

AS IMPLICAÇÕES DA IMPLEMENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO PAÍS-A-PAÍS PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.681/16 NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Eduarda Lima Saldanha¹

José Evandro Zaranza Filho²

RESUMO

O presente artigo trata-se uma pesquisa qualitativa, desenvolvida através do método dialético que visa analisar os principais aspectos envolvidos na implementação da Declaração País-a-País (DPP) mediante a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil sob o nº 1.681/16 que teve como fundamento jurídico normas internacionais. A declaração é uma das ações propostas pela Organização e Cooperação para o Desenvolvimento Econômico (OCDE), conjuntamente com o grupo G20, no âmbito do Projeto BEPS, que visa combater planejamentos abusivos e à erosão de base tributária. O estudo será desenvolvido sob análise do sistema tributário brasileiro, partindo da análise de como essa medida pode ser aplicada no Brasil. Para isso, trataremos da Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, a qual respalda a instrução normativa em questão. Assim, trataremos de que forma são o introduzidos tratados Brasil, e a sua aplicabilidade no Direito Tributário, para por fim, analisar a possibilidade de este instituir obrigações acessórias, como a referida DPP. Concluindo-se pela validade da instrução normativa.

Palavras-chave: Declaração País-a-País. Projeto BEPS. Instrução Normativa nº 1.681/16. Direito Tributário Internacional.

THE IMPLICATIONS OF THE IMPLEMENTATION OF THE COUNTRY-BY-COUNTRY REPORT THROUGH THE NORMATIVE INSTRUCTION Nº 1.681/16 ON BRASILIAN TAX LAW

¹ Acadêmica do 8º período do Curso de Direito do Centro Universitário UNI-RN
e-mail: eduardalsaldanha@gmail.com

² Professor Orientador do Curso de Direito do Centro Universitário UNI-RN
e-mail: evandrozaranza@gmail.com

ABSTRACT

The present article is a qualitative research developed by dialect method and aims to analyze the most important aspects involved on the implementation of the Country-by-Country Report (CBC) through the Normative Instruction nº 1.681/16 in the Brazilian law. This Report is one of the actions proposed by Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) with the G20 group on the scope of the BEPS Project, which aims to combat abusive tax planning and erosion profit shifting. The study will be developed based on the Brazilian tax law, analyzing how this action can be applied in Brazil. For this, will be studied the Convention on Mutual Assistance in Tax Matters, which supports NI in matter. Thus, will be analyzed how the international treaties are introduced in Brazil, and their applicability on Brazilian tax law, in the end will be analyzed the possibility of this treat to institute accessories obligations, as the referred CBC. In conclusion, whether for the validity of NI.

Keywords: Country-by-Country Report. BEPS Project. Normative Instruction nº 1.681/16. International Tax Law

1. INTRODUÇÃO

No novo contexto de mundo global, no intuito de diminuir os custos e melhorar a eficiência tributária, os grupos multinacionais passaram a aproveitar-se de lacunas e imprecisões dos sistemas tributários internos e internacionais para reduzir o pagamento de tributos. Diante dessa nova estruturação, reduziram drasticamente a tributação de renda, chegando a atingir uma carga tributária nula ou irrisória, mediante a manipulação das bases tributáveis.

Diante dessa problemática, estimulados pela perda de arrecadação de tributos, e principalmente, pela violação à soberania fiscal e pela falta de justiça tributária, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com apoio do G-20, lançaram um projeto denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), estruturado em um plano de 15 Ações visando o combate mundial à erosão da base tributável.

Este trabalho busca analisar de modo específico a Ação 13, a qual se

dispõe a estimular as nações a adotarem uma documentação padrão para o cumprimento de obrigações acessórias referentes ao monitoramento da erosão das bases tributáveis, ao controle de preços de transferência e da transferência artificial de lucros, visando, dessa forma, promover a transparência e simetria de informações para as autoridades fiscais.

Esta Ação contou com uma grande aprovação e adesão no cenário internacional, de forma que o presente artigo objetiva analisar a sua incorporação no nosso ordenamento jurídico mediante a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil de nº 1.681/16, que introduziu a obrigatoriedade de entrega anual da denominada Declaração País-a-País. Examinando os principais aspectos desta, bem como a validade do veículo normativo escolhido.

Para alcance deste objetivo, a pesquisa pretende estudar o embasamento legal da norma supracitada, de modo que será explorada a questão dos tratados internacionais assumidos pelo Brasil, em especial a Convenção sobre Assistência Mútua em Matéria Tributária, que tange a respeito da assistência administrativa em matéria fiscal e realização da troca automática de informações.

Todavia, deve-se discutir primeiramente a forma de entrada dos tratados internacionais no ordenamento jurídico pátrio, de forma a investigar sua eficácia e aplicabilidade no Direito Tributário. Partindo-se da concepção da primazia do Direito Internacional sobre o Direito interno para, posteriormente, verificar o alcance do art. 98 do Código Tributário Nacional e as consequências na questão da validade da Instrução Normativa nº 1.681/16.

Dessa forma, a pesquisa se propõe a discutir a temática como subsídio à reflexões sobre as legislações pertinente sobre o tema, de forma interdisciplinar, abrangendo os ramos do Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Internacional Público.

Para tanto, além desta introdução, disporá de cinco capítulos e da conclusão. O primeiro discorrerá sobre o Projeto BEPS, versando sobre o contexto que se insere e as principais premissas deste, bem como far-se-á uma análise no que consiste a Ação 13. Esta etapa utiliza como técnica de pesquisa a análise documental, especificamente dos relatórios introdutórios ao projeto e os relatórios referentes a Ação 13, ambos da OCDE.

O segundo capítulo abordará a influência das diretrizes da OCDE sobre o modelo jurídico tributário brasileiro, tratando também da Convenção sobre

Assistência Mútua em Matéria Tributária. O tipo de pesquisa adotado fundamenta-se sob três aspectos, no estudo documental de relatórios da OCDE, e no levantamento bibliográfico para delimitação da posição da doutrina nacional.

Nessa sequencia, o terceiro capítulo irá dispor sobre a Instrução Normativa nº 1.681/16, no que consiste esta, seu respaldo legal, bem como sua compatibilidade com Convenção Multilateral Sobre Assistência Mútua Administrativa. O tipo de pesquisa adotado nestes capítulos respalda-se nas fontes imediatas jurídico-formais de pesquisa.

Após os capítulos iniciais do tema, o quinto discorrerá brevemente alguns pontos pertinentes ao trabalho relativos aos tratados internacionais, e o modo que ocorre sua implementação na legislação interna. Para assim, chegarmos ao sexto capítulo, que dispõe da aplicabilidade dos tratados internacionais promulgados pelo Brasil em matéria tributária e a instituição de obrigação acessória por estes. O tipo de pesquisa adotado nestes capítulos fundamenta-se no levantamento bibliográfico e normativo.

Por fim, as etapas conclusivas avaliam a validade do instrumento normativo escolhido.

2. O PROJETO BEPS

2.1 CONTEXTO DO PROJETO

É assente que o mundo vem passando por diversas e intensas transformações desde as últimas décadas. Como se observa, o presente cenário de globalização socioeconômica vem trazendo consigo uma nova dinâmica para as relações entre países, de modo a ampliar a integração das economias e dos mercados, e, principalmente, promover a diminuição das fronteiras, que consequentemente aumenta o fluxo de capitais e de fatores de produção³.

A tributação não ficou incólume desses acontecimentos, um dos principais resultados da globalização foi aumento dos investimentos internacionais por multinacionais. De modo que esses novos paradigmas criaram as condições necessárias para o desenvolvimento destas empresas, que desenvolveram

³ OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, p. 9. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

planejamentos tributários de natureza global, voltando-se para à maximização de lucros e redução de custos e despesas.

Todavia, os princípios internacionais e instrumentos legislatórios nacionais e internacionais para tributação dos lucros e dos rendimentos, não acompanharam o ritmo dos novos modelos de estratégia. Isso ocorreu devido ao fato de ainda estamos aplicando princípios elaborados em uma época na qual a integração econômica entre os países era mínima. Logo, as legislações atuais que possuem respaldado nestes princípios, encontram-se desatualizadas⁴.

Devido a este descompasso, surgiram inúmeras lacunas entre os sistemas jurídicos nacionais e internacionais, e os novos padrões de atividade econômica internacional. E é nesse contexto que as multinacionais passaram a explorar oportunidades fiscais, de modo a voltar seus planejamentos tributários para utilizar-se das brechas e incongruências das legislações, desenvolvendo artifícios para manipulação das bases tributáveis.

Assim, esses fatores acabaram por gerar a erosão da base tributável, que de modo geral representa uma forma de planejamento tributário extremamente abusivo, no qual por meio deste, as grandes empresas estão buscando artificialmente alocar a receita tributável em um país que tribute a renda a uma carga nula ou irrisória, ocasionando a segregação, e conseqüente redução do encargo global de imposto sobre a renda e assim, gerando um grave risco a receita, a soberania e a equidade fiscal de um país⁵.

Entretanto, o fenômeno da erosão da base tributável não é atribuível somente a empresas multinacionais. As oportunidades para redução de tributos devidos em operações transacionais decorrem, muitas vezes também, de atos das próprias nações, que oferecem incentivos fiscais deliberadamente, ou, ainda, em razão da ausência de normas, acabando por resultar na dupla tributação, mas igualmente em uma dupla não tributação de um determinado rendimento pelos países envolvidos⁶.

Nesse contexto, ciente de que muitos planejamentos estão sendo implementados pela assimetria das legislações, levando a distorções que geram a

⁴ OCDE, op. Cit, p. 9

⁵ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013, p. 5. Disponível em: <<http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. O projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In **A tributação na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Marcus Lívio Gomes, Luís Eduardo Schoueri (coordenadores). 1. Ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris. 2016., p. 30.

chamada dupla exoneração tributária⁷, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), juntamente com os membros G20, apresentaram, no ano de 2013, um plano de ação abrangente com quinze ações, denominado Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (BEPS).

Durante o estudo do projeto foram apresentados dois relatórios, o primeiro, em fevereiro de 2013, denominado “Addressing Base Erosion and Profit Shifting” e, o segundo, em junho do mesmo ano, denominado “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”. O primeiro relatório reportou o tema às nações do G-20, e possibilitou à OCDE aprofundar as análises para desenvolver o segundo relatório, que contemplou o plano de ação, que trataremos adiante.

Este projeto para enfrentar o BEPS é de extrema relevância, representando o primeiro grande movimento de renovação substancial das regras fiscais internacionais em quase um século, sendo considerado um marco na história da cooperação tributária internacional⁸.

2.2 AS AÇÕES E PRINCIPAIS OBJETIVOS

É notório que a erosão da base tributária é prejudicial para a economia internacional, e vem afetando imensamente a arrecadação dos Estados. Por esta razão, mudanças são necessárias para prevenir efetivamente tais fatos, assim, o projeto buscou identificar as principais estruturas e planejamentos utilizados pelas multinacionais, bem como analisar os principais focos de erosão da base tributária e transferência de lucros. Para assim, recomendar medidas específicas para os problemas definidos.

Nesse sentido, em 2015, foram aprovados os relatórios finais das 15 Ações do Projeto BEPS⁹. Essas medidas exigem mudanças fundamentais nos instrumentos atuais e adoção, pelas nações, de uma abordagem mais coerente, abrangente e coordenada, a fim de impedir a implementação de estruturas societárias que gerem os supracitados problemas. De modo a combater os

⁷ OCDE, op. Cit. p. 7.

⁸ OECD. **BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports**. Paris: OECD, 2013, p. 5. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

⁹ OECD. **Explanatory Statement**. Paris: OECD, 2015, p.3. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

planejamentos internacionais abusivos, sem, contudo, retroceder os avanços alcançados em termos de cooperação internacional e desenvolvimento econômico.

Assim, após a identificação das ações necessárias para abordagem da questão, foram estabelecidos os recursos necessários e a metodologia para executa-las, e por fim, foram estabelecidos prazos para cumprimento. No que se refere as ações, o projeto destaca a implementação de medidas com padrões mínimos, medidas para revisão dos padrões já existentes, e também, medidas que visam, de modo geral, melhores práticas.

Em particular, os padrões mínimos foram elaborados para lidar com situações em que a omissão de um país gera efeitos negativos a outros. Com relação a estes, todos os membros da OCDE e os países do G-20 se comprometeram a sua implementação¹⁰. Sendo elas: a) Ação 5 – Combate às práticas fiscais nocivas de forma mais eficaz, levando em consideração a transparência e a substância; b) Ação 6 – Prevenção de abusos dos tratados; c) Ação 13 – Coleta de dados quanto às declarações, país a país; e d) Ação 14 – Solução de controvérsias¹¹.

Já as recomendações para aprimorar e reforçar as práticas já existentes são: a) Ação 6 – Prevenção de abusos dos tratados; b) Ação 7 – Prevenção contra medidas artificiais utilizadas pelos contribuintes para evitar a caracterização de Estabelecimento Permanente; c) Ação 8 e 10 – Assegurar regras de Preço de Transferência; d) Ação 13 – Coleta de dados quanto às declarações País-a-País; e e) Ação 14 – Solução de controvérsias – fazer com que os mecanismos de solução de conflito sejam mais eficientes¹².

E por fim, as ações restantes, que consistem em sugestões para implementação de uma abordagem comum e melhores práticas, são: a) Ação 2 – Neutralização dos efeitos das estruturas realizadas com entidades híbridas ou instrumentos híbridos; b) Ação 3 – Fortalecimento das regras de COC; c) Ação 4 – Limitação da erosão das bases tributáveis mediante a dedução de despesas com juros e outros encargos financeiros; e d) Ação 12 – Divulgação de planejamentos tributários agressivos¹³.

¹⁰ OECD, op. Cit. p. 6

¹¹ Ibidem, p.13 - 18.

¹² Ibidem, p.13.

¹³ OECD. **BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports**. Paris: OECD, 2013, p. 13. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

2.3 A AÇÃO 13

Entre as ações desenvolvidas no âmbito do projeto BEPS, a Ação 13 é provavelmente aquela que contou com maior adesão na comunidade internacional, e conforme disposto no relatório, teve como objetivo desenvolver regras relativas à documentação de preços de transferência, visando promover o aumento na transparência e a simetria de informações para as autoridades fiscais, tendo em consideração os custos de conformidade para as empresas¹⁴.

Como resultado, estabeleceu um novo padrão de documentação a ser exigido dos grupos multinacionais, consistindo em relatórios anuais que buscam verificar o cumprimento de obrigações acessórias relativas ao controle de preços de transferência e ao monitoramento da erosão das bases tributáveis e da transferência artificial de lucros.

Isto posto, foi desenvolvida uma abordagem padronizada de três tipos de documentos. Em primeiro, o *Master File*, que conterá informações de relevância geral para todas as entidades e estabelecimentos permanentes a multinacional. No intuito de que estas forneçam às administrações fiscais informações de alto nível sobre suas operações comerciais globais e políticas de preços de transferência, que estarão disponíveis para todas as administrações fiscais relevantes¹⁵.

Em seguida, tem-se o *Local File*, que compreende informações específicas de descrição das estratégias de negócios das entidades locais e dos atos jurídicos praticados no desenvolvimento de suas atividades. Assim identificando transações com partes relacionadas com material, os valores envolvidos e a análise realizada pelas multinacionais das determinações de preços de transferência feitas relativas as essas transações.

E por fim, o *Country-by-Country Report* (Declaração País-a-País), que consiste em um relatório anual o qual requer dos grupos multinacionais uma ampla listagem de informações sobre a jurisdição tributária relativa à alocação global da

¹⁴ OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, p. 27. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

¹⁵ OECD. **Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015, p. 9. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

renda, aos impostos pagos e a determinados indicadores da localização da atividade econômica entre as jurisdições fiscais nas quais o grupo opera¹⁶.

De modo mais específico, as multinacionais deverão fornecer à administração tributária da jurisdição fiscal em que em que fazem negócios, o valor da receita, o lucro antes do imposto de renda e imposto de renda pago e acumulado. Também exige informações sobre o número de funcionários, o capital declarado, os lucros acumulados e os ativos tangíveis em cada jurisdição fiscal. Por fim, exige que os grupos identifiquem as entidades que estes fazem negócios e indiquem as atividades comerciais por estas exercidas¹⁷.

A DPP será útil para fins de avaliação de risco de preços de transferência de alto nível, também podendo ser utilizada pela administração tributária na avaliação de outros riscos relacionados ao BEPS e, quando apropriado, para análises econômicas e estatísticas. Todavia, as informações não devem ser usadas de forma abusiva pelas administrações tributárias¹⁸.

A declaração é considerada um dos principais pontos do projeto, tendo em vista sua utilidade em identificação de riscos relacionados ao BEPS. Por essa razão, 65 nações já implementaram na sua jurisdição legislações que disciplinem a Declaração¹⁹, da mesma forma, os contribuintes já vêm se antecipando para garantir o cumprimento dessa nova documentação.

3. A IMPLEMENTAÇÃO DA AÇÃO 13 NO DIREITO BRASILEIRO

Antes de se aprofundar na análise do problema proposto, devemos explanar um fator de extrema importância para o desenvolvimento dos tópicos seguintes, qual seja delimitar de que modo as diretrizes da OCDE podem influenciar no plano jurídico nacional.

Isto por que uma das maiores críticas tecidas contra o Projeto BEPS se justifica no fato de que as recomendações da OCDE são instrumentos jurídicos de *soft law*, ou seja, normas de conduta enunciadas em instrumentos desprovidos de

¹⁶ OCDE, op. Cit, p. 16.

¹⁷ Ibidem, p. 9.

¹⁸ Ibidem, p. 16.

¹⁹ OECD. **Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports (CbC MCAA) and Signing Dates**. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

força jurídica obrigatória *per si*, de modo que não possuindo qualquer poder vinculativo, o projeto não teria real impacto²⁰.

É certo que as nações são soberanas e dispõe de total autonomia e independência para a instituição de um sistema jurídico próprio e individualizado. De toda forma, ainda que sejam soberanas, não lhe incumbindo qualquer limitação ao seu poder de autorregularão tributária, a concepção moderna de um Estado completamente alheio ao nível de integração global atual e ao direcionamento da economia é incompatível²¹.

Como bem denota Luís Eduardo Schoueri, a soberania dos Estados, que era vista como um poder de supremacia irresistível, de estrutura livre no sistema jurídico interno, deve hoje ser compatível com as regras de Direito Internacional, de modo que o Estado não pode, por força de sua soberania, moldar sua legislação sem atentar para as contingências da intensa competição internacional e, especialmente, das exigências do Direito Internacional²².

Nesse contexto, os Estados devem buscar a cooperação entre as jurisdições, para que assim, sejam firmados sistemas que proporcionem um tratamento tributário mais simétrico internacionalmente, de modo a desenvolver uma nova percepção da soberania colaborativa, que permita, por meio da cooperação e interação entre as legislações tributárias²³, o controle do problema de BEPS que vem afetando a todas as jurisdições.

Esse pensamento já vem sendo introduzido desde o século passado, com a celebração, pelas nações, inclusive o Brasil, de diversos tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Esses esforços, que limitam parte da soberania tributária visando colaboração internacional, se justificou pela necessidade de evitar a dupla tributação dos rendimentos, lesiva à competitividade internacional, aos contribuintes e aos Estados.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, estas convenções caracterizam-se como um limite à soberania externa das nações partes, isto porque criam

²⁰ SENDEN, Linda. Soft law, self-regulation and co-regulation in European Law: where do they meet? **Electronic Journal Of Comparative Law**, Oxford, v. 9, p. 23, jan. 2005. Disponível em: <https://www.ejcl.org/91/art91-3.html#N_1_>. Acesso em: 25 out. de 2017.

²¹ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013, p. 29. Disponível em: <<http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

²² SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denuncia de acordos de bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo. n. 29, p.241, 2013.

²³ OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, p. 15. 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

normas de Direito Internacional que fixam limites das jurisdições²⁴ internas. Além de serem “um muro de contenção referente ao poder-dever dos legisladores internos de determinar matérias que já sejam nelas tratadas”²⁵.

Note-se que o mesmo se aplica ao projeto BEPS, que cria um novo paradigma para a elaboração de normas nacionais aplicáveis as negociações e tratados internacionais, com a finalidade de obter, por meio da cooperação internacional, o combate à dupla não tributação, que vem afetando a competitividade internacional e a soberania das jurisdições.

Todavia, o sucesso do projeto depende, porém, da sua adoção pelos países em seus instrumentos internos. De formar que, os membros da OCDE e os países do G-20, concordaram em dar prosseguimento a um trabalho conjunto a fim de garantir uma implementação consistente e coordenada das recomendações do BEPS, bem como adaptáveis aos diferentes sistemas tributários.

Nesse contexto, embora que, as recomendações da OCDE não tenham efeito vinculante, tendo em vista que o Brasil não é membro da organização²⁶, e sob esta perspectiva o projeto não teria real impacto. Como membro do G-20, que conjuntamente com a OCDE, definiu o projeto BEPS, e como um participante ativo deste, mantendo uma relação de parceiro-chave com a organização, há uma expectativa que o Brasil adote todas as recomendações propostas.

Além dos fatores supramencionados, as expectativas de adoção do Brasil, especialmente das ações que constituem o grupo de padrões mínimos (as ações 5, 6, 13 e 14), aumentaram quando em 01 de junho de 2016, foi firmado em conjunto com a OCDE a Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

O objetivo da Convenção, de modo geral, é promover o combate à fraude e evasão fiscais e, também, reforçar uma aplicação das normas fiscais nacionais e internacionais, assim como o Projeto BEPS. A Convenção admite, para o efeito, diversas formas de cooperação relativamente a várias categorias de impostos e

²⁴ Nesse contexto, jurisdição se refere ao exercício do poder jurisdicional do Estado, por meio do Judiciário, de formular norma jurídica concreta que deve disciplinar determinada situação jurídica.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2006, p.269.

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo, op. Cit, p.261.

propõe uma cooperação internacional abrangendo todos os signatários²⁷.

Com a entrada em vigor em 01 de outubro de 2016, tal Convenção tem o intuito de promover a cooperação em matéria fiscal no âmbito multilateral, equilibrando o intercâmbio de informações entre as partes signatárias. Nesse sentido, para melhor entendimento, cabe mencionar a motivação expressa para adesão de tal convenção exarada pelo Congresso Nacional, *verbis*:

A Convenção visa a promover a cooperação em matéria fiscal no âmbito multilateral, equilibrando o intercâmbio de informações entre as autoridades tributárias signatárias com rigoroso respeito aos direitos fundamentais do contribuinte. Referido ato é, também, instrumento para a aplicação efetiva da legislação brasileira, permitindo a obtenção de informações necessárias à comprovação de ilícitos tributários previstos no ordenamento jurídico pátrio.

A Convenção coaduna-se com a percepção crescente de que a internacionalização das economias deve ser acompanhada de melhor coordenação entre os Estados, especialmente no campo tributário, para coibir a subtração de recursos do Poder Público. A adesão à Convenção reflete, ademais, a posição assumida pelo Brasil no âmbito do G-20, desde a Cúpula de Londres (2008), no sentido de intensificar o combate à fraude e à evasão fiscal, bem como reduzir espaço para práticas de planejamento fiscal agressivo, em detrimento da necessária arrecadação.²⁸

Cumpre-nos assinalar que Convenção é considerada nos dias de hoje como o instrumento mais abrangente de cooperação tributária internacional. Esta prevê a troca automática de informações para fins tributários, bem como a realização de fiscalizações tributárias simultâneas e, quando cabível, a assistência na cobrança dos tributos²⁹.

Posto isto, em cumprimento aos compromissos acordado em âmbito internacional, em 28 de dezembro de 2016, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016, por meio da qual o Secretário da Receita Federal, instituiu e disciplinou sobre a obrigatoriedade das grandes empresas prestarem informações através da entrega anual da Declaração País-a-País no Brasil com respaldo na supracitada Convenção, promulgada no Brasil por meio do Decreto nº 8.842.

²⁷ AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. **Cadernos de Direito Actual**, Santiago de Compostela, n. 5, p.303-328, 2017. Disponível em: <<http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

²⁸ CAMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Decreto Legislativo nº 84-B, de 2015**. p. 4. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1430982.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

²⁹ BRASIL. Receita Federal. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplio-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

Diante deste cenário, o presente artigo pretende examinar os principais aspectos envolvidos na introdução da Declaração País-a-País no ordenamento jurídico brasileiro, a começar análise minuciosa da Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016, para posteriormente, explorar a questão tratados internacionais no Direito Brasileiro, e a introdução de obrigações acessórias por estes, para, por fim, discutir a validade do veículo normativo no direito tributário brasileiro.

4. REGRAS GERAIS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.681/16

Antes de adentrarmos na questão da obrigatoriedade de entrega da Declaração País-a-País, necessário se faz entendermos alguns conceitos, como o grupo multinacional e entidade integrante. De forma que a própria norma, em seu Artigo 2º, trata dos termos, expressões, e definições relacionados à matéria ora disciplinada.

Assim, nos termos do inciso I do supracitado artigo, grupo multinacional refere-se a duas ou mais entidades que se encontram relacionadas por meio de controle direto ou indireto, possuindo como residência, para fins tributários, jurisdições diferentes. De modo que uma deve ser residente fiscal em uma jurisdição, e estando, ao mesmo tempo, sujeita à tributação em outra jurisdição, devido às atividades econômicas desempenhadas nesta³⁰.

Para identificar qual dessas é a controladora, deve-se ter em mente a relação de entidade investidora e a investida. De modo que a investidora é, direta ou indiretamente, a titular dos direitos de sócio na entidade investida, lhe assegurando superioridade nas deliberações sociais, e também o poder de eleger a maioria dos administradores, exercendo assim, a função de controle³¹.

Por sua vez, nos termos do inciso III do artigo em questão, entidade integrante de um grupo multinacional é: a) qualquer unidade de negócio independente incluída nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional para fins de divulgação do relatório contábil-financeiro; b) qualquer unidade de negócio excluída das demonstrações financeiras consolidadas do grupo multinacional exclusivamente em virtude de seu tamanho ou materialidade; ou c) qualquer estabelecimento permanente, de qualquer unidade de negócio

³⁰ Artigo 2º, inciso I, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³¹ Artigo 2º, inciso II, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

independente do grupo multinacional definida nas alíneas “a” e “b”, desde que esta prepare uma demonstração financeira separada para esse estabelecimento permanente, para fins regulatórios, tributários, de divulgações financeiras ou de controle interno³².

Após a análise destes temos, passemos a tratar da obrigatoriedade, disposta no artigo 3º da Instrução Normativa em questão. À luz das informações contidas no caput deste, é de se verificar que a entrega da Declaração País-a-País é obrigatória para todas as entidades de residência fiscais no Brasil que sejam a controladora final de um grupo multinacional³³.

Assim, como regra geral a Declaração deve ser apresentada pela controladora final do grupo multinacional. Todavia, há a possibilidade de se transferir essa obrigação de entrega para outras entidades do grupo, independentemente da caracterização como controladora final. Nesse sentido, o parágrafo 1º do artigo supracitado prevê que uma entidade que não seja a controladora final será obrigada a entregar a Declaração do seu grupo em algumas situações que especifica:

Art. 3º. § 1º (...)

I - o controlador final do grupo multinacional do qual faz parte não seja obrigado a entregar a Declaração País-a-País em sua jurisdição de residência para fins tributários;

II - a jurisdição de residência para fins tributários do controlador final tenha firmado acordo internacional com o Brasil, mas não tenha acordo de autoridades competentes com o País até o prazo final de entrega da Declaração País-a-País estabelecido no art. 6º para o ano fiscal de declaração; ou

III - tenha ocorrido falha sistêmica da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final do grupo multinacional que tenha sido notificada pela RFB à entidade integrante residente para fins tributários no Brasil.

Como se depreende, a eleição de entidade substituta somente é permitida quando o controlador final do grupo multinacional estiver domiciliado no exterior, observadas as condições acima. De modo que, existindo mais de uma das condições, caberá a essas entidades designar qual será a declarante³⁴.

Por fim, registre-se que estão dispensadas da entrega da DPP as entidades integrantes residentes no Brasil na qual a receita consolidada total do grupo seja menor que: a) R\$ 2.260.000.000,00 (dois bilhões, duzentos e sessenta milhões de reais), se o controlador final for residente no Brasil para fins tributários; ou b) €

³² Artigo 2º, inciso III, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³³ Artigo 3º, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³⁴ Artigo 3º, §2º, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros), para a moeda local da jurisdição de residência para fins tributários do controlador final³⁵.

No que concerne ao conteúdo, o artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016 apresente todas as informações que devem obrigatoriamente constar na Declaração País-a-País. Esta consiste, entre outros, em informações agregadas por jurisdição na qual o grupo multinacional opera.

De modo mais específico, são relativas: a) aos montantes de receitas total e das obtidas de partes relacionadas e não relacionadas; b) ao lucro ou prejuízo antes do imposto sobre a renda; c) ao imposto sobre a renda pago; d) ao imposto sobre a renda devido; e) ao capital social; f) aos lucros acumulados; g) ao número de empregados, trabalhadores e demais colaboradores; e h) aos ativos tangíveis diversos de caixa e equivalentes de caixa³⁶.

Cabe também a Declaração identificar cada entidade integrante do grupo multinacional, devendo ser indicada sobre estas a natureza de suas principais atividades econômicas e sua jurisdição de residência para fins tributários e, quando diferente desta, a jurisdição sob cujas leis a entidade integrante está estabelecida³⁷.

As informações de valores deverão ser convertidas em uma única moeda, devendo ser a moeda do controlador final do grupo multinacional. Sua apresentação deve ocorrer de maneira agregada, considerando-se a totalidade das entidades integrantes, desta maneira, somam-se os valores relativos a todas as integrantes residentes na mesma jurisdição tributária³⁸.

Nesse sentido, deve-se dizer que todas essas informações a serem prestadas, bem como os esclarecimentos adicionais, devem ocorrer na forma de texto livre, em um único idioma, a ser escolhido pela entidade declarante dentre as opções de português, inglês e espanhol³⁹.

Esta declaração deve ser cumprida anualmente, devendo as informações prestadas serem, obrigatoriamente, relativas ao ano fiscal encerrado anteriormente⁴⁰. Onde descumprimento dessa nova obrigação acessória, ou o cumprimento com incorreções ou omissões acarreta em severas multas aplicáveis à Escrituração Contábil Fiscal (ECF) previstas seu no art. 11.

³⁵ Artigo 4º, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³⁶ Artigo 9º, inciso I, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³⁷ Artigo 9º, inciso II, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³⁸ Artigo 9º, § 2º, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

³⁹ Artigo 9º, § 3º, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

⁴⁰ Artigo 5º, Instrução Normativa RFB nº 1.681/2016.

Por fim, cabe expor que a instrução normativa em questão, tem seu fundamento normativo apoiado nos tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil que contenham cláusula específica para troca de informações para fins tributários, como, por exemplo, a Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária.

Assim, nos capítulos posteriores será abordada a questão da inserção dos tratados internacionais no Brasil, mais especificamente os relativos a matéria tributária, para por fim, avaliarmos a legalidade da intuição de obrigação acessória respaldada neste.

5. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE TRATADOS INTERNACIONAIS E SUA INCERSÃO NO BRASIL

Como visto, a problemática acima decorre da aproximação e integração dos Estados, de forma que a intensificação das relações comerciais promove a necessidade de um regramento internacional que servirá como embasamento jurídico para criação de normativa, de modo que o projeto BEPS em si, apesar de extrema importância, não seria suficiente para impor tal obrigação.

Para tanto, surgem os tratados, que se configuram como a principal fonte do Direito Internacional. Podemos conceitua-los como sendo todo acordo formal e escrito celebrado entre duas ou mais pessoas jurídicas do direito internacional público, destinados a produzir efeitos jurídicos no plano internacional mediante estipulação de direitos e obrigações para as nações e organizações signatárias⁴¹.

Dessa forma, é um importante meio para a introdução de normas jurídicas internacionais nos Estados. Cumprindo a formular verdadeiros ordenamentos interestatais, no qual os Estados Nacionais signatários aceitam ceder parte de sua soberania, a fim de regular de forma convencional a relação entre eles estabelecidas em determinada matéria.

É importante mencionar que há duas teorias principais acerca da integração destas normas internacionais no direito interno: a teria monista e a teoria dualista. Existe grande divergência doutrinaria a respeito desta, e tendo em vista a intenção desta pesquisa não é se aprofundar nessa temática, apenas algumas ideias centrais serão abordadas.

⁴¹ REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 13. Ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 38.

Em suma, a doutrina monista defende a tese de um sistema jurídico único, de modo que os tratados entram em vigor no ordenamento jurídico do Estado signatário assim que firmados. Por seu turno, a teoria dualista defende que os tratados internacionais não podem irradiar seus efeitos na ordem jurídica interna enquanto não forem formalmente incorporados na forma prevista na respectiva legislação⁴².

Embora essa questão não seja pacífica, a doutrina se inclina pelo entendimento de que o Brasil adota o sistema dualista. Haja vista que no Brasil, de fato, para que os tratados internacionais produzam efeitos *in foro domestico* no ordenamento jurídico interno, é imprescindível que seja seguido todo procedimento de entrada (ou internalização da norma) destes previsto⁴³.

Assim, oportuno se toma dizer que o procedimento de celebração de tratados está previsto na Constituição Federal que, em dois dos seus dispositivos, o seu art. 84, inciso VIII, confere a competência para celebração de tratados internacionais para a União, privativamente na pessoa do Presidente da República, na qualidade de Chefe de Estado.

Todavia, a vontade do Poder Executivo, manifestada através do Presidente da República, não se aperfeiçoará até referendo do Congresso Nacional, prevendo o art. 49 da Carta Magna que a este último cabe resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.

Desse modo, o Congresso Nacional manifesta a viabilidade do país aderir as normas do tratado por meio de decreto legislativo, materializando assim, o que restou resolvido sobre os tratados, acordos ou atos internacionais. Em caso de rejeição do tratado, ocorre apenas a comunicação da decisão ao Presidente da República⁴⁴.

Assim, uma vez referendado o tratado por meio da promulgação de decreto legislativo pelo Presidente do Congresso, autoriza ao Presidente da República a resolver definitivamente a implementação do tratado na ordem jurídica interna, que

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 262.

⁴³ Ibidem, p. 263.

⁴⁴ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público**: parte geral. 6. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 64 - 65.

ocorre por meio da ratificação. Após isso, decreto legislativo é veiculado no Diário Oficial da União, tornando-se pública a sua existência⁴⁵.

A publicação é o ato que torna público o conteúdo do tratado, bem como a sua existência, com efeitos *ex-tunc*. Este procedimento fixa também o início de vigência do tratado, e quando tal informação é omissa, aplica-se subsidiariamente a regra do art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, que dá quarenta e cinco dias para o início desta vigência⁴⁶. Depois disso, o tratado tem intrinsecamente força normativa e revoga as disposições ordinárias em contrário.

Todavia, importante dispor essa questão da hierarquia das normas dos tratados com a ordem interna, é matéria de muitos conflitos, de modo que a doutrina não se posiciona de forma unânime⁴⁷. Tendo em vista que o viés do presente artigo não consiste nessa problemática, não será aprofundada a temática, adotaremos o posicionamento da maioria da doutrina e jurisprudencial.

Dessa forma, a Suprema Corte adotou a posição que considera os tratados internacionais, ratificados na forma que pondera a Constituição, como normas supraleais. Para tanto, destaque-se o julgamento do Recurso Extraordinário 466.343/SP, no qual o STF, analisando disposição específica do Pacto de San José da Costa Rica, entendeu que as convenções internacionais, ocupam posição específica no ordenamento jurídico brasileiro, tendo status supraleal, posicionando-se hierarquicamente acima das normas infraconstitucionais⁴⁸.

Assim, conforme leciona Valério Mazzuoli, tal primazia atribuí aos tratados ratificados pelo Brasil, quaisquer que sejam, status hierárquico superior a toda a legislação doméstica do país. Assim, é certo que depois de publicados, passam a ter força normativa no nosso ordenamento interno, revogando as disposições ordinárias em contrário e devendo ser observados pelas leis que sobrevenham⁴⁹.

⁴⁵ MAZZUOLI, op. Cit, p. 66.

⁴⁶ Ibidem, p. 67.

⁴⁷ Ibidem, p. 74.

⁴⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 466.343-1. Recorrente: Banco Bradesco S/A. Recorrido: Luciano Cardoso Santos. Relator: Relator Ministro Cezar Peluso. Brasília de 2008. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re466343.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 28.

⁴⁹ MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 175, n. 44, p.156, jul. 2017. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/141296/Ril175-ValerioMazzuoli.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

No Brasil, esse posicionamento que se acaba de expor, foi expressamente reconhecido, em matéria tributária, pelo art. 98 do Código Tributário Nacional, que passaremos a estudar em seguida.

6. OS TRATADOS INTERNACIONAIS NA MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA POR ESTES

6.1 DA APLICABILIDADE DOS TRATADOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Os tratados internacionais podem versar quaisquer matérias, no Direito Tributário brasileiro consubstanciam-se como importante fonte normativa, conforme versa o Código Tributário Nacional (CTN) em seu art. 96, estes são identificados como parte dos instrumentos que integram a legislação tributária, *verbis*:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A delimitação imposta pelo supracitado artigo, visa determinar o alcance normativo do art. 98 do CTN, que preceitua sobre a eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária, que assim dispõe:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Como se depreende da interpretação gramatical, o dispositivo supra atribui primazia aos tratados internacionais em matéria tributária sobre toda a legislação interna, de forma que estes podem revogar ou modificar as leis domésticas sem, no entanto, poderem ser revogados por estas. De forma que se atribui um status de supremacia dentro do sistema jurídico tributário nacional.

Assim, conforme leciona Valério Mazzuoli, uma vez incorporado o tratado ao ordenamento jurídico brasileiro, entende-se que ocorre a revogação ou modificação automática da legislação tributária que a este seja contraditória, tanto no âmbito

federal, como estadual e municipal, não sendo necessário, para tanto, qualquer ação legislativa⁵⁰.

Entretanto, parte da doutrina brasileira questiona a constitucionalidade do citado dispositivo legal, sob o argumento de que não é atribuição de lei complementar dispor sobre hierarquia normativa, que somente lei constitucional poderia disto dispor. Neste sentido, Luciano da Silva Amaro dispõe que:

O artigo 98 do Código Tributário Nacional seria inútil, porque de um lado lhe faleceria aptidão para impor o primado dos tratados e, de outro, também lhe seria negada valia para explicitar a necessidade de harmonizar-se a lei interna (enquanto norma geral) com a disciplina do tratado (enquanto norma especial), uma vez que essa harmonização não depende do preceito inscrito naquele dispositivo legal⁵¹.

Já no entendimento de Roque Antônio Carrazza, embora já tendo corroborado com o pensamento de inconstitucionalidade do art. 98 do CTN, hoje sustenta o contrário, de forma que entende ser o tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado, fonte primária do direito tributário. Sendo este plenamente constitucional, uma vez em vigor, incorporam-se o Direito interno brasileiro⁵².

Pode-se dizer que a vertente majoritária da doutrina brasileira e jurisprudência nos tribunais superiores é praticamente pacífica no sentido da constitucionalidade do artigo 98⁵³. Todavia, este ainda é objeto de críticas de parte doutrina tributarista nacional no que se refere a hierarquia, isso porque segundo a parte da doutrina, o legislador foi questionável na redação da norma. Alberto Xavier tece críticas a respeito da redação do dispositivo em questão, esclarecendo que:

É incorreta a redação deste preceito quando se refere à 'revogação' da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno ab-rogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação de eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de

⁵⁰ MAZZUOLI, Valério de Oliveira, op. Cit. p. 155-162.

⁵¹ AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 208.

⁵² CARRAZZA, Roque Antônio, op. Cit. p.268.

⁵³ MATOS, Lenisa Prado de. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Brasília, v. 21, n. 12, p.60-70, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/35004/recepção_tratados_internacionais_matos.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 68.

peças e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis⁵⁴.

Para Hugo de Brito Machado há evidente impropriedade terminológica na norma. Devido ao fato do tratado internacional não revogar nem modificar a legislação interna, visto denunciado um tratado, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor. De modo que o que CTN pretendeu dizer fora que os tratados e convenções internacionais prevalecem sobre a legislação interna, seja anterior ou mesmo posterior⁵⁵.

Nesse mesmo sentido, o STJ adotou a corrente em precedentes mais recentes, pontuando que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade:

O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes⁵⁶.

Corroborando com a problemática acima, Valério Mazzuoli dispõe que compatibilização do art. 98 do CTN com o sistema jurídico pátrio nunca ocorreu de maneira pacífica, sendo objeto das críticas aqui expostas. Entretanto, dispõe o Autor que o que CTN pretendeu dizer no referido artigo fora que os tratados e convenções internacionais estão acima de toda legislação tributária interna, anterior, de modo a

⁵⁴ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**: A tributação das operações internacionais. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 124.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.87.

⁵⁶ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.161.467. FAZENDA NACIONAL. COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL. Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA. Brasília de 2012. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20120604-03.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2017, p. 2.

derroga-la, e também posterior, que deve ser compatível com a norma internacional⁵⁷.

Por fim, o Mazzuoli conclui que o art. 98 do CTN apenas ratifica a doutrina da superioridade do Direito Internacional em relação as normas jurídico-tributárias internas, não destoando com os demais tipos de tratados ratificados pelo Brasil, o qual funda-se (reza-se) no *pacta sunt servanda*. A vantagem do referido artigo é ter deixado de forma clara e expressa que nenhuma norma incompatível ao tratado em vigor poderá ser sobreposta sem antes se proceder à denúncia do instrumento internacional⁵⁸.

Em síntese ao que já foi aludido, a Constituição Federal prevê os tratados internacionais como fonte normativa, equivalente à legislação ordinária. Do Código Tributário Nacional, por sua vez, conclui-se que seu art. 98 reproduzem o status de supra legalidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro, assim dando prevalência aos tratados.

Nesta perspectiva, temos que a Convenção sobre a Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, tendo passado por todos os ditames legais, tendo sido firmada pelo Brasil, posteriormente aprovada pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 105, depositada junto OCDE e, por fim, promulgada por meio de do Decreto nº 8.842, entrando em vigor em 1º de outubro de 2016, adquiriu assim força normativa no ordenamento pátrio. E estando, de acordo com o art. 98 do CTN, em prevalência sobre as normas internas.

Dessa forma, a internalização desta Convenção no Brasil, amplia a rede nacional de intercâmbio de informações e fortalecendo sua posição internacional quanto aos princípios da transparência, da solidariedade e da cooperação em matéria tributária⁵⁹. A respeito da legalidade dessa matéria tratada, diz o art. 181 da Constituição Federal:

Art. 181. O atendimento de requisição de documento ou informação de natureza comercial, feita por autoridade administrativa ou judiciária

⁵⁷ MAZZUOLI, Valério de Oliveira, op. Cit. p. 157.

⁵⁸ Ibidem, p. 158.

⁵⁹ CONDÉ, Bruno Schettini. **Sigilo Bancário – A Constitucionalidade do artigo 6º, da lei Complementar 105/2001 sob a análise dos tratados internacionais de Direito Tributário**. 2016. 113 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado da Faculdade de Ciências Humanas, Fumec, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/viewFile/5054/2604>>. Acesso em: 21 nov. 2017, p. 65.

estrangeira, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País dependerá de autorização do Poder competente.

Assim, a primeira conclusão a que se tem é que a Constituição Federal não vedou o envio de informações a administrações tributárias estrangeiras. Na esfera comercial, conforme visto, há previsão expressa para a troca de informações. Conclui-se, diante da citada legislação, que é juridicamente possível o fornecimento de tais informações, desde que exista tratado prevendo o intercâmbio de informações, ou mesmo norma interna com tal faculdade.

Tudo isso é corroborado pelo que diz o parágrafo único do art. 199 do CTN, que diz respeito ao aprimoramento do intercâmbio de informações em nível internacional, com a seguinte redação:

Art. 199.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos. (Incluído pela LCP nº 104, de 10.1.2001)

Vê-se que este dispositivo permite, no âmbito dos tratados internacionais, a quebra do sigilo de informações fiscais, podendo-se permutar estas com nações estrangeiras. Fato que se deve à necessidade de aumentar a eficiência dos sistemas e controle, prejudicada pelo volume de transações internacionais, o qual objetiva e garante validade a supramencionada Convenção.

6.1 DA INSTITUIÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS POR TRATADOS INTERNACIONAIS

Primeiramente, é pertinente assinalar a definição de obrigação acessória e sua diferenciação com obrigação principal, para tanto, necessário se faz a análise do artigo 113 do CTN, por meio do qual é possível visualizar esses dois tipos de obrigação tributária, segue:

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente como crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Confere-se no artigo em testilha que é pelo objeto que a obrigação tributária revela a sua natureza. Sendo a acessoriedade caracterizada pelo fazer ou não fazer algo no interesse do recolhimento do tributo ou para que se forneça meios necessários às autoridades fiscais para fiscalizar os tributos.

Porém, conforme dispõe a doutrina tributarista, o uso da expressão acessória, não deve ser compreendida da mesma forma que no Direito Civil. Conforme leciona Luciano Amaro, a acessoriedade destas obrigações não significa que dependa da existência de uma obrigação tributária principal, como se poderia supor através da análise do princípio geral que o acessório segue o principal⁶⁰.

O mesmo pensamento tem Luís Eduardo Schoueri, de modo que este afirma que a obrigação acessória não se vincula a obrigação principal, sendo a problemática da acessoriedade uma mera questão de nomenclatura. Saudando Tercio Sampaio Ferraz Junior, Luís Schoueri transcreve:

Sua acessoriedade não tem, como à primeira vista poderia parecer, o sentido de ligação de a uma específica obrigação principal, da qual dependa. Na verdade, ela subsiste ainda quando a principal (à qual se liga ou parece ligar-se) seja inexistente em face de alguma imunidade ou não incidência. A marca de sua acessoriedade está, antes, na instrumentalidade para controle de cumprimento, sendo, pois, uma imposição de fazer ou não fazer de caráter finalístico. E, em face desse caráter, sujeita-se à relação meio/fim, o que é nuclear, isto sim, para o exame da sua consistência jurídica⁶¹.

Dessa forma, é certo a existência da possibilidade de desvinculação da obrigação tributária acessória com a obrigação tributária principal. Sendo esse posicionamento, acatado de forma praticamente unânime pela doutrina⁶², um aspecto relevante, e adotado pelo presente trabalho.

⁶⁰ AMARO, Luciano da Silva, op. Cit. p. 275.

⁶¹ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz, Obrigação Tributária Acessória e Limites da Imposição, in **Teoria Geral da Obrigação Tributária – Estudos em homenagem ao Professor Souto Maior Borges**. São Paulo, Malheiros, 2005, p. 268. In: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 441.

⁶² CRESTANI, William Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória : proposta de solução para o tema 487 da lista de repercussões gerais do STF**. 2016. 158 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Tributário, Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016, p. 12. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17247/Dissertação> - Mestrado

Essa característica, se constatada no parágrafo 2º do artigo supracitado, onde dispõe que as obrigações acessórias, decorrente de legislação tributária, devem ser requeridas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, de forma que há uma vinculação à atividade fiscalizatória e arrecadatória.

Ademais, ao fazer alusão à legislação tributária, remete-se ao já explanado art. 96 do CTN, de forma que através dessa interpretação sistemática, percebe-se a possibilidade dos tratados e as convenções internacionais, que versarem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, instituírem obrigações acessórias.

Mais uma vez buscando a conceituação dos termos trazidos, devemos analisar conjuntamente os termos do art. 100, do CTN, o qual compreende como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: a) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; b) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; c) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; e d) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios⁶³.

Assim, através dessa interpretação sistemática do Código Tributário, percebe-se que as obrigações acessórias podem ser instituídas sem, contudo, haja uma vinculação a obrigação principal, bem como existe também há possibilidade de sua instituição por atos normativos infralegais, desde que com fundamentado em lei formal, em razão do princípio da legalidade consagrado na Constituição Federal⁶⁴.

Nesta perspectiva, a Instrução Normativa nº 1.681/16, de 28 de dezembro de 2016, que instituiu nova obrigação acessória no ordenamento jurídico brasileiro, ao encontrar respaldo na referida Convenção, torna-se aquela, perfeitamente legal, uma vez já vista força normativa e relevância no âmbito do cumprimento ao compromisso assumido pelo Brasil no âmbito do Projeto BEPS.

7. CONCLUSÃO

Profissional - Limite das multas - versão final biblioteca FGV.pdf?sequence=7>. Acesso em: 21 nov. 2017.

⁶³ Artigo 100, do Código Tributário Nacional.

⁶⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014, pp. 513-514.

Como se depreende do estudo analisado, na perspectiva de globalização, o Projeto BEPS é o primeiro grande movimento pela mudança do direito tributário internacional. Tem como proposta o desenvolvimento de 15 Ações para as nações elaborem normas com o preceito de combate aos planejamentos abusivos.

Dentre as ações, a ação 13 é provavelmente a que contou com maior adesão na comunidade internacional, inclusive pelo Brasil, por meio da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 1.681/16. Todavia, considerando que o Brasil não é membro da OCDE, o Plano de Ação do BEPS por si só não tem poder vinculativo, assim, buscou-se analisar se a introdução desta norma infralegal pode repercutir no sistema jurídico brasileiro.

Dessa forma, foi necessário analisar a validade das normas internacionais dentro do nosso sistema jurídico, em especial a Convenção Multilateral Sobre Assistência Mútua Administrativa. De modo que chegou-se a conclusão de que para o referido tratado ser válido perante o sistema brasileiro, deverá seguir o processo legislativo determinado, e ser internalizado por meio de veículo competente.

Partindo deste pressuposto, a introdução da Convenção supramencionada mostrou-se juridicamente válida. E dessa forma passamos a análise da incorporação do tratado no sistema tributário brasileiro, passando-se a análise do art. 98 do Código Tributário Nacional, o qual reproduzem o status de supra legalidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro.

Não obstante, necessário se fez pontuar também a validade da Convenção sob o aspecto do seu conteúdo jurídico, uma vez que esta amplia a rede de intercâmbio de informações fiscais brasileiras com nações estrangeiras. De modo que encontrando respaldo no artigo 181, da Constituição Federal e 199, do Código Tributário Nacional, conclui-se pela validade da Convenção.

Tendo isso em vista, partiu-se para estudo da instituição de obrigações acessórias por tratados internacionais, chegando ao posicionamento de ser de plena capacidade desta tal atribuição.

Todo esse estudo se mostrou necessário uma vez que a Convenção Multilateral Sobre Assistência Mútua Administrativa ampara legalmente a Instrução Normativa nº 1.681/16, que instituiu nova obrigação acessória no direito tributário brasileiro em compromisso assumido pelo Brasil no âmbito do Projeto BEPS. Assim, o presente estudo conclui-se pela legalidade desta Instrução Normativa.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMORIM, José de Campos. A troca internacional de informações em matéria fiscal. **Cadernos de Direito Actual**, Santiago de Compostela, n. 5, p.303-328, 2017. Disponível em: <<http://www.cadernosdedereitoactual.es/ojs/index.php/cadernos/>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto por Juarez de Oliveira. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. (Série Legislação Brasileira).

_____. **Decreto no 8.842, de 29 de agosto de 2016**. Promulga o texto da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 30 ago. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 20 nov. 2017

_____. **Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 nov. 2017

_____. Receita Federal. **Brasil ratifica a Convenção Multilateral e terá amplo acesso a informações tributárias do exterior**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/junho/brasil-ratifica-a-convencao-multilateral-e-tera-amplo-acesso-a-informacoes-tributarias-do-exterior>>. Acesso em: 20 nov. 2017

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.161.467. FAZENDA NACIONAL. COPESUL COMPANHIA PETROQUÍMICA DO SUL. Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA. Brasília de 2012. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/arquivo_artigo/art20120604-03.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 466.343-1. Recorrente: Banco Bradesco S/A. Recorrido: Luciano Cardoso Santos. Relator: Relator Ministro Cezar Peluso. Brasília de 2008. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re466343.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

CAMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Decreto Legislativo nº 84-B, de 2015.** Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1430982.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CONDÉ, Bruno Schettini. **Sigilo Bancário – A Constitucionalidade do artigo 6º, da lei Complementar 105/2001 sob a análise dos tratados internacionais de Direito Tributário.** 2016. 113 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado da Faculdade de Ciências Humanas, Fumec, Belo Horizonte, 2016. Disponível em: <<http://www.fumec.br/revistas/pdmd/article/viewFile/5054/2604>>. Acesso em: 21 nov. 2017

CRESTANI, William Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória : proposta de solução para o tema 487 da lista de repercussões gerais do STF.** 2016. 158 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Tributário, Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17247/Dissertação_Mestrado_Profissional_Limite_das_multas_versão_final_biblioteca_FGV.pdf?sequence=7>. Acesso em: 21 nov. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 27 Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MATOS, Lenisa Prado de. A recepção dos tratados internacionais no ordenamento brasileiro e o art. 98 do Código Tributário Nacional. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, Brasília, v. 21, n. 12, p.60-70, 2010. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/35004/recepção_tratados_internacionais_matos.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2017.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito internacional público: parte geral.** 6. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1613, de 01 de fevereiro de 2016.** Dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2016, ano-calendário de 2015, pela pessoa física residente no Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=71318&visao=a_notado>. Acesso em: 20 nov. 2017

_____. Eficácia e aplicabilidade dos tratados em matéria tributária no Direito brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 175, n. 44, p.155 - 162, 2017. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/141296/Ril175-ValerioMazzuoli.pdf?sequence=2>>.

OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <<http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

_____. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

_____. **BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264263437-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

_____. **Explanatory Statement**. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

_____. **Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-By-Country Reports (CbC MCAA) and Signing Dates**. Paris: OECD, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

_____. **Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>>. Acesso em: 25 out. de 2017.

REZEK, Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 13. Ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Declaração País-a-País e a Ação 13 do Projeto BEPS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, n. 87, p. 129 - 157, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denuncia de acordos de bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 29, p. 237 - 249, 2013.

_____. O projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar. In **A tributação na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Marcus Lívio Gomes, Luís Eduardo Schoueri (coordenadores). 1. Ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris. 2016.

_____. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 2. Ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SENDEN, Linda. Soft law, self-regulation and co-regulation in European Law: where do they meet? **Electronic Journal Of Comparative Law**, Oxford, v. 9, p. 1 - 27, 2005. Disponível em: <https://www.ejcl.org/91/art91-3.html#N_1_>. Acesso em: 25 out. de 2017.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil: A tributação das operações internacionais**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.