovadas pelo Conselho da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), na medida em que sejam compatíveis com as disposições do Estatuto Tributário”. Enfrentando com rigor a questão, a Suprema Corte declarou tal dispositivo inconstitucional, argumentando que “se trata de normas elaboradas por um organismo internacional do qual a Colômbia não é membro e que não foram incorporadas ao ordenamento jurídico interno por meio do procedimento previsto na Constituição; por isso, não podem ter efeito vinculante no país”³². Além disso, a Corte entendeu que as Diretrizes da OCDE “não constituem normas jurídicas derivadas de tratado internacional aprovado pela Colômbia”, razão pela qual “tais disposições não estariam sujeitas a controle judicial no país”.

Em síntese, os documentos publicados pela OCDE podem se revelar de grande utilidade enquanto se limitarem ao *status* de referências para o entendimento da Administração, desde que por esta expressamente analisadas e aprovadas. No entanto, esses instrumentos podem, por vezes, entrar em conflito com as próprias normas que a eles fazem referência. Soma-se a isso uma preocupação de ordem constitucional, hipótese em que parecem irretocáveis os argumentos utilizados pela Suprema Corte Colombiana. De fato, há a possibilidade de que tal remissão a instrumentos internacionais configure uma indevida delegação de competência legislativa a um organismo estrangeiro, cuja produção normativa escaparia ao controle de constitucionalidade previsto no ordenamento brasileiro. Nesse cenário, a validade de normas que atribuem efeito vinculante às diretrizes da OCDE poderia ser plenamente questionada.

³² Corte Constitucional Colombiana, Caso n. C-690-03, j. 12.08.2003.

Conclusão

Embora os Comentários à Convenção Modelo da OCDE não sejam vinculantes, sua relevância interpretativa é amplamente reconhecida tanto pela literatura especializada quanto pela jurisprudência internacional, especialmente com fundamento nos arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. A depender da situação fática – como a existência de clara inspiração no Modelo da OCDE ou a necessidade de suprir ambiguidade interpretativa – tais Comentários podem ser considerados meios suplementares ou até elementos do próprio contexto interpretativo. No entanto, não se admite referência acrítica, especialmente quando se pretende utilizar documento que sequer existia quando da assinatura do tratado. Como procurou-se demonstrar, a prática de diversos tribunais estrangeiros corrobora essa abordagem. No Brasil, contudo, a utilização dos Comentários é inconsistente, sendo sua referência realizada, por vezes, sem qualquer justificativa que respalde sua utilização.

Tem-se observado, recentemente, um movimento normativo de incorporação expressa de documentos elaborados pela OCDE – como as Diretrizes sobre Preços de Transferência e os Comentários às *GloBE Rules*. Esse fenômeno levanta uma relevante questão constitucional, como foi observado no caso colombiano. Remissão a instrumentos internacionais podem resultar, por vezes, em uma indevida delegação de competência legislativa a organismo estrangeiro, cuja produção normativa não se submete ao controle de constitucionalidade previsto no ordenamento jurídico – eis um ponto de inflexão a ser enfrentado.

Acordo de Precificação Antecipada – APA: uma Vacina para prevenir Litígios Complexos e Substanciais sobre Preços de Transferência

Luís Flávio Neto

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Professor e Coordenador do Mestrado em Direito Tributário Internacional do IBDT. Ex-Conselheiro Titular da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF. Advogado.

Victor Polizelli

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela USP. Graduado em Contabilidade pela USP. Professor do Mestrado em Direito Tributário Internacional do IBDT. Coordenador do Curso de Especialização em Tributação Internacional do IBDT. Advogado.

1. Introdução: elegibilidade e barreiras de acesso ao APA conforme o art. 6º da IN em Consulta Pública

A complexidade inerente à nova legislação de preços de transferência introduzida pela Lei n. 14.596/2023 tem a tendência de gerar substancial aumento de dúvidas e de litígios, que se somariam ao importante estoque do contencioso administrativo e judicial brasileiro.

A adoção eficaz dessas regras alinhadas às “Transfer Pricing Guidelines” da OCDE e às ações 8, 9, 10 e 14 do projeto BEPS exigirá medidas vocacionadas à adequada resolução de disputas entre a administração fiscal brasileira e os contribuintes. E como prevenir é melhor do que remediar, essas medidas não se resumem a equipar o CARF e o Poder Judiciário com as ferramentas necessárias para lidar com essa matéria tão sofisticada. É preciso mitigar o próprio surgimento dos litígios, com medidas de profilaxia próprias à prática internacional de preços de transferência.

Nesse contexto, o chamado “Advance Pricing Agreement – APA” desponta como método específico de prevenção de litígios sobre preços de transferência. Enquanto outros mecanismos alternativos, como a arbitragem, procuram colocar fim a litígios já instaurados (“resolução”), o APA atua para evitar que estes ocorram (“prevenção”). Por atuar de forma profilática, está mais para uma vacina do que para um remédio.

Com olhos na experiência internacional, a OCDE e a ONU observam que programas de APA têm o mérito de eliminar incertezas, provendo um ambiente mais favorável aos investimentos por tornar previsível o tratamento tributário de transações internacionais. Por meio de um APA, fiscos e contribuintes, trabalhando juntos na análise de um caso concreto, podem antecipadamente chegar a um comum acordo sobre a adequada aplicação das regras de preços de transferência, com vistas a questões específicas. Tais questões podem envolver o método a ser