

RESENHA

A Global Analysis of Tax Treaty Disputes, by Eduardo Baistrocchi* (ed), (Cambridge, CUP, 2000), 2 vols, 1588p, ISBN: 9781316507254.

Com o advento do BEPS como esforço para harmonizar as práticas de direito fiscal internacional e, em particular de sua ação 14 - cujo objetivo maior é fazer os mecanismos de resolução de disputas mais eficientes - estão de volta ao protagonismo das discussões tributárias internacionais as disputas tributárias. No centro das disputas tributárias, os tratados como instrumentos por excelência de regulação das relações tributárias entre países soberanos.

É diante desse panorama que a obra de dois volumes “**A Global Analysis of Tax Treaty Disputes**”, em tradução livre, “Uma análise global das disputas sobre tratados fiscais” surge na cena da tributação internacional. Com edição de Eduardo Baistrocchi - professor associado da London School of Economics - que escreve um breve capítulo de introdução e uma densa conclusão, ilustrada por esclarecedores gráficos - o livro é escrito por autores de reconhecimento internacional e analisa 1.620 litígios de baseados em tratados fiscais envolvendo países dos G20 e seus parceiros comerciais, contendo capítulos específicos acerca de alguns países e estatísticas interessantes em diferentes categorizações acerca dos litígios sobre tratados.

* Eduardo Baistrocchi is Associate Professor of Law at the London School of Economics and Political Science. He studied law at the Universidad de Buenos Aires before obtaining an LLM at Harvard Law School and later an LLM on Tax Law at LSE. He has been a Fulbright Scholar and a Chevening Scholar. He has also been a Distinguished Visiting Professor in Brazil (FGV Direito Sao Paulo), Canada (University of Toronto) and the United States (Northwestern University). His research and publications are focused on international taxation, with a particular emphasis on tax treaty disputes in the G20. He applies interdisciplinary approaches, such as game theory and public choice, to investigate how the international tax regime operates. He has published in leading journals and publishing houses such as the *British Tax Review*, *Global Tax Treaty Commentaries*, the *Modern Law Review*, the *Oxford Journal of Legal Studies* (OJLS) and *Cambridge University Press*. His OJLS piece has been considered one of the most important papers published in the last two decades on all continents. He is the principal author and editor of the first treatise offering a global analysis of tax treaty disputes in the G20 and beyond within the first century of international taxation.

O livro apresenta importante preocupação metodológica, que começa pela seleção dos casos analisados e horizonte temporal da análise. Os casos referem-se ao período pré-BEPS, situados entre 1923, quando produzido o relatório da Liga das Nações sobre dupla tributação, e 2015, quando a OCDE publicou os relatórios finais do Plano BEPS. Inicialmente, somente disputas fiscais envolvendo tratados que foram citados ao menos uma vez em cortes judiciais ou administrativas foram selecionadas como *leading cases*. Foi, ainda, efetuado um cruzamento entre os *leading cases* considerados mais relevantes pelo IBFD – International Bureau of Fiscal Documentation, o que afasta possíveis críticas de que os critérios utilizados pela obra poderiam vir a não contemplar os casos mais emblemáticos de disputas de tratados.

Tamanha precisão com o método permite resultados surpreendentes e reveladores de aspectos mais significativos que a mera quantificação de disputas tributárias envolvendo tratados entre os países. Os resultados da pesquisa do livro, unindo elementos quantitativos e históricos sobre as contendas tributárias de tratados, indicam como eram as relações comerciais e fiscais entre os países em um passado recente e dão importantes pistas de como serão no futuro.

Em conclusões alinhadas com a configuração do desenvolvimento econômico global nos períodos analisados, o livro aponta, por exemplo, o grande aumento do número de litígios desde 2000, incluindo o surgimento de contendas nos países BRICS, refletindo a crescente importância deles no cenário econômico global; mostra ainda, a mudança dos países mais envolvidos em litígios fiscais ao longo do tempo, passando de Holanda e Reino Unido juntos, nos anos 90, para os Estados Unidos mais tarde, o que obviamente está ligado à importância econômica deste. Apontam, ainda a grande quantidade de litígios envolvendo tratados entre países de volumosa parceria comercial (Brasil – Argentina; Estados Unidos - Canadá). Por outro lado, curiosamente, dão indícios de aspectos políticos ao mostrar que na China todos os conflitos relatados são resolvidos em favor da autoridade fiscal, o que está muito mais ligado ao fato de ser o governo Chinês a fornecer os dados, do que, de fato, à sua eficiência nas contendas com os contribuintes.

Os dados indicam, ainda, quais são as matérias e os artigos mais litigados dentre as disposições da convenção modelo da OCDE sobre tributação da renda, entre os

diferentes países. Dentre as muitas conclusões interessantes que o livro permite, destacamos algumas.

Há uma tendência de desaceleração do ritmo de crescimento de disputas entre os onze países da OCDE e uma explosão no número de disputas entre os BRICs e demais países, refletindo a tendência da importância crescente de tais países do cenário global.

Talvez menos óbvia seja a importância de países como Suíça, Holanda e Bélgica no cenário das interações comerciais e econômicas globais. O significativo número de disputas em cortes envolvendo países do G20 com países não G20, particularmente os citados, evidencia a importância desses *non-G20 hubs* como jurisdições que servem como canais para estruturas fiscais multinacionais, através de quem os países do G20 oferecem seus produtos aos investidores internacionais. Os gráficos presentes na obra mostram a importância da Suíça nos anos 1980, da Holanda nos anos 1990 e da Suíça, Holanda e Bélgica nos anos 2000.

Não causa estranheza o fato de que dentre os tratados mais litigados entre parceiros comerciais usuais, a maior parte dos conflitos surge no país da fonte. A título de exemplo, nos muito litigados casos fundados nos tratados entre Brasil e Argentina (interessante observar que as disputas com o Brasil representam um quarto dos litígios de tratados da Argentina) a maior parte das disputas surge na Argentina, o usual país da fonte em sua interação com o Brasil. Tal resultado é previsível, diante do viés adotado pelo modelo de tratado da OCDE que, prestigiando a tributação da residência, é mais restritivo em relação aos direitos de tributação dos países da fonte. Natural, assim, que as autoridades fiscais dos países fonte resistam mais ao impacto da aplicação da regulamentação imposta pelo tratado que as autoridades do país de residência.

O livro indica também que de maneira global a proporção de contendas vencidas pelo contribuinte vem aumentando de maneira estável desde 1940, o que pode ser explicado pela força crescente do setor privado e especialização de seus advogados e, assim como uma postura mais agressiva das autoridades fiscais nos litígios. O autor cita, ademais, uma mudança de postura nas cortes onde são resolvidos os litígios fiscais. Não parece, todavia, que tal fator não possa ser genericamente considerado, dadas as disparidades dos países envolvidos na análise.

Entre os índices de sucesso dentre os artigos mais litigados, os contribuintes vencem a maioria das contendas envolvendo a definição de estabelecimento

permanente (artigo, 5^a da convenção modelo), mas têm baixíssimo índice de vitória nos casos envolvendo ganho de capital (art. 13 da convenção modelo). Os artigos mais litigados da convenção modelo variam significativamente a depender dos países envolvidos.

Para o Brasil, o artigo 7^o parece ser o mais importante, aparecendo em metade de todas as disputas em que o país está envolvido. Trata-se de fenômeno que pode ser explicado pelo fato de que aludido artigo 7^o estabelece como regra a tributação dos lucros no país de residência, excepcionando a tributação no país fonte para o caso de haver estabelecimento permanente. Como o Brasil é tradicionalmente país da fonte, é natural que haja contendas incidentes sobre tal dispositivo, sendo de se esperar que o Brasil, entendendo pela existência de estabelecimento permanente, tribute lucros que o contribuinte reputa somente serem passíveis de tributação no país de residência.

Ainda sobre o artigo 7^o, é relevante notar um aumento das disputas em torno dele entre os anos 1990 e 2000 entre os países que não são da OCDE, e um significativo declínio entre os países da OCDE. Trata-se de tendência que pode ser explicada pela diminuição da importância de estabelecimentos permanentes para as multinacionais estruturadas em países da OCDE o contrário aumento da importância de tais estabelecimentos nos BRICS.

Interessante anotar que a ação 7 do Plano BEPS, cujo objetivo é impedir a recusa artificial ao estabelecimento permanente, principalmente por meio do reconhecimento da substância das ações de agentes independentes e comissários em sua caracterização, tem potencial para alterar o índice de litígio envolvendo o artigo 7^o da convenção modelo da OCDE, seja pelos países de residência, para quem não há interesse na configuração do estabelecimento permanente, ou pelos países da fonte, a quem interessam as disposições da ação 7 do BEPS.

Por sua vez, o artigo 12 figura dentre os mais disputados tanto entre países da OCDE quanto entre os não OCDE. A importância dos litígios em torno do art. 12 tanto para o grupo dos países da OCDE quanto para os BRICS ratifica a importância da propriedade imaterial para a economia global e para o planejamento tributário desde os anos 80.

Outro dado que o livro traz é a indicação de uma tendência dos países da OCDE a migrarem para a via do Mutual Agreement Procedures - MAPS - a fim de resolver

seus litígios a os submeterem às decisões das cortes. Estados Unidos e Alemanha lideram esta perspectiva.

A escolha por procedimento de arbitragem e MAPS em detrimento de eventual contenda judicial ou administrativa, se por um lado, reduz a litigância, por outro, pode acarretar falta de transparência para as relações de tributação internacional, o que é extremamente nocivo, por favorecer a formação de cartéis e a prática de *free-riding*, além de, do ponto de vista político, não ser consistente com princípios democráticos na medida em que pouca transparência reduz significativamente a possibilidade de prestação de contas.

Destacando que a convecção modelo da OCDE e documentos correlatos constituem o que se convencionou chamar no direito internacional *soft law* - que não detêm o *status* de 'norma jurídica', não criam obrigações de direito positivo aos Estados - o livro demonstra que os Estados têm progressivamente adotando a convenção Modelo da OCDE como padrão para seus tratados de tributação, ressaltando que os países estão geralmente envolvidos em uma competição fiscal dentro de um padrão, que é o aludido modelo.

O livro **A Global Analysis of Tax Treaty Disputes**, chega em excelente hora no cenário tributário internacional. Trata-se de relevante registro de dados acompanhado da devida análise sobre o cenário da tributação internacional em passo recente.

Extremamente rico, principalmente do ponto de vista teórico, o livro terá valor agregado pelo tempo. Após alguns anos de implementação da política BEPS, será possível fazer análise comparativa entre os litígios fiscais antes e depois do BEPS. Os dados e informações compilados no livro serão de suma importância.

Rio de Janeiro, 17 de novembro de 2017.

Marcus Livio Gomes. Professor de Direito Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Juiz Federal. E-mail: marcusliviogomes@gmail.com

Débora Ottoni Uébe Mansur. Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Analista Judiciária do Tribunal Regional Federal da 2ª Região.