Estamos preparados para os novos desafios do direito tributário?

18/09/2014

Artigo produzido no âmbito das pesquisas desenvolvidas no NEF/FGV Direito SP. As opiniões emitidas são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

Em 1º de Setembro passado, o Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas recebeu o professor Dr. Marco Aurélio Greco para discutir o tema *Transparência, Paraísos Fiscais e troca de informação entre Fiscos no contexto do BEPS*, ressaltando sua importante participação na construção da doutrina brasileira, especialmente com as obras *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins* [1] e *Planejamento Tributário*[2]

Greco apresentou questões relativas ao desenvolvimento da doutrina nacional voltada aos novos desafios do Direito Tributário, teceu considerações sobre o contexto político internacional, bem como a respeito do significado das recomendações da OCDE no relatório intitulado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).

Do ponto de vista filosófico, Greco sustenta que o Direito Tributário perdeu espaço no cenário jurídico comparativamente ao que se viu na década de 70 em razão da estagnação do debate teórico. Isto porque, no auge do regime militar, Geraldo Ataliba desenvolveu a doutrina tributária dentro de um contexto rígido, em que não se permitia discutir isonomia, justiça distributiva, desigualdade social, regional e não havia possibilidade de debate político. Então, a discussão era restrita a temas como legalidade, hierarquia de normas, visão sistêmica e estrutura normativa. Contudo, apesar da Constituição de 1988 ter proporcionado outra realidade, mais aberta à discussão, debate político e diretrizes igualitárias, a doutrina não evoluiu no mesmo sentido.

Segundo Greco, o direito tributário brasileiro não superou três pontos sensíveis: pensar sistemas tributários fechados desconsiderando aspectos sociais, políticos, econômicos, filosóficos, etc.; a atitude dos cientistas do direito tributário de autobloqueio; e a flutuação da jurisprudência.

Evidentemente, não se pode negar a importância da análise da norma tributária enquanto estrutura de um sistema; porém, também não se pode negar a sua relação imbricada com outros sistemas jurídicos e mesmo com outras áreas do conhecimento. Greco fechou seu posicionamento ao indagar: Como podemos pensar o mundo real através de sistemas fechados se as variáveis trazidas por outras ciências estão postas? Como discutir conceitos caros ao Direito Tributário como "destinação de receitas" ou “gasto público” sem recorrer ao Direito Financeiro? Vamos continuar nos autolimitando como juristas?

Os potenciais efeitos desta rigidez conceitual também são sentidos no Judiciário. De acordo com Greco, no Brasil temos situações em que decisões judiciais são obtidas pelo atingimento do

Copyright © 2026 Consultor Jurídico

número de votos suficiente, mas sem que isto indique uma orientação jurisprudencial firme.

Sob este aspecto, ressaltamos a verdadeira saga relativa ao julgamento da constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35/01, que, grosso modo, instituiu a tributação automática dos lucros auferidos por controlada e coligada no exterior ao término de todo ano-calendário. A ADI 2.588 que questionou o referido dispositivo foi proposta no próprio ano de edição da MP, 2001, e só teve conclusão mais de uma década depois, em 2013. O STF "julgou, mas não decidiu" — ficou aberta, ainda, a questão mais relevante sobre o tema, relativa à constitucionalidade da tributação dos lucros auferidos por empresa controlada sediada em país de tributação regular, que corresponde à maioria dos investimentos feitos por empresas brasileiras no exterior.

Como uma visão sistêmica mais aberta poderia ter mudado o rumo do julgamento? Ora, desde o início da lide, a maioria dos debates jurídicos ficou centrada na análise da compatibilidade do referido artigo 74 com o "conceito de renda" da Constituição Federal e o de "disponibilidade jurídica e econômica" do CTN. Enquanto estes são certamente temas principais a serem enfrentados, poucos alertaram para outro tema fundamental na análise: a caracterização do artigo 74 da MP 2.158-35/01 como regra antielisiva, nos moldes das *controlled foreign corporation rules* estrangeiras. Faltou, possivelmente, dar mais voz à discussão sobre política fiscal diante da aplicação da tributação em bases universais; sua proporcionalidade diante dos objetivos da política tributária brasileira; e seus impactos negativos aos investimentos estrangeiros no Brasil e à internacionalização das empresas nacionais.

Este é, a nosso ver, apenas um exemplo de como o Brasil ainda precisa desenvolver, principalmente no campo jurídico, a implementação de regras de tributação internacional, incluindo as chamadas regras antielisivas e, é neste contexto, que se insere a discussão sobre o plano de ação voltado ao combate da erosão da base tributável e do deslocamento de lucros (BEPS).

Feitas as considerações de caráter geral, Greco ponderou que determinados temas, como é o caso do BEPS, não são novos, muito pelo contrário, a OCDE, já em 1998, divulgava seu relatório sobre *Harmful Tax Competition* para endereçar as questões sobre a utilização de paraísos fiscais e deslocamento da base tributável dos países com tributação regular.

Deixou claro que a OCDE não é contra as empresas, mas a favor dos interesses dos Estados-Membros. Admite-se a inteligência, mas não a esperteza. Entende que a erosão das bases tributárias transcende as questões tributárias comuns, o que gerou a formalização pelos países do plano de ação do BEPS.

Na linha do consignado por Greco, embora o conteúdo das preocupações trazidas no BEPS não seja uma novidade, entendemos que há uma verdadeira mudança no paradigma de atuação dos países no campo tributário. Enquanto, anteriormente, as questões de tributação internacional eram resolvidas principalmente por meio da legislação interna de cada país e dos Tratados contra a Dupla Tributação, a tendência atual é a maior cooperação dos países tanto no desenvolvimento de legislações supranacionais (convenções) como no *enforcement* da legislação em vigor por meio da troca de informações e auditorias conjuntas.

Copyright © 2026 Consultor Jurídico

É o que se verifica, por exemplo, quando a OCDE prevê a necessidade de desenvolver instrumentos multilaterais e de tornar os mecanismos de solução de controvérsia mais eficientes. Aliás, o plano de ação 1[3] inicia-se com a seguinte frase: *"A globalização significa que políticas domésticas, incluindo a política fiscal, não podem ser mais desenvolvidas isoladamente*". Portanto, a palavra de ordem no contexto de tributação internacional é "cooperação internacional".

Infelizmente, com relação a este tema, o Brasil ainda está em fase embrionária, atuando timidamente nos instrumentos para a troca de informações entre países e sem ter um regime jurídico definido para a solução de controvérsias surgidas no contexto dos Tratados. Sugerimos, sem pretensão de esgotar o tema, as seguintes medidas de aprimoramento: o desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial para absorver temas como política fiscal, política global e internacionalização da economia brasileira; maior comprometimento do governo brasileiro com os instrumentos de cooperação internacional em matéria tributária; e desenvolvimento de métodos de solução pacífica de litígios para garantir a sinergia em âmbito global.

[1] GRECO. Marco Aurélio (Org.). Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001. v. 1. 431 p.

[2] GRECO. Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. v. 1. 656 p.

[3] Endereçar os desafios tributários da economia digital.

Fonte: https://conjur.jumps.com.br/2014-set-18/estamos-preparados-novos-desafios-direito-tributario/

Copyright © 2026 Consultor Jurídico