

**INSTITUTO BRASILEIRO  
DE DIREITO TRIBUTARIO  
CONGRESSO INTERNACIONAL DIREITO TRIBUTÁRIO 6ª edição**

## **BEPS**

**O aspecto da cooperação fiscal relacionado à solução  
de controvérsias**

**The aspect of the tax cooperation related to dispute  
resolution**

**Action Plan n14.**

**Prof. Avv. Claudio SACCHETTO**

**Un. Torino – Italia**

**Diretor do Centro de Estudos Fiscais International Europe,  
comparados e telemática**

**2015**  
**6<sup>a</sup> vez**

***Entendimento :***  
***implica atravessar uma fronteira.***

**JF Lonergan,**  
***Uno studio sulla comprensione umana* , Citta Nuova,**  
**2008.**

**-I -  
ASSUNTO**

- **BEPS**
- **BASE EROSION PROFIT SHIFTING**
  - **ACTION N. 14**
  - **Tornar os mecanismos de  
solução de controvérsias mais  
eficazes**

# **Tornar os mecanismos de resolução de litígios mais eficazes**

- **Desenvolver soluções para ultrapassar os obstáculos que impedem os países de resolver controvérsias no âmbito do MAP, relacionadas com os Tratados**
- **Incluindo a ausência de disposições de arbitragem na maioria dos tratados**
- **e o fato de que o acesso ao MAP e à arbitragem podem ser negados, em certos casos.**

# O contexto: Plano de Ação BEPS

## RESUMO

- **PUBLICADO julho 2013**  
**Prevê 15 AÇÕES**

**Gravitando em torno de 3 três princípios**

**- COERÊNCIA ações de 2 a 5)**

**- SUBSTÂNCIA (ações de 6 a 10)**

**-TRANSPARÊNCIA (e certeza ações de 11 a 14)**

- **Trabalho visando a economia digital**  
**. DESENVOLVIMENTO DE UM INSTRUMENTO MULTILATERAL PARA A IMPLEMENTAÇÃO DAS MEDIDAS**

# Um calendário ambicioso

## Setembro 2015

### Reforço das regras em matéria de CFCs

- Prevenir a erosão da base de tributação mediante dedução de juros (fase 1)
- Desenvolver uma estratégia para combater HTP - extensão a países não membros (fase 2)

### Prevenir o abuso da condição de estabelecimento permanente

- enfrentar aspectos de TP relativos a Intangíveis (fase 2)

### enfrentar aspectos de TP sobre a Transferência dos Riscos e a Alocação de Capitais

- enfrentar aspectos de TP relativos a outras operações de elevado risco

### Coleta de dados e análises econômicas

- Regras sobre a divulgação obrigatória de acordos ATP

- otimizar os mecanismos de resolução de controvérsias

# **BEPS - PLANO DE AÇÃO nº 14**

## **O NOVO CONTEXTO**

- **1920**
- **A partir dos princípios comuns para eliminar Dupla Tributação Internacional**

**A**

**2000**  
**SOLUCIONAR O PROBLEMA**  
**“dupla NÃO tributação”**

- **A erosão da base tributável e o deslocamento dos lucros empresariais**
  - **BEPS**
- **Base Erosion avoidance and profit Shifting**

# **1.- O novo contexto Econômico e Tributário Internacional**

- **Economia globalizada**

- **Amplíssima Oferta de sistemas fiscais para os investidores**

## **Planejamento Tributário Internacional.**

- **Os Estados devem fornecer sistemas fiscais o menos complicado possível.**

### **X Atratividade dos capitais.**

- **Os Investidores não gostam da complexidade da fiscalidade, nem de litigar com o Fisco .**



# ASPECTO SISTEMÁTICO NOVA FORMA DE COOPERAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL

- A resolução de litígios fiscais coloca-se de um ponto de vista teórico-sistemático dentro da categoria da cooperação fiscal internacional junto com a troca internacional de informações fiscais

Artigos 25 e 26 Modelo OCDE

O novo contexto - Luta evasão / elusão

Novas formas de cooperação TIEA,

FATCA, etc. Novas e crescentes

oportunidades de conflitos

**A PROPOSTA DO PROJETO BEPS.**

# **Origem das controvérsias fiscais internacionais**

- **Conflitos e controvérsias relativas aos tratados fiscais internacionais podem ser causadas principalmente por três razões:**
  - (1) a diferente interpretação de um tratado;**
  - (2) questões de direito, vinculadas às diferentes legislações nacionais;**
  - (3) problemas de fato, que podem se originar, por exemplo, da falta de informações recíprocas.**

## **Aumento do risco de Conflitos e controvérsias para o futuro**

- **Em razão do aumento das convenções internacionais, tais conflitos são sempre mais frequentes**  
**Isto é particularmente verdadeiro para alguns países em vias de desenvolvimento,**  
**que são muitas vezes considerados como tendo regras legais atípicas, e caracterizadas por incertezas e lacunas na lei.**

# TRANSPARENCIA AÇÕES de 11 a 14

- Prevenir a BEPS exige maior transparência, bem como certeza e previsibilidade para as empresas:  
A disponibilidade de informações em tempo, focadas e abrangentes é essencial para permitir aos governos identificarem rapidamente áreas de risco.
- Acção 11: Definição de metodologias para coleta de dados e análise dos fenômenos econômicos "BEPS", e monitoramento dos efeitos das ações de neutralização
- Acção 12: Comunicação obrigatória pelos contribuintes de mecanismos de planejamento fiscal agressivo realizados
- Acção 13: Revisão da documentação relativa aos preços de transferência e Relatórios País por País
- **Acção 14: Melhorar a eficácia dos mecanismos de solução de controvérsias internacionais**

# O projeto BEPS OCDE / G20

## Um plano GLOBAL

- O trabalho sobre as 15 ações incluídas no Plano será realizado pela Comissão de Assuntos Fiscais (CFA) através de seus grupos de trabalho.
- Os países do G20, não-OCDE (8 ao todo: Argentina, Brasil, China, Índia, Indonésia, Rússia, Arábia Saudita e África do Sul) e dois países atualmente em processo de adesão à OCDE (Colômbia Letónia) participam do projeto BEPS como Associados. Os Associados participam do projeto em igualdade de condições com os países membros da OCDE, inclusive a participação nas reuniões fiscais.

# O envolvimento dos países em vias de desenvolvimento

- Um processo GLOBAL
  - **"Mesmo os países em vias de desenvolvimento devem enfrentar as questões relacionadas ao BEPS, mesmo que os problemas se manifestem de forma diferente por causa das particularidades dos seus quadros jurídico e administrativo."**
- **• INPUTs COGNITIVOS através dos seguintes mecanismos:**
- **Força-Tarefa sobre fiscalidade e desenvolvimento**
  - - Programa de Relações Globais da OCDE (Eventos Regionais)
  - - Foros Globais (Tratados, TP e IVA)
  - - Participação da Organização das Nações Unidas (Subcomissão BEPS)
  - - G20 - Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento (DWG)
- **Mandato do G20 (Austrália) ao Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento (DWG) para preparar um relatório com a identificação de problemas e possíveis soluções .**

# **As consultas às partes interessadas, incluindo empresas e sociedade civil**

- **Partes interessadas não governamentais:**
    - **Comitê Consultivo da Indústria e das empresas (BIAC)**
    - **Comitê Consultivo Sindical (TUAC)**
    - **As organizações não-governamentais, grupos de reflexão, e mundo acadêmico**
  - **Mecanismos**
    - **solicitações de propostas publicadas no site da OCDE**
    - **Esboços para discussão publicados para receber comentários**
    - **Consultas públicas organizadas para discutir os comentários recebidos sobre os Esboços**
      - **Prevenção do abuso dos Tratados: 14-15 abril**
      - **Economia Digital: 23 de abril**
      - **Arranjos híbridos de descasamento: 15-16 maio**
      - **Documentação de TP e Relatório país por país: 19 de maio**
    - **Simpósio G20 Austrália, 09-10 maio**
    - **atualizações periódicas sobre o progresso do trabalho através de Webcast**
- <http://www.oecd.org/ctp/calendar-planned-stakeholders-input-2013-2014.pdf>**

# **INSTRUMENTOS MULTILATERAIS**

## **Ação 15:**

- **A implementação de certas medidas incluídas no plano resultará na necessidade de fazer alterações no modelo de Convenção da OCDE;**
- **alterações que não serão diretamente eficazes sem as respectivas alterações dos tratados fiscais bilaterais.**
- **Se tais alterações forem feitas apenas na modalidade tratado-a-tratado, o grande número de tratados existentes tornará o processo muito demorado.**



## II

- **Por que o Plano de Ação do BEPS de n. 14?**

## **Características estruturais e sistemáticas do Procedimento de Mútuo Acordo (MAP)**

- **Artigo 25 do modelo da OCDE introduz o Procedimento de mútuo acordo (MAP), estruturado em três procedimentos distintos, cada um dele pode ser conduzido separada e independentemente do outro,**

### **AUTONOMIA**

- **apesar de os três, de fato, poderem sobrepor-se parcialmente.**

# **SITUAÇÃO ATUAL**

## **O artigo 25 do Modelo da OCDE**

### **ART. 25 do Modelo OCDE MAP**

#### **C. 1- Fase interna:**

- **1.-O contribuinte tem dois anos para questionar perante as autoridades competentes do Estado de residência uma pretensão fiscal que considere contrária à Convenção.**
- 2.- Dever de o Estado requerido avaliar e, se entender fundado o questionamento, remover a causa sem que isto exclua os recursos internos salvo se explicitamente proibidos.**

#### **PREVENÇÃO**

**Modulações diferentes entre os dois procedimentos**

# **Art. 25 c.2 MAP verdadeiro e próprio**

- **O Estado requerido não resolve -  
ALTERNATIVA**
- **1- Outros remédios internos nos dois ESTADOS -  
Membros. Processo fiscal**
- **ou**  
**2.- MAP - VANTAGEM; a função  
institucional do MAP é PREVENIR litígios.  
(Caros, incertos etc.)  
BILATERAL**

# LIMITE

- **dever de negociar nos termos do artigo 25 c.2, mas compatível com os remédios processuais internos**
- **LIMITE: O ESTADO Shall endeavour (melhores esforços), sem NENHUMA OBRIGAÇÃO DE SOLUÇÃO.**
- **Obrigação de meio e não de resultado**
- **MAS, SE chegarem a acordo:**
  - **aplicação obrigatória**

# Art. 25 par. 3 MAP

- **Âmbito de atuação das AUTORIDADES COMPETENTES**
- **1.- Esforçar-se para obter um acordo amigável, sobre todas as *dificuldades ou dúvidas* na interpretação e APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO.**
  - 2.- **Extensão. MAP. Podem consultar-se sobre casos não previstos na Convenção**  
**Por exemplo. Quando estão envolvidos também outros Estados**
    - **MAP INTEGRATIVO**
- **Elementos de interpretação do Tratado artigo. 31 Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados**

# **Art. 25 par. 4 comunicações entre A.C.**

- **Diretamente**

**ou**

- **Mediante uma Comissão *ad hoc***
- **O Comentário não prevê regras específicas explícitas.**

**O contribuinte tem SEMPRE O DIREITO DE SER OUVIDO oralmente ou por escrito e através do seu procurador**

# **Art. 25 par. 5 Cláusula de Arbitragem**

- **MAP último grau**
  - **Introduzido em 2008**
- **CONDIÇÕES: os Estados não são capazes de encontrar uma solução ou acordo no prazo de dois anos a partir da solicitação.**
- **A decisão tomada na arbitragem é obrigatória**
  - **Ela não é mais modificável**
- **Existe sempre a possibilidade de recursos internos**



# **Art. 25 par. 5 razões de inclusão no Modelo**

- **1.- O papel fundamental das questões de Preços de Transferência desde 1960**
- **2.- A adoção da cláusula pela Convenção de Arbitragem da União Europeia em 1995.**
- **3. Mudança da política do Senado dos Estados Unidos em relação à Arbitragem.  
P.ex. Tratado EUA-Alemanha, em 1989, renovada no Tratado de 2006, embora não tenha sido sucitada em nenhum caso.**

# **Finalidades específicas da cláusula compromissória**

- **1.- Facilitar a comunicação direta e a ação das administrações fiscais dos diferentes Estados sem a formalidade dos procedimentos tradicionais.**
- 2.- Permitir que os contribuintes intervenham neste procedimento que lhes diga diretamente respeito**
- 3.- Não deixar nenhuma disputa sem solução**

# **Art. 25 par. 5 Relação com recursos internos**

- **O par. 5 muda toda a arquitetura do art. 25  
Ficando sempre a possibilidade de recursos internos**

## **RELAÇÃO ENTRE OS DOIS PROCESSOS**

**Eles podem coexistir?**

**Segundo o Comentário SIM**

*"independentemente dos recursos previstos pela legislação nacional desses Estados"*

*O mesmo Comentário diz: "não privar os contribuintes das vias de recurso ordinário"*

**mas Tudo Depende do direito interno**

# **Podem coexistir**

- **Depende do direito interno**

**Duas abordagens teórico-práticas**

•

- 1. - DEIXAR AO CONTRIBUINTE A escolha do procedimento a ser iniciado**
- 2.- acessar o MAP depois de esgotados os recursos internos.**

# *Quid* em caso de conflito?

- **Conflito entre dois poderes: Judiciário e Executivo?**  
**OCDE não permite a arbitragem nos casos em que os tribunais judiciais nacionais já proferiram sentença**
- **Mas algumas leis permitem ao contribuinte RECUSAR A DECISÃO DO MAP SIMPLEMENTE optando por uma jurisdição nacional.**

# Funcionamento da Convenção arbitral e do instrumento MAP nela contido

- Os dados referem-se a 2013
- Itália concluiu apenas 5 cinco dos 173 procedimentos, 62 dos quais iniciados em 2013
- Não foram apresentadas estatísticas sobre a duração média dos processos de arbitragem nos termos da Convenção, da qual a Itália é uma parte, mas os dados sobre processos pendentes são bastante elevados:
- Restam ainda 168 casos aguardando definição

No mesmo ano, a Grã-Bretanha concluiu 25 procedimentos, com duração média de 33 meses.

- **FONTE** Cfr. *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2013*, doc. JTPF/008/2014/EN, divulgado em 24 de outubro de 2014 e disponível no sítio *web* do *Forum*.

# Continua

- **Alemanha,**
- **apesar de números significativamente elevados, como 229 casos abertos em 01 de janeiro de 2013 e 60 procedimentos concluídos durante o ano, é o dobro da estatística francesa de procedimentos concluídos**

- -

## **França,**

- **com 165 processos já pendentes no início de 2013 e 50 novos processos iniciados no ano, concluiu trinta casos num único ano.**
- **FONTE Cfr. *Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the end of 2013*, doc. JTPF/008/2014/EN, divulgado em 24 de outubro de 2014 e disponível no sítio *web* do *Forum*.**

# **AUMENTO DO MAP**

## **ESTATÍSTICAS**

- **A importância deste ponto é salientado pelas estatísticas da OCDE, recentemente publicadas, que mostram um aumento crescente de disputas não resolvidas. Elas indicam, no final do período do relatório de 2012, que o número total de casos MAP em aberto, relatados pelos países membros da OCDE era de 4.061 - 5,8% de aumento em comparação com o período do Relatório de 2011 e um aumento de 72,7% em comparação com o relatório do período de 2006. Isto, em parte, é devido à tendência crescente geral de novos casos no âmbito da OCDE como um todo, durante este período. Os tempos médios para os casos serem concluídos, encerrados ou desistidos na verdade diminuiu ligeiramente em 2012 (23,20 meses) em comparação a 2011 (25,59 meses), e a seu ponto mais baixo em 2010 (27,30 meses), mas de resto é semelhante ao que geralmente tem sido nos anos anteriores. FONTES -OCDE PLANO DE AÇÃO 09 de setembro de 2013.**



# Documento OCDE



# BEPS ACTION 2014-2015 - PLAN N. 14

- NEXT STEPS FOR MAKING DISPUTE
  - RESOLUTION MORE EFFECTIVE
- *“Develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases”.*

# **PROPOSTAS BEPS 2014-2015 - PLANO DE AÇÃO n. 14**

- **PRÓXIMOS PASSOS PARA uma solução mais eficaz das controvérsias**

**"Desenvolver soluções para enfrentar os obstáculos que impedem os países de resolverem, sob o MAP, as controvérsias relacionadas com o tratado, incluindo a ausência de disposições de arbitragem na maioria dos tratados e o fato de que o acesso ao MAP e à arbitragem pode ser negado, em certos casos".**

# Premissa realista

- **Assumindo que Hoje não há consenso global sobre o tema da arbitragem fiscal internacional obrigatória, a OCDE pede comentários sobre**
  - **uma Estratégia de três frentes**
- **para melhorar os procedimentos em matéria de acordos mútuos:**
  - 1.- **Um forte compromisso político contra a dupla tributação em desacordo com o DTC;**
  - 2.- **mecanismos de peer-review para monitorar o compromisso de implementar o comprometimento político;**
  - 3.- **melhorar os procedimentos de acesso - MAP**

# **Os quatro objetivos a perseguir**

- **1. Garantir que os deveres do Tratado relativos ao procedimento amigável sejam plenamente aplicados de boa fé.**
- **2. Assegurar que os processos administrativos favoreçam a prevenção e solução de controvérsias relacionadas com os tratados**
- **3.- Garantir que os contribuintes possam ter acesso ao procedimento de acordo mútuo quando admissível.**
- **4. Garantir que os casos não permaneçam em aberto quando forem acionados os procedimentos amigáveis**

# Análise - 1 .- APLICAÇÃO DE BOA FÉ

## MODELO . Art. 25 OCDE

- **A ausência de um dever** de resolver os casos MAP apresentados nos termos do artigo 25 (1)  
**O n.º 2 do artigo 25 prevê que as autoridades competentes "*devem esforçar-se*" para resolver um caso MAP por mútuo acordo.**  
--
- **PROPOSTA. !!** Especificar no Comentário que a obrigação imposta pelo art. 25 faz parte das obrigações assumidas com a assinatura do Tratado.  
**@ E envidar esforços significa que eles são obrigados, sob o princípio da boa-fé.**

## **Dever n. 2 - Garantir procedimentos administrativos internos ADEQUADOS**

- **Procedimentos adequados de administração tributária são importantes para garantir um ambiente em que as autoridades competentes possam exercer plena e eficazmente a sua função**  
**A eficácia do MAP pode ser comprometida**
  - **Sempre que a autoridade competente não for suficientemente independente:**
  - **Sempre que uma autoridade competente não tenha recursos financeiros adequados:**
- **- Ou onde a função das autoridades competentes, seja avaliada com base em indicadores de desempenho inadequados.**

## **Opção 3 - Garantir a independência das autoridades competentes**

- **Como sublinhado no Plano Estratégico MAP FTA Forum, os desafios enfrentados pelas autoridades competentes de *empowerment* são uma questão crítica.**

**Os países participantes poderiam comprometer-se a adotar as melhores práticas atualmente em vigor previstas no Manual da OCDE sobre procedimentos eficazes de mútuo acordo amigável (MEMAP) relativas à independência das autoridades competentes.**



## **Opção 4 - Fornecer recursos suficientes à autoridade competente**

- **16. A falta de recursos suficientes (pessoal, financiamento, formação, etc.) atribuídos a uma autoridade competente para lidar com seu conjunto de casos de MAP é, provavelmente, um dos casos mais comuns. Isto terá um impacto fundamental sobre a capacidade de um Estado Contratante operar um programa MAP eficaz.**

## **Opção 4 - Fornecer recursos suficientes à autoridade competente**

- Os países participantes poderiam comprometer-se a adotar as melhores práticas atualmente incluídos no MEMAP relativas ao fornecimento de recursos suficientes às suas autoridades competentes.**

# Utilização insuficiente do par. 3º do artigo 25

- 18. O nº 3 do artigo 25 autoriza as autoridades competentes "a resolverem de comum acordo, quaisquer dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação da Convenção". O nº 3 estabelece, ainda, que as autoridades competentes "podem também consultar-se para o fim de eliminar a dupla tributação, não prevista pela Convenção"
  - Alguns países consideram que as autoridades competentes não possuem autoridade legal para resolver problemas com base em tal preceito

# **Outros obstáculos para melhorar o MAP**

- **5) Os sistemas de litígio interno deflacionário;**
- (6) a falta de consenso sobre o acordo prévio sobre preços (APA);**
- (7) não considerar as implicações do MAP ou de um caso APA para outros exercícios fiscais .**

# **Análise do Objetivo 2 /**

## **procedimentos administrativos**

- **1) Complexidade e ou falta de transparência dos procedimentos para acessar e utilizar o MAP;**  
**(2) deveres excessivos ou excessivamente onerosos de documentação;**  
**(3) direito de acessar o MAP pode não ser claro quando forem aplicadas regras nacionais anti-abuso ou embasadas no tratado;**  
**(4) autoridade competente pode considerar unilateralmente que uma exceção de um contribuinte não seja justificada;**
- **(5) a utilização de mecanismos de direito interno pode ter um impacto no uso do MAP;**  
**(6) os problemas relacionados com a arrecadação;**  
**(7) prazos para acessar o MAP;**  
**(8) coordenação com procedimentos iniciados perante o outro Estado Contratante**

# **Elaboração adicional é necessária nos seguintes pontos:**

- (1) a falta de uma abordagem baseada em princípios para a solução de casos de MAP;
- (2) a falta de cooperação, transparência e boas relações de trabalho entre as autoridades competentes;
- (3) a ausência de um mecanismo, como a cláusula arbitral ex-artigo 25 par. 5, a fim de assegurar a solução de todos os casos MAP;
- (4) os problemas ligados aos MAP multilaterais e às modalidades de acordo prévio de preços (APA);
- (5) questões relativas à incidência de juros e multas no processo de mútuo acordo.

## **5 .- Juros e multas**

- **Modificações ao artigo 25 ou seu Comentário para abordar o tratamento de juros e multas no MAP**  
**A fim de considerar “taxas” os juros e multas relacionadas a impostos, especialmente quando os impostos não foram recolhidos em conformidade com os requisitos da Convenção**

# **Questões sensíveis**

## **Relação entre MAP E REMÉDIOS INTERNOS**

- **A Prática dos Estados é condicionar o acesso ao MAP ao esgotamento dos recursos internos**
- **Prática a ser alterada porque o Map permite uma solução mais completa.**

**Sobre este ponto é necessário regras mais precisas**



# MAP E RECURSOS INTERNOS

- Incertezas também podem surgir quanto à extensão em que uma autoridade competente Authority no MAP pode desviar-se da decisão de um tribunal nacional

## SOLUÇÃO

Tendo em conta estas incertezas, reconhece-se que, em geral, pode ser preferível atuar primeiro o MAP e suspender o remédio de direito interno

- Porque o procedimento MAP proporciona normalmente uma abordagem abrangente, e uma solução bilateral da questão. Um procedimento legal de tipo exclusivamente interno, por outro lado, só pode resolver o problema num único Estado e pode, portanto, falhar no reduzir a dupla tributação internacional

**Opção 7 TRANSAÇÕES FISCAIS Garantir que os acordos internos com a AT não bloqueiem o acesso ao procedimento por mútuo acordo**

- **Os países participantes que permitem às respectivas autoridades fiscais concluírem transações fiscais, mesmo no que diz respeito a litígios relacionados com os tratados e que impedem o acesso do contribuinte a um procedimento amigável, poderiam comprometer-se a tomar as medidas adequadas para por fim a esta prática.**

# **Influências de operadores contábeis nacionais contra o MAP**

- **Audidores em alguns países podem, às vezes, procurar influenciar os contribuintes a não usarem um procedimento de acordo mútuo em matéria de fiscalização, mas estes ajustes provocam uma tributação em desacordo com um tratado tributário aplicável**
- **(por exemplo, através da obtenção de um acordo com o contribuinte de que as autoridades fiscais concordam em não aplicar sanções em troca da renúncia do contribuinte ao seu direito de solicitar assistência MAP com base no tratado aplicável)**

# Papel do contribuinte

- **Autoridades competentes dos dois Estados, são os únicos com direito a assinar o acordo bilateral finalmente obtido.**
- **O texto acima não impede que o contribuinte possa ser convidado a desempenhar um papel ativo, especialmente com referência à necessidade de descrever o caso pormenorizada e sinceramente, apresentando elementos de prova suscetíveis de garantir um exame completo.**
- **A este respeito, ele deve, como regra geral, ter uma postura cooperadora, transparente e de boa fé.**

**iv**

**• MAP  
RELAÇÕES COM OUTRAS  
CONVENÇÕES**

# 5. CONVENÇÃO DA ARBITRAGEM UE

- A necessidade de alcançar, pelo menos dentro da UE, uma solução dos procedimentos amigáveis, que garanta em prazo razoável a eliminação dos fenômenos da dupla tributação econômica ligados a ajustes de preços de transferência, conduziu à adoção da
- Convenção de Arbitragem aprovada pelos Estados-Membros em 23 de Julho de 1990.
- **COMUNIDADE OBJETIVO .MERCADO LIVRE**

# O âmbito de aplicação da Convenção de Arbitragem da UE

- O âmbito de aplicação da Convenção Europeia de Arbitragem é bastante limitado, porque cobre apenas as revisões dos lucros de empresas associadas, o que significa, basicamente, "disputas de preços de transferência".

Foram apresentadas propostas para alargar o âmbito de aplicação da Convenção, mas sem qualquer resultado até o presente

# **Semelhanças e diferenças UE e MAP**

- **Pela comparação entre a Convenção de Arbitragem da UE e o par. 5º do artigo 25 do Modelo da OCDE, pode-se perceber que, em geral, são bastante semelhantes.**

- **Diferenças,  
nos termos do artigo 8º da Convenção um contribuinte não pode aplicar este instrumento quando ele já foi submetido a sanções penais por uma autoridade administrativa.**



# Obrigaçãõ de Resultado UE

- Nos termos do artigo 7º, nº 1, se as autoridades competentes interessadas não chegarem, dentro do procedimento de acordo mútuo, a um acordo que elimine a dupla tributação num prazo de dois anos a partir da data em que o caso foi apresentado pela primeira vez, elas devem instituir um comitê consultivo a quem atribuam a tarefa de emitir um parecer sobre a forma de eliminar a dupla tributação.
- O subsequente artigo 12 estabelece o dever de as autoridades competentes seguirem o parecer emitido pelo Comitê Consultivo ou a tomarem, por mútuo acordo, uma decisão alternativa, mas ainda suscetível de eliminar a dupla tributação. Desenha-se, assim, um dever de chegar de qualquer forma a uma definição do caso proposto.

**E, portanto, não mais o dever de se esforçar descrito no comentário ao artigo 25 do modelo da OCDE, mas uma verdadeira obrigação de resultado .**

# INDEPENDÊNCIA DAS REGRAS

- **Estas disposições, mesmo que sejam parcialmente tomadas de empréstimo do texto do Modelo da OCDE,**
- **têm valor autônomo, sem qualquer necessidade de integração ou remissão às disposições previstas nos acordos bilaterais em vigor entre os Estados-Membros.**

# **Superioridade hierárquica da Convenção UE sobre Tratados**

- **A Convenção Arbitral goza de precedência hierárquica sobre os tratados bilaterais, na parte que se refere ao procedimento amigável**

## **5.6. Relacionamento com o contencioso tributário interno autonomia e co-existência**

- **Se o contribuinte propõe a aplicação do procedimento de acordo mútuo e provoca, simultaneamente, o julgamento com remédios nacionais contra o ato de lançamento na parte relativa aos aspectos que produziram a dupla tributação, a existência de uma disputa em curso não impede que o procedimento amigável tenha início, que sejam realizados contatos entre as autoridades competentes e que entre elas haja uma troca de posições e de informações sobre o estado do julgamento pendente. Porém, quando sobrevem uma decisão judicial, e dela própria não tenha resultado a eliminação da dupla tributação, esta última permanece, salvo se a autoridade estrangeira competente assinar um acordo amigável em conformidade com a decisão proferida pelo último tribunal nacional.**

## III-2- Outros procedimentos de arbitragem

### Tratados Bilaterais Acordos de Investimento

#### BITS

- A OCDE e a Convenção de Arbitragem da UE não são as únicas formas de arbitragem que estão presentes no atual cenário mundial. Em particular, as opções de arbitragem são muitas vezes fornecidas **pelo comércio bilateral (BITS) e acordos de investimento.**

**Não são tratados formal e substancialmente fiscais, mas contêm cláusulas de arbitragem**  
Estes objetivos são buscados através de medidas fiscais e pode ocorrer que as controvérsias fiscais surjam no contexto das BITS, e em muitas delas as cláusulas de arbitragem são previstas, com o objetivo de resolver este tipo de problema.

# Relevância Tratados BITS

- **Atualmente são 2.100 BITS em vigor assinados entre os países da OCDE e países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento, Também aqui constataram-se dificuldades que podem surgir pelas diferenças entre os sistemas fiscais. Portanto, a previsão de procedimentos de solução Arbitral podem favorecer a sua negociação.**

# Problema convivência BIT e DTC

De fato, muitos BITS excluem expressamente questões fiscais do seu âmbito de aplicação, enquanto em outros casos a sua aplicabilidade à matéria fiscal é apenas parcialmente excluída.

**Quando um BIT está em vigor ao mesmo tempo que um DTC a prioridade é deste último, com base no princípio *lex specialis*.**

No entanto, frequentemente, uma definição de "imposto" ou "tributação" não é fornecida pelo BIT, e, assim, o seu campo de aplicação pode resultar incerto.

Ver, por exemplo, o caso de EnCana vs Equador 2006

# Diferenças BITS E DTC

- Apesar das controvérsias que podem surgir dentro dos BITS,  
**em teoria,**
- parecem ser muito semelhantes às que resultam de tratados fiscais,  
**na prática,**
- muitas vezes há uma diferença metodológica significativa: em geral, a solução de controvérsias de BITS se dá nos tribunais nacionais do país de residência, ou mesmo diretamente perante os tribunais de arbitragem, em vez de pelas autoridades fiscais.



# TROCA DE INFORMAÇÕES E MAP

- **1) um procedimento MAP pode ser solicitado por um contribuinte que tenha sido intimado a fornecer documentos e outras informações que possam levar a um imposto que não está em conformidade com o DTC;**  
**(2) O MAP pode ser requerido a fim de chegar a um acordo sobre a interpretação das regras do DTC, como as noções de "*pertinência previsível*", "*informações necessárias*", ou "*ordem pública*"**

# MAP e novos tratados.

- **Recentemente foram assinados Tratados fiscais de cooperação com novos aspectos e restrições muito fortes que podem causar controvérsias e, portanto, instauração de MAP**  
**FATCA, Foreign Account Tax Compliance Act**
- Directivas europeias,  
o VIES, *VAT Information Exchange System*
- os chamados acordos suíços Rubik,
- **TIEA Tax Information Exchange Agreements**  
**(TIEAs ART. 26 Modelo da OCDE)**

# **IV . CONCLUSÕES**

- **REALISMO E ESPERANÇAS**

## ***OBRIGAÇÃO DE DECIDIR É VINCULANTE ?***

- *BIAC “ Many, **but not all**, bilateral treaties include a mutual agreement procedure (MAP) based on the OECD Model Treaty, **and in many cases this has worked well.***
- *But even where there is a MAP article in a bilateral treaty, it **often requires only that the competent authorities use***
  - ***their best efforts to reach agreement.***

# **O obstáculo da Soberania '**

- **NÃO HÁ CONSENSO GERAL ENTRE OS ESTADOS DA OCDE / G20 SOBRE A CONVENIÊNCIA E NECESSIDADE DE TORNAR A DISCIPLINA MAP DE CARÁTER VINCULANTE.**
- **Pedem-se propostas de soluções alternativas que possam ter a mesma eficácia**

# O primeiro desafio

- **Do Convite, ao DEVER de ACORDAR há um salto qualitativo nas regras de tributação INTERNACIONAL.**

**O primeiro desafio é saber se os Estados podem ser persuadidos a fazer algo neste sentido.**

# Obstáculo objetivo

- **Conciliar o respeito às obrigações internacionais e os princípios constitucionais fundamentais de cada Estado**
- **Direitos fundamentais do indivíduo**
- **Reservas sobre o caráter vinculante das decisões arbitrais**
- **Problema aberto quanto ao valor vinculante da interpretação integrativa**
- **Lenz Widmer, Conseil d'ETAT . Cass Italiana**
- **Simple accord administratif**

# Mudança da Natureza jurídica do instrumento de solução internacional

- A transição *genérica* da natureza Administrativa à Judicial.  
Do órgão de Resolução
  - - .-
  - **Primeiros Sinais**
- Só nos últimos tempos na negociação de acordos contra a dupla tributação alguns Estados entenderam oportuno prever a possibilidade de introduzir uma fase "judicial", apesar de privada (ou de arbitragem),



# **Utopia? Um tribunal internacional em matéria fiscal?**

- **Transferência de poder em favor de um organismo internacional e independente?**
  - **Até agora a gestão direta bilateral e administrativa parecia a solução óbvia e confortável para os governos.**
- **A solução ideal para o problema seria conferir força vinculante a uma decisão que emane de um terceiro e fora do controle e da lógica das administrações envolvidas.**

# **O compromisso de passagem: um Tratado multilateral**

- **Multilateralidade significa superar o sistema da exclusividade dos Estados soberanos a favor de uma autoridade supranacional.**
- **Significa superar o bilateralismo nos acordos fiscais internacionais**
- **Com efeito, existem cerca de 3000 convenções**  
**NÃO basta MUDAR O Comentário**
- **Experiência positiva com APA e *transfer pricing***

# O obstáculo da Soberania

- **O conceito de soberania do Estado é uma das primeiras regras do direito consuetudinário internacional a ser formada e visa, entre outras coisas, identificar e definir o poder do governo de cada Estado individual, que coincide com o poder no território.**
- **Com essa regra, cada Estado tem assegurado o direito exclusivo de exercer o poder do governo sobre a comunidade local: sobre os indivíduos e sobre os bens móveis ou imóveis no respectivo território.**
- **Qualquer Estado no exercício desse poder, é livre em ambos os modos de operação e conteúdo.**

# ESPERANÇA

- **A ideia que uma justiça “privada” e supranacional julgasse definitivamente as pretensões tributárias dos Estados soberanos sempre esteve associada a uma ingerência indevida em seus negócios internos**
- **Hoje, à luz do que foi mencionado, essa preclusão de poderes não é mais sustentável.**
- **Mesmo as controvérsias fiscais internacionais devem ser gerenciáveis e definíveis como abrangidas no âmbito de uma justiça privada internacional.**

# **Primeiro passo vencedor da cláusula de arbitragem**

- **No final dos anos 80, diante do insucesso geral do MAP, muitos estados sentiram a necessidade de acrescentar à administrativa uma fase judicial**
- **Assim, por exemplo, Estados Unidos, Alemanha e Áustria introduziram em suas convenções contra a dupla tributação a possibilidade de resolver as divergências de interpretação e aplicação por meio de arbitragem.**
- **Itália usou recentemente este instrumento no acordo com os Estados Unidos**

# Outro passo positivo

- **Superação do princípio de direito internacional do esgotamento dos recursos internos:**
- **o MAP é desvinculado dos procedimentos internos**
- **Apesar de, de fato, as autoridades terem poder e discricionariedade no adequar-se ao desfecho judicial dos recursos internos.**

# **Outra direção: arbitragem comercial**

- **explorar o potencial da arbitragem comercial internacional, a fim de se adaptar às necessidades das controvérsias fiscais:**
- **O caminho a percorrer é interessante e os pressupostos para a construção inteligente da arbitragem fiscal internacional já estão presentes.**

**PROBLEMAS ESPECÍFICOS a RESOLVER NO PLANO  
DE AÇÃO nº 14**

- **OPÇÃO 10**  
**Tornar os procedimentos para acessar e  
usar o MAP mais claros ou menos  
complexos**  
**- INSTITUTO AINDA CONHECIDO POR  
POUCOS OPERADORES**  
**Ainda é considerado TECNICAMENTE  
difícil de gerir .**



# **REALISMO - PARADOXO**

- **Os Planos de Ação, se implementados, deveriam conduzir a uma melhoria do estado das controvérsias fiscais decorrentes do sistema atual.**

**Mas ninguém pode deixar de pensar que mesmo as regras BEPS e as do Plano de Ação n. 14 acabarão por criar novos problemas e controvérsias**

# Profecia

- **Quando a Ação 14 estiver completada e for apresentada em outubro, salvo surpresas, haverá duas saídas principais:**
- **Um MINIMUM STANDARD adotado por todos os países membros e**
- **uma medida adicional (a arbitragem), adotada pelos países, mais empenhados**

# ***O minimum standard***

- **(i) assegurará que os deveres decorrentes do Tratado relativos ao procedimento amigável sejam plenamente aplicados e que os casos sejam resolvidos imediatamente (até 24 meses) desde o início do procedimento amigável;**
- (ii) garantirá a implementação de procedimentos administrativos que promovam a prevenção e solução oportuna das disputas relativas ao tratado;**
- e (iii) assegurará que os contribuintes possam acessar o procedimento de acordo mútuo quando admissível.**

# **ARBITRAGEM VINCULANTE**

- **Alguns países têm demonstrado expressamente a vontade de incluir em seus tratados bilaterais o mecanismo de arbitragem (vinculante e obrigatório) para garantir a solução de disputas relativas aos tratados, dentro de um período específico de tempo.**

**É evidente ser preciso antes solver alguns problemas relativos à aplicação prática da arbitragem, como a nomeação dos árbitros, as provas, os custos etc.**

- **MAS A LUTA SERÁ DURA**

## **Opção 24-*New policy* dos Tratados adoção da cláusula da nação mais favorecida**

- **Facilitar o recurso à arbitragem MAP na sequência de uma mudança na política dos Tratados**
- **Como as políticas nacionais em matéria de arbitragem MAP pode evoluir ao longo do tempo, à medida que mais países ganharem experiência e familiaridade com a arbitragem MAP, poderiam ser usadas as cláusulas de nação mais favorecida (NMF) como mecanismo preferido para a rápida implementação do MAP.**

**FIM**

**OBRIGADO PELA SUA ATENÇÃO**

**sacchetto.c@tin.it**