XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;
Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-046-6
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no pais, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

CONSIDERAÇÕES SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO, NO BRASIL, DE MEDIDAS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA AÇÃO 5 DO PLANO BEPS DA OCDE

CONSIDERATIONS ABOUT THE IMPLEMENTATION, IN BRAZIL, OF MEASURES TO CONCRETIZE THE ACTION 5 OF OECD BEPS PROJECT

Carlos Araújo Leonetti
Ana Rita Nascimento Cabral

Resumo

O artigo objetiva analisar a situação atual das tentativas de implementação, no Brasil, de medidas, legislativas e/ou administrativas, a fim se se atender `a ação 5 do Plano BEPS da OCDE. Inicia-se a abordagem com uma breve digressão sobre o Plano BEPS, em geral, e em especial , sobre a Ação 5.A seguir, explana-se sobre as normas gerais antielisivas e a experiência brasileira neste sentido.Na sequencia,analisa-se como o principio da prevalência da substancia sobre a forma, no direito tributário, vem sendo entendido e aplicado pelo CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Ministério da Fazenda. Após, procede-se ao exame das medidas legislativas e administrativas adotadas, no Brasil, para combater a erosão da base tributaria. Finalmente, aborda-se o tema relativo aos acordos para evitar a dupla tributação , e para o intercambio de informações fiscais, celebrados pelo Brasil, e apresenta-se as principais conclusões a que se chegou.

Palavras-chave: Direito tributário internacional, Ocde, Plano beps, Erosão da base tributaria, Normas gerais antielisivas.

Abstract/Resumen/Résumé

The article aims to analyse the current situation of implementation attempts, in Brazil, of measures, legislative and/or administrative in order to accomplish' the action plan 5 of OECD BEPS Project.. The approach begins with a brief digression on the plan BEPS, in general, and in particular on the action 5.The following explains the general tax avoidance rules and the Brazilian experience in this sens. In the sequel, tra article shows the .administrative and legislative measures adopted in Brazil to combat the tax base erosion. Finally, it deals with the topic concerning agreements for double taxation avoidance, and for the exchange of tax information, signed by Brazil, and presents the main conclusions reached.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: International tax law, Oecd, Beps plan, Tax base erosion, General tax avoidance rules.

1 Introdução

A ação 5 do Plano BEPS da OCDE preconiza:

"Combater as praticas fiscais prejudiciais mais eficazmente, com foco na transparência, e no principio da prevalência da substância sobre a forma."[1]

Tais medidas compreendem, na visão de Ana Claudia Akie Utumi[2]:

> *A implementação, no âmbito de cada pais, de norma, ou normas, geral anui-elisiva, conhecidas, no jargão do direito internacional, pela sigla GAAR (General Anti-Avoidance Rules), adotando-se o principio da prevalência da substancia sob a forma,*
>
> *A troca de informações entre os fiscos dos diversos países; e*
>
> *A intensificação da fiscalização tributaria e aprimoramento dos agentes fiscais.*

2 Norma geral antielisiva

A norma geral antielisiva se insere no universo maior do assim chamado "planejamento tributário", o qual pode ser visto como o conjunto de medidas e técnicas "lícitas visando reduzir a carga tributária, relativamente a um ou mais tributos. Nesta mesma linha, HELENO TÔRRES preleciona que "planejamento tributário é expressão que deve servir para designar, tão só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos.(TÔRRES, 2003, p. 175.),

[11] Tradução livre do autor. Original, em inglês: "Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance", disponivel em www.oecd.or acesso em 10 fev 2015.

[2] Disponivel em: http://www.abdf.com.br/arquivos/documentos/palestras/AnaClaudiaUtumi28m14.pdf. Acesso em 8 abr 2014.

Pode-se dizer que o planejamento tributário nasceu junto com a tributação. Em outras palavras, os contribuintes sempre buscaram, e continuam buscando, formas de reduzir o valor dos tributos devidos. Quando os meios escolhidos para obter tal desiderato são lícitos, i. é, não ferem o ordenamento jurídico, o comportamento do contribuinte é considerado planejamento tributário, ou elisão tributaria (*tax avoidance*.)

MARCO AURELIO GRECO lembra que, em matéria tributaria, o que não resta proibido pelo ordenamento jurídico, se presume permitido (GRECO, 2008, p. 131,)

LUCIANO AMARO aponta que, a doutrina pátria, de modo geral, reconhece o direito que o contribuinte tem o direito de escolher, entre dois caminhos lícitos, o que lhe produz mais vantagens (AMARO, 2011, p. 255.)

A elisão se contrapõe `a chamada evasão tributaria (*tax evasion*), que se caracteriza pela pratica de atos ilícitos visando a economia de tributos.

No âmbito internacional, o planejamento tributário também se configura uma realidade, podendo ser visto como "um conjunto coordenado de comportamentos tendentes a criar relações e situações jurídicas orientadas `a otimização da carga fiscal." (TORRES, 2001, p. 51.)

Por seu turno, ALBERTO XAVIER preleciona que a elisão fiscal internacional se assenta em duplo pressuposto, a saber:

a) A submissão da situação concreta a dois ou mais ordenamentos jurídicos; e
b) A faculdade de opção, pelo contribuinte, pelo ordenamento jurídico-tributario aplicável (XAVIER, 2002, p. 276.).

A questão que se impõe, aqui e além-mar, é saber se o contribuinte pode, livremente, usar de todas as formas de economia lícita de tributos, ou se há limites a este uso. A ação 5 do Plano BEPS parte desta premissa ao preconizar que os países combatam as praticas tributarias prejudiciais `a economia nacional e ao principio da livre-concorrencia.

A ideia subjacente parece ser a de que a pratica abusiva de medidas de planejamento tributário corroí a base tributável , comprometendo, destarte, a arrecadação tributaria do pais e ferindo de morte o sagrado principio da livre-concorrencia.

Um dos instrumentos considerados mais eficazes de evitar este suposto abuso consiste na adoção da chamada norma geral antielisiva, recurso adotado por vários países.

De modo geral, este tipo de norma confere as autoridades tributarias o poder de desconsiderar atos ou fatos, ainda que lícitos, praticados pelos contribuintes, mas cujo objetivo , único ou principal, seja o de economizar tributos.

Assim, as normas gerais antielisivas, podem ser vistas como normas gerais e abstratas que visam regrar os demais casos não previstos em lei como ilícitos, `a época dos fatos.

Diversos países adotam normas gerais antielisivas como, *v.g*., a Alemanha, a Espanha e a Franca.

Outras nações, embora não tenham positivado, a proibição de certas praticas elisivas consideradas abusivas, o fazem mediante aplicação de princípios consolidados no sistema jurídico, seja a nível de doutrina, seja de jurisprudência.

Como exemplo, tem-se o caso dos Estados Unidos da America (EUA), onde vige o principio da prevalência da) substancia sobre a forma (*substance over form*) , com algumas variações, como o a falta (ou teste) de proposito negocial (*business purpose test)* e o desdobramento atípico de um ato em diversos outros (*step transactions)*

Alem disto, nos EUA, apesar de não haver normas gerais antileisivas, há normas especificas embasadas naquele principio, ou em suas variantes.

O *business purpose test* consiste em verificar se a forma atípica adotada pelo contribuinte tenha alguma razão negocial relevante, não visando, apenas, a economia de tributos. Se não houver propósito negocial, a forma adotada pode ser rejeitada pelo fisco, que vai considerar o ato como tendo revestido sua forma típica, usual.

Já a vertente da *steps transactions*, também respeitada na Grã-Bretanha, conforme se vera abaixo, se aplica aos casos em que o contribuinte pratica vários atos que, isoladamente

considerados, produziriam um efeito tributário menos gravoso do que se o conjunto de atos fosse entendido como sendo um ato só, para fins tributários.

Finalmente, a doutrina do *substance over form*, mencionada na ação 5 do Plano BEPS da OCDE, preconiza que os efeitos tributários de um ato ou fato devem ser definidos a partir da analise de seu verdadeiro conteúdo, e desprezando-se a forma com que se reveste.

Cabe lembrar, aqui, que o ordenamento jurídico dos EUA, como aponta GUIDO FERNANDO SILVA SOARES, pertence `a família do "*Common Law* misto", ou seja, ainda esteja fortemente estruturado no *Common Law*, guarda sintonia com o *Civil Law* (SOARES, 1999, p. 26.)

Na Grã-Bretanha, ate o fim dos anos 1980, inexistia uma norma geral antielisiva, prevalecendo as chamadas normas especificas de correção (TORRES, 2003, p. 252.)

Tal postura se baseava na crença segundo a qual os contribuintes tem o direito `a livre escolha da modalidade negocial menos onerosa, do ponto-de-vista tributário, na linha de " o que não se proíbe expressamente se permite"

A simulação, como ato ilícito que, na sua essência, era e continua sendo resta proibido pelo ordenamento jurídico britânico como, de resto, pelo da maioria dos países.

Ate então, o sistema britânico repelia a teoria americana da prevalência da substancia sobre a forma.

Para tentar combater a jurisprudência esmagadora que garantia a livre opção do contribuinte em sede de planejamento tributário, o Parlamento e o governo criaram um cipoal de normas preventivas, caracterizadas pelo excesso de complexidade e preciosismo terminológico, o que contribuiu para seu insucesso.

A luta contra os precedentes judiciais considerados demasiadamente liberais foi assumida,no inicio dos anos 1980, pela Camara dos Lordes que, no exercício de seus poderes, passou a, sistematicamente, supera-los, retirando-se-lhes a eficácia.

Em síntese, segundo a verdadeira "regra" criada pela Camara dos Lordes ao superar precedentes judiciais, se o contribuinte adota um procedimento preordenado, com o único intuito de economizar tributos, composto por diversos passos e/ou articulado em diversas transações, cabe ao Judiciário considerar o conjunto das operações como sendo uma única operação, para fins tributários Neste caso, desconsiderar-se-ia os passos adotados isoladamente (TORRES,2003, p. 253-255.).

Em Portugal, num primeiro momento, optou-se por adotar apenas normas especificas para combater o abuso no planejamento tributário. Porem, em 1999, decidiu-se por instituir uma norma geral antielisiva (NABAIS, 2006, p. 222-223.)

3 A experiência brasileira com a norma geral antielisiva

No Brasil, segundo a doutrina e jurisprudência majoritárias, inexiste, ate agora, uma autentica norma geral antielisiva.

Houve uma tentativa neste sentido, com a introdução, em janeiro de 2001, do parágrafo único ao art. 116 do CTN, com a seguinte redação, *verbis:*

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Na exposição de motivos que acompanhou o respectivo projeto de lei, encaminhado pelo Poder Executivo ao Legislativo, resta claro que a intenção do governo era a de inserir uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de facilitar o combate as formas de planejamento tributário consideradas abusivas.

No entanto, desde a publicação da lei que alterou o CTN, as criticas contra o novel dispositivo foram muitas e intensas.

A principal critica reside no fato de o texto legal usar, expressamente, a expressão "dissimular" a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos da obrigação.

Ora, dissimular, que nada mais e senão simular, ou seja, praticar simulação, ou ato simulado, constitui ato ilícito, e nulo, . no direito brasileiro (e em muitos outros países)

Assim, se o parágrafo único do art 116 visa combater os atos de dissimulação não se revestiria do caráter de norma antielisiva mas sim, antievasiva.

De outro lado, a lei ordinária que viria a regulamentar o procedimento previsto no parágrafo único do art. 116 ainda não foi editada, e não sinais de que venha a se-lo.

Em suma, passados mais de treze anos da introdução da pretensa norma geral antielisiva no ordenamento brasileiro nenhum efeito foi produzido, seja pela redação infeliz, seja pela ausência de regulamentação.

4 A posição do CARF sobre o princípio da prevalência da substancia sobre a forma

No Brasil, no âmbito administrativo federal, as reclamações dos contribuintes contra autuações do Fisco são julgadas, em segunda instancia, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, 'órgão dotado de independência e composto, paritariamente, por representantes do governo e das entidades representativas dos contribuintes.

Ate 2005, de modo geral, o CARF não vinha acolhendo a doutrina da prevalência da substancia sobre a forma. Esta situação começou a mudar com o acórdão paradigma de 24/5/2006, assim ementado *, verbis:*

Acórdão nº.: 101- 95.537

OPERAÇÃO ÁGIO - VERDADEIRA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos

institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Subscrição de participação com ágio, seguida de imediata cisão e entrega dos valores monetários referentes ao ágio, traduz verdadeira alienação de participação societária

A partir de então, sempre que reste caracterizado que o único, ou principal, objetivo do contribuinte e a economia de tributos, o CARF entende que a autoridade fiscal esta autorizada a desconsiderar os atos efetivamente praticados e, por conseguinte, a aplicar o tratamento tributário correspondente ao resultado do ato dissimulado.

5 As mudanças introduzidas pela Lei 12.973/2014

Nos últimos anos, e na esteira do preconizado pelo Plano BEPS, a legislação brasileira sofreu algumas mudanças no sentido de fortalecer o combate `a erosão da base tributaria e ao planejamento tributário abusivo.

Algumas destas principais inovações foram introduzidas pela Lei 12.973/2014,resultante da conversão da medida provisória (MP) 627/93 conforme explicitar-se-á a seguir:

- No capítulo intitulado de ”Da Tributação em Bases Universais”, que trata da tributação do resultado de sociedades controladas e coligadas domiciliadas no exterior, definiu-se a taxa de câmbio que deverá ser utilizada para contabilização do resultado contábil do valor do investimento equivalente aos lucros e prejuízos auferidos no exterior.

Ainda nesse tema, a nova legislação tratou de forma mais detalhada algumas das prescrições então contidas na MP 627/2013. Foi deixado claro que, para fins tributários, somente o lucro auferido no exterior deveria produzir efeitos no país (*i.e.*, ser oferecido à tributação). Eventual prejuízo deve ser “guardado” para ser utilizado no futuro, de acordo com a sistemática e prazos definidos pela RFB. Foi ainda trazida, de forma mais detalhada, exceção à tributação do lucro auferido no exterior correspondente às atividades de

afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimos de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção de petróleo e gás natural.

Adicionalmente, foi estendida até 2022 a possibilidade de serem considerados, de forma consolidada, os resultados auferidos no exterior (na MP 627/2013, essa possibilidade era restrita até 2017). Essa possibilidade comporta algumas exceções, sendo que a Lei nº 12.973/2014 trouxe uma nova hipótese: pessoas jurídicas que tenham renda ativa inferior a 80% da renda total. Por outro lado, não existe mais o limite de 5 anos para se "utilizar" o prejuízo registrado no exterior.

Já no que se refere à tributação do resultado auferido por coligadas no exterior, esses continuam a ser considerados para fins fiscais no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. De acordo com a MP 627/2013, essa regra não se aplicaria caso algumas condições fossem verificadas cumulativamente. Na nova legislação, uma dessas condições foi retirada: a existência de renda ativa própria igual ou superior a 80% da renda total. Na medida em que a verificação desses critérios deveria ser cumulativa, a retirada de um torna a aplicação desse mandamento um pouco mais "difícil".

Mudança importante é encontrada no parágrafo 5º do artigo 81 da Lei , que estabelece que as regras aplicáveis `as sociedades coligadas também caberão "*aos empreendimentos controlados em conjunto com partes não vinculadas*", dispositivo esse que certamente gerará acaloradas discussões, ainda mais porque não existe definição do termo "*empreendimentos controlados*". A equiparação de coligadas à controladas, em determinadas hipóteses, permanece inalterada.

Uma feliz novidade do novo diploma consta dos §§ 10 e 11 do artigo 87,nos quais se estabelece que, até 2022, a controladora brasileira poderá deduzir até 9%, a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura, atendidas algumas condições. É ainda afirmado que o Poder Executivo poderá ampliar esse rol em caso de interesse público. Essa possibilidade demonstra que finalmente o Governo Federal está abrindo os olhos ao fato de que as empresas brasileiras estão se internacionalizando (*outbound*), sendo que uma sofisticação da legislação se mostra imperiosa.

Uma outra novidade, ainda nesse tema, se relaciona ao procedimento de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os resultados auferidos no exterior. À opção do contribuinte, esses tributos poderão ser pagos na proporção dos lucros distribuídos nos anos subsequentes ao encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o 8º ano subsequente ao período de apuração para distribuição do saldo remanescente dos lucros ainda não oferecidos à tributação, assim como a distribuição mínima de 12,5% no primeiro ano subsequente.

6. O Brasil e os acordos para evitar a bitributação e para intercambio de informações fiscais

Atualmente, o Brasil mantém acordos para evitar a dupla tributação com 32 países. A maioria dos acordos segue o modelo da OCDE.

Ocorre que, dos dez maiores parceiros comerciais do Brasil (na ordem: China, Estados Unidos, Argentina, Holanda, Japão, Alemanha, Índia, Venezuela, Chile e Itália) apenas não há acordo bilateral para evitar a bitributação com Estados Unidos (EUA), e Alemanha.

Assim, o governo brasileiro esta envidando esforços no sentido de celebrar acordos com estes dois países, alem de outros cujo comercio bilateral se revela de menor importância.

No que tange aos EUA, as negociações bilaterais datam do pós-guerra, sendo que em 1967 chegou a ser celebrado um acordo, não ratificado pelo Congresso americano.

Atualmente, há negociações em andamento, sendo que os Presidentes Luis Inácio Lula da Silva e Dilma Roussef já manifestaram, publicamente, o interesse do Brasil em tal acordo. A Presidente chegou a declarar que muitas empresas brasileiras que atuam nos EUA estariam tendo sua renda fortemente tributada, o que as obrigaria a reinvestir naquele pais ao invés de remeter os lucros ao Brasil.

Em 2013, como sabido, as relações Brasil-EUA sofreram um serio desgaste e esfriamento, em face das denuncias de espionagem, por parte do governo americano, de autoridades e empresas brasileiras.Entretanto, ainda em 2013, em 15 de maio, foi promulgado, pelo governo brasileiro, o acordo firmado ainda em 2007 com os EUA, que trata do intercambio de informações fiscais e de cooperação tributaria. Este acordo tem sido considerado um importante passo para a celebração do tratado para evitar a dupla tributação.

Quanto`a Alemanha, um acordo para evitar bitributação vigiu entre 1976 e 2005, quando foi denunciado por aquele pais, , em face do fracasso das tratativas para renegocia-lo. Segundo consta, a Alemanha desejava um novo tratado, desta feita nos moldes do modelo da OCDE, já que o acordo em vigor não obedecia aquele paradigma. Desde 2012, os dois países vem negociando um novo acordo.

A maioria dos acordos para evitar a bitributação celebrados pelo Brasil, e em especial, os mais recentes, praticamente seguem o modelo da OCDE, no que tange `a redação dos seus artigos, embora não quanto `a divisão em capítulos.

De modo geral, estes acordos também preveem a troca de informações tributarias entre as partes. No entanto, com alguns países, atualmente, o Brasil mantém apenas acordos bilaterais para o intercambio de informações fiscais, o que

normalmente antecede a celebração de acordo para evitar a bitributação, de negociação, em regra, mais difícil. Como exemplos, tem-se os acordos para troca de informações fiscais com os Estados Unidos, já mencionado, e com a Jamaica.

De modo geral, os acordos celebrados pelo Brasil contem normas que podem ser classificadas em dois grandes grupos:

(i) de reconhecimento de competência:

(a) exclusiva

(b) cumulativa

(ii) de limitação de competência:

(a) dirigidas ao Estado de Residência, e adotando o método:

1-De Isenção; ou

2-De Imputação

(b) dirigidas ao Estado de Fonte –

Conclusão:

Analisando-se as medidas, legislativas e/ou administrativas, já tomadas pelo governo brasileiro, com vistas ao pleno cumprimento das metas inseridas na Ação 5 do Plano BEPS, conclui-se que ainda ha um longo caminho a ser percorrido.

Com efeito, conforme já visto, na Introdução, a referida Ação 5 prevê medidas enérgicas contra as práticas fiscais prejudiciais, com foco na transparência,na troca de informações, e na aplicação do principio da substância sobre a forma, sempre que as subsidiárias (de empresas estrangeiras) se beneficiarem de regimes fiscais privilegiados".

O Brasil, certamente, já tomou algumas medidas neste sentido, conforme exposto acima, mas ao que parece tais medidas não tem se mostrado suficientemente eficazes para evitar a erosão da base tributaria.

De um lado, a situação econômica atual do pais, com crescimento de PIB pífio nos últimos anos e previsão de crescimento zero, u negativo, para 2015, incute nas autoridades receio de tomar medidas que possam afastar, mais ainda, os investidores estrangeiros.

Por outro lado, as medidas unilaterais tem efeitos limitados, fazendo-se necessário, para combater a erosão da base tributaria mais eficazmente, a celebração de acordos bilaterais, seja para evitar a dupla tributação, seja para o intercambio de informações fiscais.

Nesta seara, conforme visto, a não existência de acordo para evitar a bitributação com dois dos maiores parceiros comerciais do Brasil, a saber, os Estados Unidos e a Alemanha, sem duvida dificulta o atingimento dos objetivos preconizados pela Ação 5

Por ultimo, conforme também visto, o Brasil não possui uma autentica norma geral antielisiva, ao contrario de outros países, o que poderia auxiliar no combate ao uso abusivo do planejamento tributário, evitando a corrosão da base imponível.

No entanto, as decisões mais recentes, no âmbito administrativo federal, tomadas pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, revelam que houve uma mudança do entendimento daquele órgão, no que diz respeito ao uso de artifícios para reduzir o valor do tributo devido. De modo geral, o CARF vem aplicando o principio da prevalência da substancia sobre a forma, aliado ao da necessidade de propósito negocial.

Desta forma, mesmo `a míngua de norma legal sobre o tema, as autoridades fazendárias federais podem, dependendo das circunstancias do fato concreto, desconsiderar os fatos praticados isoladamente para examina-los em seu conjunto, com vistas aos efeitos tributários decorrentes.

Referencias:

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialetica, 2008.

NABAIS, Jose Casalta. *Direito fiscal*. Coimbra;Almedina, 2006.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Common law*: introdução ao direito dos EUA. 1. Ed. 2. Tir São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999..

TORRES, Heleno. *Direito tributário* internacional: planejamento tributário e operações transnacionais.São Paulo Revista dos Tribunais, 2001.

_____. *Direito tributário e direito privado*: autonomia privada: simulação: elusao tributaria. São Paulo Revista dos Tribunais, 2003.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*: tributação das operações internacionais. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.