

ASSUNTO 1-

TRATADOS CELEBRADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A EVASÃO FISCAL: APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES ANTI-ELISIVAS

O primeiro painel levou em consideração a revisão aos comentários da OCDE ao artigo 1º, realizada em 2008, a exemplo daquela anterior de 2003, de modo a verificar se as declarações nela contidas se sustentam perante a interpretação dos princípios dos tratados e das regras que determinam a relação entre a legislação internacional e a legislação doméstica.

Esse painel abordou ainda a análise de eventual previsão de regra anti-abusiva inserida nos tratados tributários, avaliando a base legal para tal regra, tal como: a aplicação da boa fé; a interpretação de acordo com os arts. 26/31 da Convenção de Viena; a interpretação do tratado em linha com seus objetivos e objetos dentre os quais, de acordo com a OCDE, inclui a prevenção de elisão fiscal.

Sobre regras gerais e específicas contidas nos tratados foram citadas:

- 1- A política dos tratados para evitar a dupla tributação;
- 2- A relação entre as regras gerais e específicas anti-elisivas;
- 3- Casos judiciais relevantes.

Evidenciou-se que a aplicação das regras gerais anti-elisivas podem geralmente ser reconciliadas com as obrigações dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação. Já as regras anti-elisivas específicas (*CFC, Thin capitalization, fictions* etc) nem sempre são passíveis dessa reconciliação.

Quanto ao abuso dos tratados, o painel abordou que a distinção entre o abuso da legislação doméstica e o do tratado não leva a diferentes conclusões. Em algumas situações, como a utilização do *treaty shopping*, pode-se verificar a quebra do princípio “*pact sunt servanda*”.

Isso porque essas estruturas societárias demandam o reconhecimento dos benefícios do tratado através da interposição de uma companhia em um

terceiro país, instituindo uma situação de abuso do tratado celebrado para evitar a dupla tributação.

Em relação às disposições contidas nos tratados, destacou-se os seguintes aspectos:

- 1- Poucos tratados expressamente preservam a aplicação das normas gerais domésticas anti-elisivas;
- 2- A aplicação das normas anti-elisivas específicas é geralmente mais preservada;
- 3- Poucos tratados contêm regras gerais anti-elisivas;
- 4- “*beneficial ownership*” continua sendo figura de constantes debates;

Como exemplos de regras gerais anti-elisivas, foram citados:

- 1- Substância sobre a forma;
- 2- Substância econômica;
- 3- Abuso de lei e fraude à lei

Como exemplos de regras específicas anti-elisivas, foram citados:

- 1- Recaracterização do lucro;
- 2- Companhias estrangeiras Controladas (CFC);
- 3- Subcapitalização.

Nesse contexto, o painel em questão avaliou a aplicação das normas domésticas, como as regras de subcapitalização e CFC, e as medidas de controle desenvolvidas em decisões judiciais de modo a concluir que o tratado celebrado para evitar a dupla tributação poderia ser ignorado pelas autoridades fiscais em algumas circunstâncias específicas de abuso.

Quanto às normas específicas anti-elisivas (*anti-avoidance*) existentes nos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, o painel analisou o conceito de “*beneficial ownership*”, considerando o aumento de decisões judiciais e de concessões administrativas em várias jurisdições.

A discussão se concentrou ao redor de 3 questões principais: 1-se o conceito de “*beneficial owner*” deveria se pautar de acordo com a lei doméstica; se sim, a lei seria de qual estado?; 2- Ou há um significado autônomo nos tratados; e, se sim, qual é?; 3- O tratado concede o argumento de que o termo pode ser construído de acordo com a legislação doméstica ou de acordo com medidas judiciais anti-elisivas?

Em suma, esse painel avaliou os tratados celebrados para evitar a dupla tributação frente às regras anti-elisivas gerais e específicas e a respectiva aplicação dessas regras, abordando a política dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, bem como a relação entre essas normas e os relevantes casos julgados pelas Cortes européias.

Concluiu que a aplicação de regras gerais anti-elisivas pode geralmente ser reconciliada com as obrigações dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, significando que os comentários feitos pela OCDE nas alterações promovidas em 2008, como também antes em 2003, são, de modo geral, endossados. Contudo, exceções significantes devem ser consideradas. Isso quer dizer que a aplicação de regras específicas anti – elisivas existentes na legislação doméstica, como as regras CFC, as de subcapitalização, ficções etc, certamente não serão reconciliadas com as obrigações constantes nos tratados celebrados para evitar a dupla tributação.

ASSUNTO 2

A MORTE COMO UM EVENTO TRIBUTÁVEL E SUAS RAMIFICAÇÕES INTERNACIONAIS

O painel focou nas questões que devem surgir no cenário internacional em conexão com a aplicação da tributação sobre a herança, as doações ou outra forma de imposição tributária decorrente do evento morte.

Esse painel iniciou a discussão com uma análise comparativa da tributação da herança (ou outro imposto devido) na ocorrência da morte em diferentes países. Essa comparação considerou as diferenças entre os tratamentos dados em situações de sucessão na “*common Law*” e na “*civil Law*” em diferentes países.

Nessa comparação, conclui-se que em algumas situações:

- 1- Não há qualquer incidência tributária;
- 2- Há a tributação da herança, tributando-se o beneficiário;

- 3- Há a tributação do patrimônio, tributando a mera transferência do bem;
- 4- A incidência pode ser sobre o auferimento da renda ou o ganho de capital.
- 5- Há a combinação de ambos.

Além disso, foi realizada a comparação dos tributos federais versus os regionais e a tributação universal versus a tributação territorial. Isso se deu com o intuito de evidenciar que, em algumas situações, pode ocorrer a dupla ou múltipla tributação sobre a herança ou a doação.

Foi dada também atenção às tendências de alguns países em abolirem ou reinstituírem a tributação sobre herança e doação, bem como a criação de regras anti-elisivas nesse sentido. Isso porque, na intenção de evitar a dupla ou múltipla tributação, alguns países celebram tratados para evitar o imposto sobre o patrimônio, a herança e também, em algumas circunstâncias, sobre a doação.

Assim, como tendências, foram citadas:

- 1- O movimento dos países em abolirem a tributação sobre o evento morte (até o momento 12 países);
- 2- A redução da base sobre a qual incide a tributação do evento morte, ampliando as hipóteses de exceção;
- 3- A aplicação de baixas taxas;
- 4- O não impacto sobre a receita.

Abordando tais tendências, o painel evidenciou que alguns países tentam evitar essa dupla tributação com medidas unilaterais. Contudo, nem sempre tais medidas solucionam satisfatoriamente o problema.

Alguns casos foram discutidos no intuito de demonstrar inadequações entre a tributação nacional sobre o patrimônio/herança/renda e o ganho de capital tributado em razão do evento morte, bem como as consequências da falta de tratados ou medidas unilaterais para evitar a dupla tributação nessa hipótese.

Em suma, evidenciaram-se problemas internacionais que tratam de sucessões além-fronteiras, evento cada vez mais presente na crescente sociedade móvel dos dias atuais.

SEMINÁRIO A

A SUBSIDIÁRIA COMO UM ESTABELECIMENTO PERMANENTE

A partir do art. 5(7) da Convenção Modelo da OCDE, o exame focou algumas situações nas quais subsidiárias podem atuar como estabelecimento permanente, ao conduzirem atividades de outras pessoas jurídicas ao invés de (ou além de) suas próprias. Como exemplo, foram citados os agentes comissionados e distribuidores (“*stripped distributors*”), os acordos de industrialização por encomenda (“*tolling arrangements*”) e os consórcios (“*joint venture arrangements*”).

Esse seminário evidenciou que o texto do comentário em questão permite que subsidiárias possam eventualmente ser consideradas como estabelecimento permanente, mas tal qualificação demanda o preenchimento de certos elementos que devem ser detalhadamente examinados. Há várias situações nas quais atualmente as subsidiárias podem atuar como estabelecimentos permanentes, conduzindo atividades de outras entidades legais em seu lugar ou em adição a suas atividades.

O painel abordou alguns estudos de caso, dentre os quais destacou o caso Philipp Morris (Itália) no qual a Suprema Corte decidiu que a subsidiária atuava como estabelecimento permanente.

Ainda, em relação a agentes comissionados, foi destacada decisão da Suprema Corte da França (Caso Zimmer-2010), no sentido de que tais agentes, considerando as atividades realizadas, configuravam-se como estabelecimento permanente.

Em suma, o painel concluiu que a situação em que a subsidiária ou agentes comissionados combinam suas atividades com as de um estabelecimento permanente é completamente complexa, demandando uma avaliação detalhada dos requisitos constantes no art. 5º do tratado para que haja a apropriada qualificação dessa figura e suas respectivas conseqüências tributárias.

SEMINÁRIO B

O PRIVILÉGIO DA CONSULTORIA FISCAL

Esse seminário abordou a controvérsia existente na extensão do privilégio conferida à consultoria fiscal, que demanda a avaliação entre o direito da pessoa de obter uma consultoria profissional confidencial e o interesse do estado em cobrar sobre o montante apropriado a respectiva tributação. Evidenciou que muitas jurisdições reconhecem o privilégio ao consultor de conceder a consultoria legal, sujeitando tal direito a certas restrições tais como as comunicações relativas a crime ou fraude.

Ressaltou que em um contexto de planejamento tributário e administração dos recursos, contadores com frequência aconselham os contribuintes sobre a interpretação e a aplicação da legislação tributária. Contudo, há variações entre jurisdições sobre a necessidade de o consultor informar às autoridades fiscais o teor da consultoria realizada. Muitas jurisdições conferem privilégios para as comunicações e conselhos preparados em função de uma antecipação de litígio judicial.

Algumas jurisdições, como os Estados Unidos e a Nova Zelândia, incluíram dispositivos específicos em sua legislação tributária que concedem certo nível de privilégio na relação contador-cliente, contudo há imposição de amplas exceções a esse privilégio. Por outro lado, a Alemanha não concede um privilégio específico na consultoria tributária, mas sim um privilégio profissional genérico que considera advogados, contadores e outros consultores da área tributária.

Evidenciou um assunto em discussão atual que se refere à possibilidade de as autoridades fiscais requererem a apresentação de papéis de trabalho das auditorias realizadas. Esses papéis podem evidenciar detalhes sobre as operações que trazem alguns riscos fiscais e as considerações dos contribuintes quanto às chances de êxito em eventual litígio.

Destacou-se ainda que nos Estados Unidos há proposta apresentada em 26 de Janeiro de 2010 no sentido de que seja solicitado aos grandes contribuintes que proativamente reportem suas posições tributárias incertas e o montante em dólares associado à operação na ocasião em que apresentarem suas declarações tributárias.

Em suma, o seminário abordou a controvérsia entre a possível solicitação das autoridades fiscais sobre relatórios feitos pelo próprio contribuinte de operações tributárias duvidosas (no intuito de garantir que o valor adequado de imposto seja cobrado) versus o privilégio profissional da consultoria tributária fornecida ao contribuinte.

Nessa abordagem, os vários elementos do privilégio da consultoria tributária (incluindo situações em que esse privilégio é possível ou dispensável) foram explicados através de uma comparação entre leis nacionais, uma vez que os limites do privilégio da consultoria tributária refere-se a um assunto eminentemente doméstico. Por fim, sob o escopo do privilégio da consultoria tributária, considerou eventual impacto sobre a lei da comunidade europeia e sobre os tratados tributários internacionais.

SEMINÁRIO C

O REGIME TRIBUTÁRIO DO TRATADO SOBRE RECEITA DE “TRUST”

O seminário explorou o tratamento dos “*trusts*” nos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, abordando alguns casos práticos, tanto reais como também hipotéticos.

Após avaliação genérica do conceito de “*trust*” trazido pela Convenção Modelo da OCDE, avaliou-se a extensão do conceito de pessoa, disposto no art. 3º, de modo a enquadrar ou não tal ente nesse conceito. O mesmo se fez em relação ao conceito do art. 4º da Convenção Modelo, cuja abordagem se volta à qualificação de residente.

Em seqüência, foram abordados os conflitos de atribuição, envolvendo “*trusts*” e respectivos problemas de dupla tributação. Outra questão abordada referiu-se às circunstâncias de atribuição da receita ao “*trust*” ou “*trustee*”, no intuito de averiguar se tal situação satisfaz o conceito de “*beneficial owner*” trazido pelos arts. 10, 11 e 12 da Convenção Modelo da OCDE. Nesse contexto, evidenciou-se que os “*trusts*” podem alterar:

- a) O beneficiário do lucro;
- b) A fonte do lucro;
- c) A característica do lucro;
- d) O momento do lucro e
- e) O lucro para capital.

Conclui-se que ao “*trust*” se aplica o conceito de pessoa do art. 3º da Convenção Modelo, por ser considerado um conjunto de pessoas, podendo então ser considerado como pessoa no contexto dos tratados. No caso de o “*trust*” ser mencionado no tratado, deve-se buscar o conceito na legislação interna dos países contratantes. Se na legislação interna não constar esse conceito, deve-se considerar o conceito geral trazido pelas legislações pautadas no *common Law*.

No tocante à caracterização do local da residência dos *trusts*, há distinções entre os países. O Canadá, por exemplo, determina que seja o local da administração e controle do *trust*. Também os Estados Unidos prevêm que a residência é o local onde a administração do *trust* é realizada, independentemente da residência dos *trustees*.

Por fim, foi abordado o assunto relativo às distribuições realizadas pelo “*trust*” em face do propósito dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação, bem como de eventual isenção de dupla tributação no Estado de residência da pessoa que recebe tal distribuição.

Nesse contexto, dentre vários, analisou-se o seguinte caso: o *Trust*, situado no Estado T, recebe dividendos (com retenção de tributo) de uma empresa estabelecida no Estado A e os repassa (com retenção de tributo) para outra empresa residente no Estado B. Há Tratado entre os Estados A e B e entre os Estados T e B. Evidenciou-se, portanto, que o *Trust* não pode ser considerado como pessoa transparente, aplicando-se o crédito previsto no Tratado entre existente entre os Estados T- B.

SEMINÁRIO D

VAT/GST E GRUPO DE COMPANHIAS

VAT/GST, sendo tributos que incidem sobre a base de transações a transações, podem influenciar na estruturação das transações ocorridas entre grupos de companhias.

O seminário discutiu a real necessidade de se implementar uma legislação que considere a incidência do VAT/GST em um cenário no qual as transações são realizadas por companhias de um mesmo grupo.

Ainda, abordou a viabilidade em se desenvolver uma consolidação comum tanto para os tributos incidentes sobre a renda quanto sobre os incidentes sobre transações, como o VAT.

Discutiu-se também o conceito de “abuso”.

Considerando eventual introdução de normas além fronteiras de VAT/GST para grupos de sociedades, discutiu-se a compatibilidade dessas normas com os princípios tributários.

Evidenciou-se que, tendo em vista a pessoa tributada, a criação do VAT para transações entre sociedades de determinado grupo gera uma simplificação administrativa; reduz ou remove o imposto que não será recuperado; remove a tributação sobre suprimentos que serão repassados para companhias relacionadas etc. Do ponto de vista da autoridade fiscal, reduz o número de contribuintes e as respectivas declarações, permitindo combater os abusos e a evasão fiscal.

Demonstrou-se que as condições expostas para a criação de uma legislação do VAT /GST para transações entre grupos de sociedades são: a existência de forte relação entre as partes relacionadas (a União Européia se pauta na relação financeira, econômica e organizacional); a existência de ações, capital e controle relevantes; sujeição a setores específicos e determinados suprimentos e alcance limitado a grupos cujas entidades sejam parte da União Européia.

O painel evidenciou ainda que as conseqüências da implementação de uma tributação de VAT/GST para transações entre partes relacionadas são: o grupo de companhias será tratado como uma única pessoa, ou seja, há uma ficção legal; e os suprimentos repassados entre o grupo são desconsiderados para fins de incidência do VAT/GST.

Além dessas conseqüências, as responsabilidades do grupo de companhias serão muitas e conjuntas, havendo também uma necessidade de centralização da contabilidade e dos pagamentos de obrigações, bem como conseqüências procedimentais diversas.

Considerando VAT/GST e imposto sobre o lucro, avaliou-se a possibilidade de se adotar um método de consolidação para o grupo em relação a esses tributos. Para tanto, evidenciou que teria que ser adotado o seguinte:

- 1- A criação de uma ficção legal, na qual as transações intragrupos não são consideradas relevantes para fins de incidência tributária. Os membros do grupo são tratados como se fossem uma única entidade;
- 2- Haveria uma consolidação da base tributável, considerando os resultados tributários realizados por cada entidade de forma agrupada com os das outras companhias que pertençam ao mesmo grupo;
- 3- Consolidação de obrigações, na qual cada companhia computa sua base tributável e sua real obrigação tributária, havendo a transferência dessa obrigação para uma companhia do grupo.

Chegou-se à conclusão pela impossibilidade da consolidação da base tributável e da obrigação tributária, sendo possível apenas a adoção da ficção legal. As vantagens da adoção da ficção legal, por sua vez, seriam:

- 1- O VAT/GST-grupo gera economia tributária permanente para as entidades que não possuem direito a total recuperação do imposto imputado;
- 2- Isso alivia custos indiretos, custos de transações e custos administrativos.
- 3- Transações intragrupos são desconsideradas para fins tributários, podendo haver um diferimento na coleta do imposto sobre a renda.

Como desvantagens à ficção legal, foram apresentados os seguintes aspectos:

- 1- A consolidação poderia gerar mudanças significativas nas legislações tributária e contábil, o que demandaria longo tempo de implementação;
- 2- A natureza e o objetivo dos tributos envolvidos são tão diferentes que o regime de consolidação seria de difícil administração;
- 3- A depender de alguns aspectos dos membros do grupo, como tamanho, atividade etc, o VAT-grupo poderia funcionar. Esses mesmos aspectos poderiam prevenir a tributação da receita em grupo.
- 4- A complexidade da estrutura necessária poderia implicar planejamento tributário abusivo.

SEMINÁRIO E

IFA /OECD : CARTÃO VERMELHO AO ART. 17?

Durante a primeira fase da apresentação, foram comentadas as recentes alterações referentes aos trabalhos realizados pela OCDE.

Foram abordadas as atuais atividades tributárias internacionais realizadas pela OCDE. Um dos projetos traçados desde 2006 se refere à racionalização de procedimentos para a isenção prevista nos tratados sobre as receitas oriundas de investimentos, bem como um reforço no controle desses investimentos, mediante relatório robusto de informações e automática troca. Drafts foram discutidos em 2009 e 2010 no intuito de alcançar as melhores práticas nesse assunto. Nesse contexto, foi abordado o papel dos tributos na instabilidade financeira, discutindo-se os seguintes aspectos: viés em favor da dívida; adequação entre tributos e capital bancário; ganho de capital versus renda; paraísos fiscais e SPVs; dedutibilidade dos juros de financiamentos; oportunidades de arbitragem.

A conclusão a que se chegou é a de que a tributação não é o primeiro direcionador do modelo de negócios que leva à crise, porém deve ser parte da solução.

Dentre os assuntos discutidos nesse painel, merece ainda destaque a abordagem relativa ao teor do novo artigo 7, considerando a implementação final do Relatório de 2008 sobre a atribuição de lucro ao estabelecimento permanente. Concluiu-se que as orientações desse relatório serão observadas em futuros tratados e que não há alteração do artigo 5 relativo aos limites do estabelecimento permanente.

Foi destacado que o novo artigo 7 salienta análise funcional e aplicação do princípio *arm's length* aos acordos. Ainda, clarifica que o parágrafo 2 se aplica não somente à determinação dos lucros que o estabelecimento permanente deve tributar, mas também sobre a aplicação do art. 23. Além disso, o artigo 7 evidencia as implicações sobre a ficção de negócios independentes e separados para outros artigos. O novo artigo 7 também elimina a proibição sobre o reconhecimento de juros internos (fora do setor financeiro) e *royalties*. Esse artigo também evidencia e amplia as situações nas quais a remuneração dos serviços internos deverão se dar sob o princípio *arm's length*. Além disso, introduz o novo parágrafo 3 à seção de mecanismos que previnem a dupla tributação. Por fim, o novo artigo 7 exclui alguns parágrafos previstos na versão de 2008.

Na segunda etapa desse painel foi realizada uma discussão com a apresentação de estudos de casos relacionados ao art. 17 da Convenção Modelo da OCDE (artistas e esportistas), na qual se evidenciou as dificuldades práticas na aplicação desse artigo, que permite aos países tributarem a renda derivada de atividades ref. aos esportistas e de entretenimento realizadas em seus territórios.

Comentou-se que, em 23 de abril de 2010, foi apresentada uma discussão pública em que foram abordadas essas dificuldades práticas, lidando com os seguintes tópicos:

- 1- A definição de entretenimento ou esportistas;
- 2- A aplicação do art. 17 aos prêmios recebidos;
- 3- A definição de atividade pessoal de entretenimento ou esportista, tais como os recursos e regras de alocações para atividades realizadas em vários países e a aplicação do art. 17 sobre tipos específicos de pagamentos;
- 4- Propostas de mudanças ao comentário ao art. 17, no intuito de abordar todos os assuntos acima.

O ponto mais importante relacionado ao art. 17, discutido nesse painel, foi se o regime especial promovido por esse artigo, que difere dos aplicáveis à renda derivada de outros tipos de atividades e que faz com que haja necessidade de direcionar vários assuntos descritos acima, ainda é justificado pela política básica.

Analisando um caso que envolvia 4 jurisdições distintas: a do jogador; a da empresa do jogador que recebia seu salário; a do clube de futebol que contratou tal jogador e a do local onde realizou parte dos jogos da temporada; concluiu-se que parte do salário pago a esse jogador deveria ser tributado nessa última jurisdição.

SEMINÁRIO F

PARAÍÇOS FISCAIS

Esse painel destacou que os paraísos fiscais por muito tempo vêm concedendo a segurança para o capital internacional escapar das obrigações tributárias em jurisdições com tributos altos, oferecendo uma baixa tributação, ou até mesmo inexistente, combinada com um cenário de proteção às informações bancárias.

Evidenciou que a ausência de tratados com essas jurisdições se justifica pelo fato de não haver necessidade de se afastar eventual dupla tributação. Contudo, é dificultada a troca de informações com tais países e por isso a proteção da soberania de jurisdições com alta tributação contra atos ilegais se torna mais difícil.

Entretanto, a massiva campanha realizada pela OCDE e pela União Européia há mais de uma década contra o prejuízo na competição tributária radicalmente mudou esse cenário, nos retirando da era dos paraísos fiscais para a era das jurisdições tributárias co-operativas, pautadas principalmente pelas trocas de informações. O painel destacou que isso tem influenciado sobremaneira o consenso sobre a transparência fiscal ao redor do mundo, podendo facilitar o exercício de se tributar situações além-fronteiras em todas as jurisdições envolvidas. As transações na era da transparência fiscal

global deram azo a assuntos tributários e legais controvertidos, que estão sendo estudados por organizações internacionais e pela literatura tributária internacional no intuito de se estabelecer um procedimento justo.

O seminário se focou ainda na atenção aos problemas relativos à: 1- correta aplicação técnica da troca de informações; 2- troca de informações sob outros instrumentos legais tributários e não tributários e 3- futura perspectiva da transparência fiscal global.

Considerando que os tratados são os principais instrumentos legais para se alcançar a transparência fiscal global, o seminário abordou os problemas concernentes ao escopo e aplicação da troca de informações prevista no art. 26 da Convenção Modelo da OCDE (fonte principal das cláusulas de troca de informações contidas em tratados tributários bilaterais ao redor do mundo). Ainda, foi analisada a difusão de amplo tipo de troca de informações em tratados e a sua correta interpretação técnica em relação aos Comentários da OCDE, bem como a sua aplicação em relações que envolvam países que não são membros da OCDE e seus respectivos impactos no estabelecimento de uma transparência fiscal global eficaz.

Relativamente à troca de informações mediante outros instrumentos legais tributários e não tributários, o seminário abordou assuntos legais, teóricos e práticos, relativos à informação que deve ser obtida com base em outros instrumentos tributários (com especial ênfase nos acordos de troca de informações e declarações unilaterais) e instrumentos não tributários (como os tratados contra a lavagem de dinheiro e criminalidade internacional ou a obrigação dos bancos de solicitarem a identificação do titular da conta e a divulgação em restritos casos).

No tocante à troca de informações entre as jurisdições tributárias cooperativas na era da transparência fiscal global, foi discutido que a eficácia desse instrumento é de fato a principal figura na coordenação tributária da transparência fiscal global determinando que efetivamente os paraísos fiscais sejam substituídos por jurisdições cooperativas que garantam a saudável e justa competição tributária mundial.

SEMINÁRIO G

INDENIZAÇÕES FISCAIS EM FUSÕES E AQUISIÇÕES E OUTRAS TRANSAÇÕES COMERCIAIS

Esse painel abordou a importância de se preocupar com alguns aspectos das transações de fusão e aquisições no intuito de serem evitadas conseqüências financeiras indesejadas e não previstas. Desse modo, foram abordadas a forma e o escopo de eventuais indenizações. Evidenciou-se a necessidade de se considerar nos acordos cláusulas tributárias que combinem diferentes abordagens, tais como:

- 1- Preço de venda deduzido de riscos fiscais conhecidos;
- 2- Indenizações tributárias em função da alocação de tributos na fase pré ou pós-contratação;
- 3- Garantias, em particular relação a determinadas questões, dando conforto em uma determinada situação;
- 4- Alternativas para uma indenização tributária geral, ou seja, apenas em riscos identificados;
- 5- Realização de extensa *due diligence*;
- 6- Seguro;
- 7- Solicitação de autorização prévia das autoridades fiscais;
- 8- Compra de ativos ao invés de ações;
- 9- Sensibilidade na descrição de itens não divulgados;
- 10- Representações e garantias: termo contratual especificando o que ensejaria danos;
- 11- Indenizações - direito contratual executável dando direito à reclamação da dívida;
- 12- Deveres no intuito de minimizar os danos sob uma reivindicação de garantia, mas não sob uma indenização;
- 13- Rápida e eficaz indenização comparada com o pesado procedimento relativo à reivindicação de garantia etc.

SEMINÁRIO H

RECENTES EVOLUÇÕES NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Esse painel se focou nos recentes desenvolvimentos ocorridos no tocante ao cumprimento das obrigações fiscais das empresas, evidenciando a necessidade de maior divulgação de informações por parte dos contribuintes.

Destacou-se que esses desenvolvimentos impactam sobre:

- a melhoria na relação entre os contribuintes e as autoridades fiscais;
- o planejamento tributário das empresas, em particular sobre preços de transferência;
- a política fiscal das empresas.

Recentes avanços citados nesse painel referem-se a:

- 1- Auditoria mista para empresas multinacionais;
- 2- Código para Bancos de prática internacional na área de impostos;
- 3- Perdas de Bancos;
- 4- Ações coordenadas em matéria de sigilo fiscal;
- 5- Reembolso em caso de fraudes;
- 6- Acessos a dados de *Offshores*;

Como exemplo de desenvolvimento destacado nesse painel, cita-se o *OECD Global Forum on Development*, de janeiro de 2010, que abordou a questão da melhoria na transparência dos relatórios referentes a pagamentos de tributos. Também, foi citada a discussão do IASB em relação à publicação de todos os tributos pagos e demais custos incorridos pela empresa em cada país em que esteja estabelecida. Ainda, citou-se a discussão no Congresso realizado nos Estados Unidos sobre a necessidade de divulgação pelas empresas de qualquer pagamento realizado, inclusive tributos e *royalties*, na moeda local, individualizando o total do pagamento por categorias.

Em relação aos recentes desenvolvimentos ocorridos no Canadá, foi citada, dentre outros, a elaboração de proposta para que os contribuintes informem planejamentos fiscais agressivos realizados sob determinados aspectos, tais como a previsão contratual de pagamentos ao consultor tributário com base no benefício fiscal obtido.

Também foi discutido nesse painel a simplificação da documentação de *transfer price* diante do cenário atual de sobrecarga documental exigida

pelas autoridades fiscais. Esse painel destacou que a necessidade de melhoria nesse aspecto também foi respaldada pela conclusão exposta em abril de 2010 no *International Chamber of Commerce Conference “Transfer Pricing Documentation Requirements and Dispute Resolution”*, que explicitou, dentre outros aspectos, a conclusão de que uma grande quantidade de informação é geralmente solicitada pelas autoridades, mas nem sempre é totalmente examinada.

Além disso, foi destacado o aumento do interesse dos países em discutir o assunto “*transfer price*”, havendo um entendimento internacional de que o princípio “*arm’s length*” garante que o preço praticado sob as regras de *transfer price* reflete o preço de mercado.

Outra importante alteração mencionada no painel refere-se à codificação da doutrina de substância econômica, realizada no início deste ano pelo Congresso dos Estados Unidos. Para essa doutrina, criada pelos tribunais, a transação só terá substância econômica se (i) alterar efetivamente a posição econômica do contribuinte e (ii) se o contribuinte tem um propósito negocial com substância.

Em suma, nesse cenário de alterações, foram discutidos o status e a tendência na relação entre as autoridades fiscais e as corporações (contribuintes), bem como o respectivo impacto no planejamento tributário, inclusive no que tange às regras de preço de transferência.

SEMINÁRIO I

ASSISTÊNCIA INTERNACIONAL NA ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

Esse painel focou a área concernente à arrecadação além-fronteiras, que parece ter sido negligenciada, mas que fornece uma matriz fascinante de assuntos interessantes. O entendimento legal geral de não cobrança de dívidas estrangeiras foi explicado, considerando também as suas exceções. Com foco em aspectos práticos e acadêmicos, alguns instrumentos que auxiliam as autoridades fiscais foram discutidos.

Nesse contexto, foi analisada a situação de um residente em um Estado B que também deve tributos para um Estado A, sua residência anterior. Diante dessa hipótese, abordou-se a situação de troca de informações entre esses Estados, bem como a forma de notificação e assistência na cobrança. Restou claro que esse é um caso que gera disputas de competência, alcance de poder para realizar a cobrança etc.

Como principais instrumentos legais para viabilizar a assistência de um Estado na cobrança de dívidas tributárias que não são de sua competência, foram destacados:

- 1- o art. 27 da Convenção Modelo da OCDE;
- 2- acordos mútuos de assistência.;
- 3- *Council Directive 2008/55/EC* (que será substituída pela *Directive 2010/24/EU*), relativo à assistência mútua para a recuperação de créditos tributários, multas e outras medidas;
- 4- *Council of Europe-OECD – Convenção Multilateral de Assistência em assuntos tributários.*

Dentre os instrumentos mencionados, destaca-se o art. 27 da Convenção Modelo da OCDE, cuja abordagem foi iniciada com a ressalva de que tal artigo só se aplica aos países que possuem semelhanças nos sistemas tributários ou nas administrações tributárias.

Tomando como exemplo a política holandesa referente à assistência na arrecadação de tributos, que só admite tal situação se prevista em todos os tratados, restou evidente a existência de alguns detalhes que impactam na efetividade desse instrumento, como o fato de que alguns Estados não são capazes de arrecadarem seus próprios tributos, a impossibilidade de prover essa mútua assistência e a falta de interesse em implementá-la.

Vários obstáculos à implementação dessa mútua assistência foram citados, tais como, a complexidade das normas; a falta de consciência sobre

oportunidades; o fato de que nem todos os Estados são suficientemente dinâmicos; o desconhecimento do atual endereço do devedor; a barreira da língua etc.

Diante das dificuldades mencionadas, foi trazida uma situação fática ocorrida na Holanda, relativamente à cobrança de fazendeiros que deixaram o país nos últimos 30 anos. A tentativa de arrecadação dos tributos devidos por tais fazendeiros se deu inicialmente sem o amparo da assistência mútua firmada em tratado com outros países. A Holanda inicialmente solicitou a permissão a cada país para visitar os fazendeiros holandeses, cuja visita foi anunciada pelo envio de uma carta. Depois da visita, cada fazendeiro recebeu uma carta do país em que estava residindo com a recomendação de que efetuasse o pagamento à Holanda. Os bancos foram informados sobre a existência de eventuais devedores (sem divulgação de nomes) e, na ocasião de pedidos de créditos, eles solicitavam a informação da quitação de débitos junto ao governo holandês. Depois da segunda carta enviada, 90% dos fazendeiros efetuaram o pagamento solicitado. O restante, com algumas exceções, realizou o pagamento mediante a assistência mútua celebrada entre os países interessados. A conclusão a que se chegou com essa experiência holandesa é a de que não há efetiva necessidade de se perturbar o outro Estado para se conseguir a arrecadação dos seus tributos.

Ao final, foram feitos alguns comentários conclusivos no que tange à proteção dos contribuintes em relação a essa assistência mútua instaurada.

Tais conclusões evidenciaram riscos ao contribuinte, tais como:

- 1- Desconhecer a existência do débito e ser notificado intempestivamente;
- 2- Ter que contestar a dívida no Estado que a está solicitando;
- 3- Algumas garantias terem sido retidas por emendas em Diretivas ou em Convenções multilaterais.

SEMINÁRIO J

IFA/UNIÃO EUROPÉIA AUXÍLIOS ESTATAIS

Por razões econômicas ou políticas, a legislação tributária nacional regularmente envolve vários benefícios tributários que favorecem determinados grupos de contribuintes. Legisladores tributários nacionais e autoridades fiscais vêm por muito tempo demonstrando pouca sensibilidade em relação a auxílios estatais (art. 107 TFEU).

Esse painel evidenciou que atualmente a consciência da proibição de auxílios estatais e suas implicações com respeito a incentivos fiscais é perceptivelmente maior do que costumava ser. Evidenciou, contudo, que o escopo definitivo do art. 107 TFEU refere-se a suas conseqüências procedimentais que ainda constituem um desafio à política tributária nacional e aos tributaristas.

O painel focou na legislação de auxílio dos Estados Europeus, bem como na dos EUA. O estudo foi conduzido com base em estudo de casos. Sob a perspectiva européia, manteve-se a avaliação pautada no conhecido teste de seletividade que garante o auxílio a determinadas empresas e produtos. Entretanto, o princípio da seletividade vem dando espaço à abordagem do princípio da igualdade, alcançando situações em que empresas possam ser legal e factualmente comparáveis. Indiscutivelmente, o teste da seletividade se assemelha ao teste da discriminação aplicado em um contexto de liberdades fundamentais.

A análise de um caso decidido pela ECJ (C-189/08) abordou a discussão da equivalente relação entre liberdades e auxílios estatais. Esse painel evidenciou que a ECJ recentemente decidiu no sentido de que a legislação regional pode, sob certas circunstâncias, ser qualificada como seletiva no sentido do art. 107 TFEU. Na visão dessa Corte, contudo, é necessário examinar se o benefício concedido se aplica a todas as empresas estabelecidas na jurisdição ou a toda a produção de produtos realizada em tal território.

Além disso, o painel explorou as lições que podiam ser aprendidas da política de auxílio estatal européia e o problema da competição tributária estatal dos EUA.

YIN SEMINAR

ARM'S LENGTH ESTRUTURAS DE TRANSAÇÕES: RECONHECIMENTO E ESTRUTURAÇÃO DE TRANSAÇÕES CONTROLADAS EM PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Esse seminário abordou dois principais aspectos:

- 1- As transações controladas que podem ser consideradas pelas autoridades administrativas como efetivamente realizadas por empresas relacionadas e
- 2- A medida de autorização concedida pelo princípio *arm's length* para a reestruturação pelas autoridades administrativas de transações controladas.

Foi destacado que esses dois aspectos estão inter-relacionados, pois há a obrigação legal de reconhecimento dessas transações pela autoridade administrativa e em contrapartida há a obrigatoriedade de serem observados determinados limites em eventual reestruturação.

Com base no art. 9(1) da Convenção Modelo da OCDE, mencionou-se a possibilidade de reestruturação de transação controlada, desde que a atual estrutura seja comercialmente irracional.

Foram discutidas algumas teses que se focam nesse assunto, bem como analisados os ajustes estruturais que podem ser realizados.

No tocante à necessidade de se verificar a racionalidade comercial da atual estrutura implementada, restou evidenciado que as autoridades fiscais, de forma resumida, devem seguir os passos listados abaixo:

- 1- A comparação da estrutura atual implementada com estruturas realizadas entre partes não relacionadas - a condição examinada não deve ser preço ou margem;
- 2- Para os casos em que não haja possibilidade de comparação de transações, um teste hipotético de *arm's length* é aplicado;
- 3- Se verificada a ausência de racionalidade comercial na estrutura adotada, a autoridade administrativa, com base na “*Directive TPG§1.65*”, fará os ajustes estruturais necessários para adequá-la à forma que entender que era a esperada na situação avaliada;
- 4- Havendo mais de uma alternativa de estrutura possível, o ajuste deverá adotar a que mais se aproxime da situação em análise (TPG§9.187).