

UNIVERSIDADE
AUTÓNOMA
DE LISBOA



DEPARTAMENTO DE DIREITO

MESTRADO EM DIREITO

PROJETO BEPS E O PLANO DE AÇÃO Nº 12

**O crescente aprimoramento do planeamento tributário em razão dos reflexos da
globalização e seus desafios**

Relatório profissional para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Especialidade em Ciências Jurídicas

Autor: Fábio Fraga Gonçalves

Orientador: Professor Doutor António Carlos dos Santos

Outubro de 2016

Lisboa

RESUMO

O presente estudo objetiva analisar o Projeto BEPS e os seus Planos de Ações diante do contexto histórico em que foi elaborado, dando enfoque ao Plano de Ação nº 12 em razão do crescimento exponencial do aperfeiçoamento dos planejamentos tributários.

Serão demonstradas as dificuldades em se assegurar uma tributação justa e equânime entre as nações, de modo que sejam estabelecidas normas que assegurem aos contribuintes a implementação de estratégias lícitas mais benéficas para seus negócios, bem como prevejam medidas de combate à erosão da base tributária e à transferência artificial de lucro entre as jurisdições.

Para isso, serão expostos os modelos internacionais já vigentes e que, inclusive, serviram de base para a elaboração do Plano de Ação nº 12, além do modelo brasileiro que enfrenta dificuldades em editar normas constitucionalmente eficazes.

O cerne deste estudo pretende apresentar o maior desafio, que consiste na busca pelo equilíbrio. As medidas que visam coibir os abusos cometidos pelos contribuintes não podem ser tão rigorosas e arbitrárias ao ponto de elas próprias se tornarem um abuso em si.

Palavras-chave: beps, equilíbrio, desafio, globalização, planejamento tributário.

ABSTRACT

The aim of this study is the analysis of the Project BEPS and its Action Plans regarding the historical context in which it was elaborated, focusing the Action Plan number 12 due to the exponential growth of the improvement of the tributary planning.

It will be shown the difficulties to assure a fair and egalitarian taxation among nations, so that rules could be established to assure to the taxpayers the implementation of licit and more beneficial strategies to their business, as well as predict measures to avoid the tax base erosion and the artificial transfer of profits among jurisdictions.

To get to the objective, it will be presented the existing international models that were, also, the basis for the elaboration of Action Plan number 12, as well as the Brazilian model that faces difficulties to establish efficient and constitutional rules.

The core of the study intends to present the greatest challenge that is the search for the equilibrium. The measures that intend to avoid the abuses committed by some taxpayers can't be so rigorous and arbitraries to the point that they, themselves, would get to be the abuses.

Keywords: beps, equilibrium, challenge, globalization, tributary planning.

ÍNDICE

RESUMO.....	2
ABSTRACT.....	3
ABREVIATURAS E SIGLAS.....	5
INTRODUÇÃO.....	6
I – PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL.....	7
1 – FORMAÇÃO ACADÊMICA.....	7
1.1 – Licenciatura em Direito.....	7
1.2 – Cursos de Pós Graduação.....	7
1.3 – Outros Cursos.....	7
2 – ATIVIDADE PROFISSIONAL.....	8
2.1 – Advogado.....	8
2.2 – Publicações.....	10
2.3 – Prêmio recebido.....	11
2.4 – Palestras, Seminários e Congressos.....	11
II – REFLEXÃO E ANÁLISE CRÍTICA AO PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL.....	13
III – BEPS E O ACTION PLAN 12.....	15
1 – Enunciado do tema, Identificação das questões e Objectivo.....	15
2 – O Projeto BEPS.....	17
3 – Ação 12: Regime de Declaração Obrigatória.....	21
4 – Os Modelos Internacionais em vigor.....	26
4.1 – Reino Unido.....	27
4.2 – Portugal.....	28
4.3 – Estados Unidos.....	29
5 – O Modelo brasileiro.....	31
CONCLUSÃO.....	40
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA.....	42
ANEXOS.....	47

ABREVIATURAS E SIGLAS

OECD – *Organisation for Economic Co-operation and Development*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

BEPS – *Base erosion and profit shifting*

EP – Estabelecimento Permanente

VDR – *Voluntary Disclosure Regime*

MDR – *Mandatory Disclosure Regime*

DOTAS – *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*

TS – *Tax Shelter*

SRN – *Scheme Reference Number*

UK – *United Kingdom*

IVA – Imposto sobre valor agregado

TOI – *Transaction of interest*

OTSA – *Office of Tax Shelter Analysis*

USA – *United States of America*

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

PSB – Partido Socialista Brasileiro

Art. – Artigo

MP – Medida Provisória

CRS – *Common Reporting Standard*

CbC – *Country-by-country reporting*

ETR – *Exchange on tax rulings*

INTRODUÇÃO

Primeiramente, importante salientar que este relatório está em conformidade com o artigo 21 do Regulamento Geral de Mestrados e Doutoramentos, aprovado pelos artigos 26 e 38 do Decreto-Lei n.º 115/2013, de 7 de agosto, segundo o qual *“Os diplomados que tenham terminado as suas licenciaturas ao abrigo do sistema de graus anterior ao Processo de Bolonha e que tenham mais de cinco anos de experiência profissional relevante na área científica da especialidade (...) poderão obter o grau de mestre solicitando a creditação das competências académicas e profissionais obtidas e, em alternativa à dissertação, apresentar um Relatório detalhado sobre a sua actividade profissional (...)”*.

Assim, o presente relatório apresenta a experiência profissional e a inerente reflexão crítica às vivências académicas e profissionais, bem como a apresentação de um tema importante da área profissional do autor.

O primeiro capítulo deste relatório realiza uma apresentação do percurso académico e profissional, projetos e atividades desenvolvidas pelo autor.

No segundo capítulo, por sua vez, há uma reflexão crítica sobre o percurso supracitado, com uma análise detalhada do mesmo.

Já no terceiro capítulo, desenvolve-se o tema “O crescente aprimoramento do planeamento tributário em razão dos reflexos da globalização e seus desafios”.

Esta escolha dá-se em razão desta ser uma questão bastante recente perante o Direito Tributário Internacional.

A globalização estimula cada vez mais a integração económica e mercadológica entre as nações, permitindo que as empresas elaborem estratégias a fim de reduzirem sua carga tributária. Trata-se até mesmo de uma organização digna, uma vez que as empresas buscam aumentar sua lucratividade.

Da mesma forma que deve haver a coibição de planeamentos que não configurem uma mudança real nas atividades da empresa, deve também haver espaço para que as mudanças lícitas sejam protegidas no ramo do Direito Tributário.

As normas que visem obter maior controle acerca dos planeamentos tributários devem ser uma via de mão dupla para que não haja a imposição de uma obrigação unilateral, subjetiva, discricionária e excessivamente sancionatória. É necessário que haja transparência tanto por parte do contribuinte quanto do Fisco, de modo a proporcionar maior segurança jurídica na relação entre eles.

I – PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL

1 - FORMAÇÃO ACADÊMICA

1.1 – Licenciatura em Direito (cf. Anexo 1)

O meu percurso no ensino superior deu-se início a partir do ano de 1997, quando ingressei na Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Desde os tempos de ensino médio já estava decidido a me candidatar a este curso superior a fim de exercer uma profissão jurídica. Senti-me extasiado ao encontrar meu nome entre a lista de aprovados, tendo a convicção de que este era o começo da minha realização profissional.

1.2 – Cursos de Pós-Graduação (cf. Anexos 2 a 3)

Desde o início da minha vida profissional, acredito que não se pode parar de investir na formação acadêmica, uma vez que somente com conhecimento é possível alcançar objetivos almejados. Além disso, o Direito está em constante mudança, sendo necessário estar sempre atualizado, seja em relação a novos entendimentos, precedentes e teses, seja acompanhando a elaboração de novas normas.

Assim, sempre investi na minha formação, escolhendo o ramo do Direito Tributário como a área do direito na qual optei por me especializar, bem como sua relação direta com o Direito de Petróleo e Gás. Diante disso, sou Pós-Graduado em alguns cursos, quais sejam:

- Em 2005, tornei-me Postgrado em Direito Tributário pela *Universidad de Salamanca*, USAL, Espanha.
- Em 2005, tornei-me Pós-Graduado em Direito de Petróleo e Gás pelo Instituto Brasileiro do Petróleo, Centro de Estudos Avançados e Pesquisas do Petróleo da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e pela Faculdade de Direito de Campos, Brasil.

1.3 – Outros Cursos (cf. Anexo 4)

Além dos cursos de Pós-Graduação realizados, fiz outros cursos a fim de me especializar cada vez mais, tal como:

- *Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional, Universidad Austral, Argentina.*

2 – ATIVIDADE PROFISSIONAL

2.1 – Advogado

Entre os anos de 1999 a 2001, fui estagiário do escritório Rennó, Rennó e Lopes da Costa Advogados no Rio de Janeiro, tendo atuado desde o início da minha carreira no ramo de Direito Tributário.

Enquanto Estagiário, realizei atividades como pesquisas doutrinárias e pesquisas legislativas, pareceres técnico-jurídicos, elaboração de documentos jurídicos. Dediquei-me a estudos aprofundados sobre temas e problemas jurídicos relativos à área, acompanhando desde cedo a mudança de entendimentos, bem como a elaboração de novas teses. Além disso, efetuei as várias demais tarefas compatíveis com as exigências para o exercício da função.

Fui efetivado como advogado no referido escritório, tendo atuado em tal função por 2 anos (2002-2003).

Em 2004, fui aprovado em sétimo lugar em concurso público, tornando-me advogado da PETROBRAS, empresa na qual trabalhei até o ano de 2007, tendo chegado a ocupar o cargo de gerente responsável pela área tributária internacional da companhia.

A PETROBRAS consiste em uma sociedade anônima de capital aberto atuante de forma integrada e especializada na indústria de óleo, gás natural e energia, presente nos segmentos de exploração e produção, refino, comercialização, transporte, petroquímica, distribuição de derivados, gás natural, energia elétrica, gás-química e biocombustíveis.

Sua participação no setor energético mundial tem se tornado cada vez maior, atuando em dezoito países além do Brasil, através de suas unidades, empresas subsidiárias e representações comerciais e financeiras. Esses países são os Estados Unidos, Japão, Singapura, Reino Unido, China, Angola, Argentina, Bolívia, Chile, Colômbia, Gabão, Holanda, México, Nigéria, Paraguai, Tanzânia, Uruguai e Venezuela.

Concomitantemente, por um ano e seis meses (2006 - 2007), integrei o Escritório Avvad, Osório, Fernandes, Mariz, Moreira Lima e Fabião Advogados, atuando como coordenador de toda a área tributária do escritório.

No ano de 2007, tornei-me sócio fundador do Escritório Trouw e Fraga Advogados, no qual permaneço até a presente data, desempenhando assessoria jurídica por meio da realização de atos judiciais e extrajudiciais a fim de proporcionar sempre o melhor atendimento e amparo legal ao cliente.

O Escritório tem como especialidades o Direito Tributário, Empresarial, Civil e Imobiliário, contendo uma equipe de advogados experientes com atuação nacional e internacional, fluentes em inglês, holandês e espanhol.

Nos últimos anos, o Escritório participou dos principais *leading cases* da área tributária, sempre com elevadas taxas de sucesso em relevantes decisões em defesa dos contribuintes.

Igualmente, no campo do planejamento tributário, o Escritório participou de operações, sobretudo nas áreas de *Oil and Gas*, Telecom e Infraestrutura.

O Escritório possui uma equipe formada por especialistas no âmbito consultivo e judicial, com vasta experiência em Direito do Petróleo e Regulatório, fornecendo suporte jurídico em todas as operações necessárias para os clientes.

A ampla gama de áreas oferecidas pelo Escritório tem como objetivo garantir a eficiência e assegurar aos clientes excelência e atendimentos exclusivos. O Escritório está em constante crescimento, com ambição e posicionamento pelo dinamismo, capacidade de inovação e qualidade dos serviços prestados.

Cabe ressaltar que o Escritório Trouw e Fraga Advogados oferece um serviço diferenciado, no qual investidores estrangeiros, com um acompanhamento pessoal dos sócios, podem resolver todos os problemas decorrentes da implementação de uma empresa no Brasil, assim como tratar dos vistos de residência e de outros direitos do estrangeiro.

Desta feita, responsabilizo-me por formalizar pareceres técnico-jurídicos, redigir peças jurídicas e demais documentos, analisar fatos, estudar a legislação de modo a encontrar o melhor amparo legal, e orientar a sua aplicação no âmbito das Instituições.

Constantemente, realizo estudos específicos sobre temas e problemas jurídicos de interesse do cliente, bem como a multiplicidade de tarefas envolvidas na gestão de um escritório e na dinâmica da advocacia, sempre no cumprimento da Lei e nos termos definidos pela Ordem dos Advogados do Brasil.

Além disso, sou filiado a diversas associações brasileiras, bem como tenho vínculos institucionais, tais como:

- Advogado da Ordem dos Advogados do Brasil

- Diretor do Grupo de Debates Tributários do Rio de Janeiro, GDT-Rio, Brasil.
- Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro, ABDF, Brasil.
- Membro do Conselho do Mestrado em Tributação Internacional da *New York University*, NYU, Estados Unidos.
- Professor Convidado da Fundação Getúlio Vargas, FGV-Rio, Brasil.
- Professor Convidado da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento dos Magistrados, ENFAM, Brasil.
- Professor Convidado da *Universidad Complutense de Madrid*, UCM, Espanha.

2.2 – Publicações (cf. Anexos 5 a 10)

Ao longo da minha carreira, pude publicar alguns livros acadêmicos e uma série de artigos em revistas especializadas, todos relacionados à minha área de prática. Veja-se a seguir:

- GONÇALVES, Fábio Fraga. Princípios da Proteção da Confiança – Análise à Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Revista Internacional de Direito Tributário, vol. 03, 2005, p. 217-231.
- ORLANDO, Breno Ladeira Kingma, GUDIÑO, Daniel Mariz, TROUW, Ernesto Johannes, GONÇALVES, Fábio Fraga, MUNIZ, Igor, MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, 215 p.
- ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Org.), LUGONES, Carlos Guilherme Francovich (Org.), GUDIÑO, Daniel Mariz (Org.), TROUW, Ernesto Johannes (Org.), GONÇALVES, Fábio Fraga (Org.), BRECHBUHLER, Gustavo (Org.), TORRES, Heleno Taveira (Org.), MUNIZ, Igor (Org.), MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Org.), DOMINGUES, José Marcos (Org.), GOMES, Marcus Lívio (Org.), ROCHA, Sergio André (Org.). *Cadernos de Debates Tributários - Tema: Aspectos controvertidos do CTN*, vol. 01, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, 465 p.
- ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Org.), LUGONES, Carlos Guilherme Francovich (Org.), GUDIÑO, Daniel Mariz (Org.), TROUW, Ernesto Johannes (Org.), GONÇALVES, Fábio Fraga (Org.), BRECHBUHLER, Gustavo (Org.), TORRES, Heleno Taveira (Org.), MUNIZ, Igor (Org.), MURAYAMA, Janssen

Hiroshi (Org.), DOMINGUES, José Marcos (Org.), KRIEGER, Luis Felipe (Org.), GOMES, Marcus Lívio (Org.), ROCHA, Sergio André (Org.), CAMPOS, Sonilton (Org.). Cadernos de Debates Tributários - Tema: Parcelamento, vol. 02, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, 383 p.

- FERRAZ, Diogo (Coord.), FRAGA, Fábio (Coord.), MURAYAMA, Janssen (Coord.), FILIPPO, Luciano (Coord.), CATÃO, Marcos (Coord.), GOMES, Marcus Lívio (Coord.), CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, DOMINGUES, Gabriel Demetrio, CÔGO, Hugo Schneider, CHAVES, Matias Gabriel Zerbino, BATISTA, Michel Siqueira, SANTOS, Rafael Alves dos, PETROCCHI, Rafael Capanema, ALVES, Raquel de Andrade Vieira, FELIX, Talita Pimenta. Curso de Jurisprudência Tributária, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, 600 p.
- GONÇALVES, Fábio Fraga, SANTOS, Rafael Alves dos. Adicional de ICMS destinado a fundo da pobreza é inconstitucional. Revista Consultor Jurídico, 2016.

2.3 – Prêmio recebido (cf. Anexo 11)

Tive o privilégio de ser homenageado com o recebimento do Prêmio Sacha Calmon, Associação Brasileira de Direito Tributário. Prêmio conferido pela apresentação da melhor tese, por ocasião do VIII Congresso de Direito Tributário. Título da Tese: *“Princípio da proteção da confiança – Análise à luz dos postulados da moralidade e da eficiência”*. Foi extremamente satisfatório ver meu trabalho de pesquisa aprofundada ser reconhecido.

2.4 – Palestras, Seminários e Congressos (cf. Anexos 12 a 17)

Além disso, pude participar de excelentes Palestras, Congressos e Seminários. Em algumas, com enorme satisfação, fui palestrante. Listo abaixo alguns eventos dos quais participei:

- Palestrante do ciclo “Tributação Setorial em Debate sobre o setor de Petróleo”
- Palestrante do 1º Seminário de Administração Tributária DRF/RJ I
- Palestrante do II Curso sobre *“Fiscalidad Internacional Latinoamericana”*
- Presidente de Mesa do Programa de Estudos Avançados sobre “Temas Atuais de Contencioso Tributário: Homenagem ao Ministro Luiz Fux”

- Participante do II Seminário do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários
- Participante do V Congresso Tributário do Nordeste Brasileiro, III Congresso Internacional de Direito Tributário e Congresso Brasileiro de Direito Municipal

II – REFLEXÃO E ANÁLISE CRÍTICA AO PERCURSO ACADÊMICO E PROFISSIONAL

Ao longo do meu percurso acadêmico, pude constatar que o conhecimento é essencial para que os objetivos sejam alcançados. Deve-se permanecer como um eterno aprendiz para que se esteja sempre aberto a novos estudos que agreguem novas informações.

A universidade foi o alicerce para que eu pudesse iniciar minha vida acadêmica, sendo essencial para minha formação não só como profissional, mas também como pessoa. Através da universidade, pude adquirir uma melhor percepção sobre o mundo, conhecendo novas pessoas, tendo contato com renomados mestres que compartilhavam suas diversidades de opiniões, enriquecendo meus conhecimentos.

Assim que pude, ingressei no estágio acadêmico a fim de descobrir o mundo prático para aperfeiçoar os conhecimentos teóricos que eram proporcionados pela universidade. De pronto, lidei com termos técnicos na área de Direito Tributário, aprendendo a assimilá-los com as regras deontológicas, as quais servem de base para o exercício da profissão.

Tive a oportunidade de conhecer desde cedo instituições relacionadas ao Poder Judiciário, bem como diversos operadores do Direito. Com eles, aprendi técnicas da oratória, de modo a construir uma argumentação consistente. Pelos casos concretos que acompanhei ao longo do meu estágio acadêmico, pude adquirir uma visão mais ampla sobre o funcionamento como um todo do sistema jurídico.

Dessa forma, além dos anos de estudo na universidade, o estágio acadêmico foi fundamental para que eu comesse a ter a percepção de como seria meu percurso profissional ao longo da minha vida. Com o estágio, pude iniciar o exercício das atividades advocatícias, atendendo às regras deontológicas da profissão de advogado. Desde a minha inserção no estágio acadêmico estive em contato direto com o ramo do Direito Tributário, pois, desde cedo, estava convicto sobre a área a qual queria me dedicar e especializar.

Após a Graduação, de pronto ingressei em Escritórios de Advocacia a fim de desempenhar com excelência os poderes que a profissão me confere. Além disso, empenhei-me em estudar a fim de me tornar advogado da PETROBRAS, conseguindo ser aprovado em sétimo lugar em meio ao concurso conhecido por ser amplamente concorrido.

Em 2007, meu percurso profissional foi marcado pela satisfação em me tornar o sócio fundador do Escritório Trouw e Fraga Advogados, onde permaneço até a presente data. Forneço aos clientes um atendimento de qualidade, mantendo-os informados sobre o que há de mais recente acerca dos entendimentos dos Tribunais Superiores.

Logo, o estudo deve ser eterno para que o profissional esteja atualizado quanto à constante mudança no Direito. Seguindo esse raciocínio, consta em anexo as minhas demais pós-graduações, os cursos nos quais estudei, as palestras que ministrei e seminários e congressos que participei, assim como o prêmio de recebi pela apresentação da melhor tese por ocasião do VIII Congresso de Direito Tributário (anexos 2 a 13).

Portanto, o meu percurso acadêmico e meus anos de estágio acadêmico, somados aos mais de 14 (quatorze) anos de percurso profissional nomeadamente no âmbito do Direito Tributário me dão a convicção de que estou plenamente preparado para apresentar o presente relatório profissional acerca do tema proposto.

III – BEPS E O ACTION PLAN 12

1 – Enunciado do tema, Identificação das questões e Objectivo

Nos últimos anos, a globalização vem gerando um aumento exponencial da integração entre os países, economias e mercados nacionais. Os avanços tecnológicos, sobretudo no campo das telecomunicações, estimularam e intensificaram a livre circulação de capitais e de trabalhadores, bem como a supressão gradual das tradicionais barreiras comerciais. A globalização se manifesta, essencialmente, com a ausência de restrições à mobilidade transfronteiriça de capitais e mercadorias, impulsionando cada vez mais o esboço de um mercado universal de bens e serviços (GADEA, 2004, p. 616).

A dificuldade, entretanto, de se promover uma tributação justa e equânime entre as nações com a consequente distribuição equilibrada das receitas obtidas ainda é um desafio. É precisamente por essa razão que os países devem se empenhar para juntos buscarem a produção de consensos (formalizados ou não em normas) que consigam a um só tempo (i) dar a segurança necessária aos contribuintes para desenvolverem seus negócios e ainda (ii) propiciar uma repartição adequada da receita gerada com tais negócios. Desse modo, o Direito Tributário Internacional se tornou um pilar determinante para o crescimento da economia global.

Em razão da ampliação exponencial da integração econômica e mercadológica, empresas multinacionais passaram a organizar seus negócios tendo como um dos objetivos centrais a diminuição da carga tributária. Tais planejamentos estratégicos exploram muitas vezes oportunidades legais criadas por alguns países em detrimento dos outros. O objetivo primário destes planejamentos é a economia tributária sem o cometimento de ilícitos (CAPONE; VALADÃO, 2014).

É razoável, compreensível e até mesmo louvável que as empresas procurem organizar melhor suas atividades a fim de aumentar sua lucratividade. Naturalmente, essas mudanças devem ter espaço também no campo tributário. Nem sempre, todavia, esses planejamentos envolvem uma mudança real nas atividades da empresa.

A transferência de lucros através do deslocamento artificial de rendimentos para fora das jurisdições nas quais são desenvolvidas as atividades produtivas deve ser coibida. Do mesmo modo, é importante que se proteja tais planejamentos quando feitos de forma adequada e representem uma mudança real nas atividades das empresas com o objetivo de se pagar menos impostos.

Com o advento da crise financeira nos Estados Unidos em 2007, que foi convertida em crise econômica e social mundial, a qual incidiu particularmente na União Européia e na crise das dívidas soberanas a partir de 2010, veio à tona a necessidade da modernização e equiparação das legislações tributárias (SANTOS, 2015a), haja vista que a legislação de muitos países não evoluiu conjuntamente com a globalização.

Em 18 e 19 de junho de 2012, na reunião do G20 realizada no México, foi demonstrada a preocupação com o fenômeno da erosão da base tributária e da transferência de lucros dos tributos sobre as empresas. Em setembro de 2013, em São Petersburgo, esta mesma preocupação foi reafirmada (SANTOS, 2015a). Assim, deu-se início ao debate acerca da questão da privacidade *versus* transparência.

Ambas repercutem diretamente nas questões tributárias internacionais, sendo essenciais para o crescimento econômico (OCDE, 2014, p. 10). Além disso, a transparência é o alicerce para a implementação de ações de defesa dos planejamentos estratégicos lícitos e combate à evasão fiscal, fraude e transferência de lucros.

Isto posto, foi criado o Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias no contexto dos trabalhos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Com ele, as teses do *peer review* começaram a ser elaboradas e, aos poucos, adotadas pelos países.

Nota-se a crescente busca pela elaboração de soluções eficazes que promovam o reajustamento do sistema tributário internacional através de uma maior comunicação e transparência entre o contribuinte e o Fisco. Da mesma forma que deve haver o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, deve-se assegurar o direito das empresas de organizarem e desenvolverem suas atividades legalmente.

A estrutura das empresas transnacionais permite que haja o desenvolvimento de estratégias globais objetivando a maximização dos lucros e a minimização das despesas, inclusive as de caráter fiscal, mas que, apesar de em muitos casos serem lícitas, podem ser consideradas agressivas por reduzirem drasticamente a receita esperada pelo Fisco (SANTOS, 2015b).

Diante disso, o objeto do presente trabalho consiste na análise da busca pelo equilíbrio entre a proteção dos planejamentos estratégicos lícitos e a repressão às operações tributárias ilícitas, fomentados pela globalização. Para isso, será abordado o Projeto BEPS, dando enfoque ao modelo de declaração obrigatória.

Serão expostos os modelos de *Disclosure* já existentes, demonstrando suas semelhanças e peculiaridades. Outrossim, serão traçadas considerações acerca dos rumos do modelo

brasileiro, cujo debate foi introduzido através da Medida Provisória nº 685/15 à luz da tendência mundial de adoção do BEPS.

2 – O Projeto BEPS

Há o denominado planejamento defensivo e agressivo. Aquele visa evitar que o contribuinte pague quantias de tributos superiores às esperadas e devidas, enquanto este visa economizar tributos, também chamado de planejamento agressivo (*aggressive tax planning*) (CAPONE; VALADÃO, 2014).

Em torno de 2007 e 2008, surgiu o tema do *aggressive tax planning*, dando início à discussão sobre o planejamento tributário agressivo. Diante da impossibilidade de um Estado exigir de outro a prestação de informações de seus residentes, notou-se a necessidade de colaboração ativa entre eles para a implantação de um efetivo sistema de troca de informações (XAVIER, 2015, p. 772).

Assim, prezando pela transparência e pelo reajuste tributário internacional, os líderes do G20, conjuntamente com a OCDE, iniciaram a elaboração do Projeto BEPS. Este foi proposto com o fim de combater a erosão da base tributária em escala global, bem como o desvio de lucros para jurisdições de baixa ou inexistente tributação.

O termo BEPS refere-se à *base erosion and profit shifting*. Estes correspondem a vultosos planejamentos fiscais praticados pelas empresas, visando obter maior lucratividade por meio da erosão de base e transferência de lucros.

Tem-se como objetivo o aproveitamento legal de lacunas normativas e assimetrias dos sistemas tributários nacionais para a transferência de lucros a países com irrisória ou ausente tributação. São eleitas possibilidades organizativas a fim de obter a maior economia, sendo uma dessas possibilidades o uso de países com tributação favorecida, os chamados paraísos fiscais (*tax havens*), além de estratégias como preços de transferência entre empresas vinculadas (*transfer price*), transferências de sede social ou administrativa para o exterior, a utilização de acordos internacionais (*treaty shopping* ou *rule shopping*), entre outras (CAPONE; VALADÃO, 2014).

O Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias demonstrou a tendência do BEPS em ter presença internacional. A OCDE afirma em seu Relatório Final de 2015 que o pacote de medidas representa a primeira renovação substancial de normas tributárias em quase um século, tendo em vista que a globalização demanda

soluções e diálogos globais (OCDE, 2015a, p. 03)¹. Este Projeto é, particularmente, de maior interesse para os países em que a tributação é elevada (SANTOS, 2016a, p. 12).

Cabe ressaltar que a expressão “troca” de informações deve aludir ao caráter bilateral dos acordos que dispõem sobre esta assistência administrativa, ou seja, de idêntica obrigação de auxílio entre os Estados (XAVIER, 2015, p. 772).

O Projeto BEPS traçou diretrizes internacionais a fim de auxiliar as decisões políticas dos países participantes a gerarem mecanismos legislativos nacionais incisivos quanto à garantia de que o local de lucros tributáveis seja correspondente com o local das atividades econômicas e a criação de valor. Além disso, propõe contribuir com o aumento do fornecimento de informações às autoridades fiscais pelos contribuintes para que haja uma aplicação mais eficaz da legislação tributária.

Tais diretrizes geraram quinze Planos de Ações, aplicáveis não só aos países contratantes da OCDE e do G20 e que abordam questões desde a transparência até o financiamento de preços de transferência, impactando diretamente nos negócios que operam em vários territórios (KPMG, 2015)².

Os quinze Planos do BEPS não são juridicamente vinculativos, nem direcionados diretamente para modificar as normas internacionais atuais sobre a alocação de direitos tributários sobre o rendimento transfronteiriço, com base na equidade entre os países (SANTOS; LOPES, 2016b, p. 306)³.

Os Planos de Ações foram elaborados sob três pilares: a introdução de coerência nas regras nacionais que repercutem nas atividades transfronteiriças, o reforço dos requisitos essenciais nas normas internacionais existentes e o aprimoramento da transparência, bem como da segurança (OCDE, 2015a, p. 03).

A OCDE atentou para áreas problemáticas, tais como a falta de transparência quanto à tributação das empresas multinacionais, os preços de transferência, as divergências internacionais quanto à classificação das entidades e instrumentos, as medidas ineficazes de combate à sonegação (SANTOS, 2015a). Esta Organização vem

¹ “*The BEPS package of measures represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century. Globalisation requires that global solutions and a global dialogue be established, which go beyond OECD and G20 countries*”.

² “*The BEPS project is endorsed by the G20 Finance Ministers and Heads of State, consisting of 15 Actions which address many issues across the tax spectrum. With issues varying from transparency to financing to transfer pricing, BEPS will impact any business that operates in multiple territories*”.

apresentando um papel decisório na elaboração, coordenação e difusão da transparência e cooperação, bem como da troca de informações (SANTOS, 2016a, p. 03).

Busca-se combater o segredo bancário e a falta de transparência sobre a propriedade dos ativos, principalmente nos centros financeiros e paraísos fiscais, que consistem em concorrência fiscal prejudicial (XAVIER, 2015, p. 773).

A Ação 1⁴ tem como finalidade precípua a identificação das principais dificuldades da aplicação das normas tributárias internacionais em face da economia digital (OCDE, 2015a). A erosão da base tributária e a transferência de lucros também consistem em uma preocupação quanto à economia digital (OCDE, 2014, p. 14).

Por sua vez, a Ação 2⁵ busca neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos (*hybrid mismatches*), assim como evitar a dupla dedução (OCDE, 2015b). A Ação 3⁶ propõe a reforma das normas CFC.

Por conseguinte, a Ação 4⁷ busca limitar a erosão da base tributária por intermédio da dedução de juros e outras compensações financeiras. Já a Ação 5⁸ objetiva o combate mais eficaz das práticas tributárias prejudiciais através de medidas enérgicas, levando em consideração a transparência e a substância. Atualmente, o foco da Ação 5 consiste na a condução de ativos intangíveis, nomeadamente os regimes de caixa de patentes (SANTOS, 2015b).

A Ação 6⁹ tem o propósito de prevenir a utilização abusiva das convenções de modo a evitar a dupla dedução. Adiante, a Ação 7¹⁰ pretende prevenir a artificialidade da não caracterização de Estabelecimento Permanente (EP).

⁴ Relatório: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>).

⁵ Relatório: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* (doi: 10.1787/9789264241138-en).

⁶ Relatório: *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules* (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>).

⁷ Relatório: *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments* (doi: 10.1787/9789264241176-en).

⁸ Relatório: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance* (doi:10.1787/9789264241190-en).

⁹ Relatório: *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances* (doi:10.1787/9789264241695-en).

Já a Ação 8¹¹ objetiva garantir que os resultados dos preços de transferência, chamados de *transfer pricing*, estejam alinhados com a criação de valor, no caso ativos intangíveis. Ademais, a Ação 9¹² tem a finalidade de desenvolver regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros por meio da transferência de riscos entre membros de um mesmo grupo, ou da atribuição de uma fração excessiva do capital a membro de um mesmo grupo.

Desta feita, a Ação 10¹³ dá enfoque ao desenvolvimento de regras que garantam que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor. Por conseguinte, a Ação 11¹⁴ pretende dispor metodologias para coletar e analisar os dados sobre fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los, respeitando o caráter confidencial dos dados dos contribuintes.

Outrossim, a Ação 12¹⁵ visa exigir que o contribuinte revele o seu planejamento tributário agressivo, cuja matéria é objeto principal do presente trabalho. A Ação 13¹⁶ dá enfoque ao reexame da documentação de preços de transferência com o intuito de aprimorar a transparência fiscal entre as autoridades fiscais.

A Ação 14¹⁷ propõe tornar os instrumentos de resolução de disputas mais efetivos. Por fim, a Ação 15¹⁸ tem como finalidade precípua o desenvolvimento de um instrumento

¹⁰ Relatório: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, (doi:10.1787/9789264241220-en).

¹¹ Relatório: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (doi:10.1787/9789264241244-en).

¹² Relatório: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (doi:10.1787/9789264241244-en).

¹³ Relatório: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (doi:10.1787/9789264241244-en).

¹⁴ Relatório: *Measuring and Monitoring BEPS* (doi: 10.1787/9789264241343-en).

¹⁵ Relatório: *Mandatory Disclosure Rules* (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>).

¹⁶ Relatório: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, (doi: 10.1787/9789264241480-en).

¹⁷ Relatório: *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective* (doi: 10.1787/9789264241633-en).

multilateral para o auxílio das jurisdições quem tenham interesse em integrar a alterar suas Convenções de acordo com o Projeto BEPS.

Portanto, nota-se que quinze Planos de Ações envolvem os temas dos desafios da economia digital, escopo da Ação 1, da coerência, disposto nas Ações de nº 2, 3 e 4, da substância, previsto nas Ações de nº 5, 6, 7, 8, 9 e 10, da transparência, desenvolvido nas Ações de nº 11, 12, 13 e 14, e do desenvolvimento de um instrumento multilateral, tratado pela Ação 15 (SANTOS, 2016a, p. 13).

O Projeto BEPS é importante porque a reforma é substancialmente necessária (BRAUNER, 2014, p. 11). Por um posto de vista econômico e jurídico, há três questões fundamentais na perspectiva do BEPS: a economia digital, o planejamento tributário abusivo e a prevenção da artificialidade da não caracterização de Estabelecimento Permanente (SANTOS; LOPES, 2016b, p. 303). O presente estudo tratará mais detalhadamente sobre a questão do planejamento tributário abusivo.

3 – Ação 12: Regime de Declaração Obrigatória

Com o aprimoramento dos planejamentos tributários, um dos norteadores do Direito Tributário Internacional consiste no princípio da transparência. Este é essencial para que sejam identificados os planejamentos estratégicos, de modo a proteger os que são feitos de forma adequada e coibir os evasivos e fraudulentos.

Assim, os Planos de Ações visam implementar medidas que melhorem o relacionamento entre o contribuinte e o Fisco a fim de corrigir assimetrias, merecendo destaque a Ação 12. Esta visa modificar a percepção de evasão fiscal da comunidade fiscal, minimizando a lacuna de informações fiscais entre as autoridades e os contribuintes (EY, 2016).

O Plano de Ação nº 12 objetiva o desenvolvimento de recomendações quanto à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas ou estruturas agressivas ou abusivas, levando em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e o setor privado. Essa Ação baseia-se na experiência do número crescente de países que possuem tais regras fiscais (OCDE, 2014, p. 24).

Como é cediço, é progressivo o desenvolvimento de planejamentos tributários internacionais, potencializados pela especialização de tributaristas na exploração da melhor oportunidade lícita, estabelecendo novos caminhos e limites mais vantajosos. As

¹⁸ Relatório: *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, (doi: 10.1787/9789264241688-en).

empresas, confiantes após consultorias rigorosamente técnicas, adotam novos posicionamentos que podem aparentar agressividade diante das autoridades fiscais, ou até mesmo um caráter abusivo.

Considera-se como agressivo o planejamento tributário que:

“contra a razão de ser dos regimes, tirar partido das lacunas, disparidades ou deficiências nas legislações fiscais nacionais e internacional, para desviar os lucros de uma jurisdição para outra, onde os níveis de tributação são mais reduzidos ou nulos, afetando a equidade na repartição internacional das receitas fiscais, a concorrência leal entre empresas e o funcionamento do mercado interno” (SANTOS, 2016a, p. 29).

A OCDE, ao traçar suas recomendações para aplicação da Ação 12, pretende viabilizar um diálogo melhor entre o Fisco e o contribuinte. Além disso, propõe assegurar a defesa da concorrência com a igualdade do tratamento fiscal e proporcionar a economia de recursos em litígios desnecessários e morosos.

São feitas recomendações que incluem regras que devem impor uma obrigação de divulgação, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, ou a imposição de uma regra primária, o estabelecimento de mecanismo de rastreamento de divulgações, incluindo a vinculação de divulgações feitas por ambas as partes, e a previsão de penalidades por descumprimento (PWC, 2016).

Nota-se que o foco do Plano de Ação nº 12 é a obtenção de informações sobre planejamentos definidos como abusivos para que o Fisco responda rapidamente aos riscos fiscais através de uma avaliação mais detalhada ou de alterações à legislação (EY, 2016)¹⁹.

Assim, esse Plano de Ação só será eficaz se houver a cooperação entre os países. Toda a Reforma Tributária Internacional necessita de maior cooperação intergovernamental e de maior acesso a informações dos contribuintes (TAVARES, 2014, p. 59). Somente

¹⁹ “The OECD believes that requiring taxpayers to provide timely and comprehensive information on what are defined as aggressive or abusive transactions, arrangements or structures via mandatory disclosure rules will enable tax administrations and policymakers to quickly respond to tax risks — particularly those arising from cross-border planning — through informed risk assessment, audits, or changes to legislation or regulations”.

assim as autoridades fiscais poderão ficar munidas de informações sobre os planejamentos tributários que gerem supressão, redução ou diferimento de tributo em um momento inicial desses esquemas.

Nesse sentido, para estabelecer uma norma de transparência benéfica e efetiva, torna-se necessária a utilização de dois sistemas: o *Voluntary Disclosure Regime* (VDR) e o *Mandatory Disclosure Regime* (MDR). Naquele, o contribuinte pode reportar alguma informação ao Fisco por livre e espontânea vontade, enquanto neste o contribuinte é obrigado a reportar ao Fisco seu planejamento fiscal.

O *Voluntary Disclosure Regime* propõe o estímulo à utilização da divulgação voluntária de informações, preservando o sigilo. Já o *Mandatory Disclosure Regime*, por sua vez, tem a finalidade de aumentar a transparência através do fornecimento ao Fisco de informações prévias relativas a potenciais planejamentos agressivos e abusivos.

Ademais, o *Mandatory Disclosure Regime* busca identificar os usuários e provedores desses esquemas, de modo a inibir a ação ilegal do contribuinte e do consultor. Este também é conhecido como *promoter* ou *advisor*, que é quem planeja, aconselha ou promove o planejamento tributário.

A OCDE explica que a transparência é necessária para que os contribuintes sintam-se seguros quanto ao que é demandado. A falta de transparência e de certeza pode acarretar no fracasso dessas regras por meio da resistência dos contribuintes em obedecê-las, bem como na perda de qualidade das informações prestadas (OCDE, 2015c, p. 19)²⁰.

Logo, é essencial a transparência para que o contribuinte se sinta seguro de prestar as informações devidas, bem como resgate os valores da boa-fé. Isto posto, com o fornecimento de informações e o consequente aumento de diálogo entre a administração tributária e o contribuinte, será possível alcançar uns dos precípuos objetivos do *Mandatory Disclosure* (OCDE, 2015c, p. 22)²¹.

²⁰ “*Mandatory disclosure rules should be drafted as clearly as possible to provide taxpayers with certainty about what is required by the regime. Lack of clarity and certainty can lead to inadvertent failure to disclose (and the imposition of penalties), which may increase resistance to such rules from taxpayers. Additionally, a lack of clarity could result in a tax administration receiving poor quality or irrelevant information*”.

²¹ “*One of the key objectives of a mandatory disclosure regime is to provide tax administrations with early information on tax planning behaviour. Early warning allows tax administrations to respond more quickly to tax policy and revenue risks through operational, legislative or regulatory changes. Other disclosure initiatives do not generally provide tax administrations with the same degree of advanced warning*”.

Com efeito, esse regime possibilita que a Administração faça um mapeamento genérico do cenário e preveja situações alarmantes com a informação precoce acerca do comportamento do planejamento tributário. Consequentemente, isso permite que ela se antecipe e evite riscos por meio de mudanças operacionais, legislativas ou regulamentares.

Para tanto, normas de *Mandatory Disclosure* devem ser claras e de fácil compreensão, definindo analiticamente a quem incumbe a obrigação de prestar informações, quais informações devem ser prestadas, quando devem ser prestadas e quais as consequências da não declaração ou do incumprimento de alguma norma. Na consulta pública disponibilizada pela OCDE, resta indefinido a quem incumbe a obrigatoriedade do fornecimento das informações às autoridades fiscais. No Canadá e nos Estados Unidos, devem declarar, separadamente, o contribuinte e o consultor. Já no Reino Unido e na África do Sul, tanto o contribuinte quanto o consultor devem declarar. Entretanto, em regra, a obrigação recai primeiro no consultor.

Segundo o referido documento, esta questão, assim como a questão temporal e as consequências do incumprimento da obrigação, dependerão da realidade de cada país. A OCDE recomenda que os países que preveem ser do consultor a obrigação de informar, passem essa obrigatoriedade ao contribuinte quando não existir esta figura do consultor, ou quando este estiver situado fora do país. Todavia, pela análise dos modelos já em vigor, tanto o contribuinte quanto o consultor podem ter informações solicitadas.

Da mesma feita, indagam-se quais informações devem ser declaradas à fiscalização. Os países precisam responder quais esquemas e planejamentos devem ser declarados, o que a administração tributária tem interesse em saber, quais informações devem ser fornecidas pelo contribuinte. Torna-se necessário assegurar que a informação seja clara, útil, e que o contribuinte não sofra encargos excessivos de cooperação (OCDE, 2015c, p. 18/19).

Tanto o Plano de Ação nº 12 quanto os regimes já existentes demonstram uma tendência indicativa de que devem ser reportadas operações que se enquadrem em determinadas características distintivas (*hallmarks*). Embora seja um indicativo, é preciso que sejam definidos requisitos para que se delimitem quais informações devem ser obrigatoriamente prestadas, para que não haja discricionariedade da Administração Tributária. Como exemplo, pode ser determinado um critério único, genérico, específico, hipotético ou subjetivo, como alguns regimes vêm fazendo.

Há o questionamento básico se a declaração tributária seria uma confissão. Para uma parcela doutrinária composta por autores como Pugliese e Tesoro, os efeitos jurídicos da declaração seriam similares aos da confissão, criando prova contra o contribuinte (GONZÁLEZ; GONZÁLEZ, 2005, p. 31).

Já outra parte da doutrina que critica este posicionamento, afirmando que (i) a confissão recai sempre sobre atos, enquanto a declaração pode conter tanto apreciações sobre atos como qualificações jurídica na medida em que a definição de um ato impositivo dependa das mesmas; e que (ii) a finalidade da confissão é criar prova, enquanto que o objetivo da declaração é ser um dos meios para iniciar o procedimento de gestão tributária (GONZÁLEZ; GONZÁLEZ, 2005, p. 31).

Quanto à determinação temporal de se prestar as informações, há como opções a adoção de um prazo ligado à elaboração do planejamento, que é o mais recomendado, ou de um prazo ligado à implementação do planejamento. Os países podem estabelecer modelos nos quais sejam requeridas outras informações, tais como a numeração relativa à operação declarada ou o fornecimento pelo consultor da sua lista de clientes às administrações fiscais (OCDE, 2015c, p. 19).

Por fim, quanto às consequências caso não haja a declaração ou ocorra o incumprimento de alguma norma, há como opções penalidades monetárias, como multa diária, proporcional ao benefício auferido ou à remuneração do consultor, e penalidades não monetárias. No caso do México, há pena para o consultor tributário.

Dessa forma, o *Voluntary Disclosure Regime* seria utilizado anteriormente ao planejamento tributário por livre e espontânea vontade, enquanto o *Mandatory Disclosure Regime* seria usado posteriormente à implementação do referido planejamento tributário. O contribuinte teria acesso a uma lista com todas as informações que são obrigadas reportar.

Portanto, diante da exposição do Projeto BEPS e da análise das principais questões envolvendo as recomendações do Plano de Ação nº 12, torna-se importante analisar alguns modelos internacionais de *disclosure* já vigentes. Modelos estes cujas normas foram alicerces para a elaboração do Plano de Ação nº 12.

Posteriormente, será abordado com vem sendo o posicionamento do Brasil perante o BEPS, de modo a demonstrar a dificuldade de se encontrar o equilíbrio entre as medidas de proteção ao contribuinte e as medidas que buscam coibir abusos.

4 – Os Modelos Internacionais em vigor

Os modelos já vigentes internamente em alguns países serviram de alicerces para a implementação da recomendação quanto à elaboração de normas de declaração obrigatória relativas às operações tributárias agressivas ou abusivas. Segundo a Ernst & Young (2016), os primeiros *Mandatory Disclosure Regimes* foram elaborados no início dos anos 2000 por Austrália, Canadá, Reino Unido e Estados Unidos, muito antes do BEPS passar a ser considerado como uma questão preocupante.

Há também uma multiplicidade de tratados bilaterais de trocas de informações que foram ou estão sendo elaborados entre países da OCDE, tais como Reino Unido, Alemanha, Holanda, Países Nórdicos, Austrália, Nova Zelândia, e paraísos fiscais como Ilhas de Jersey, de Man e Guernsey, Antilhas Holandesas, Bermudas, Bahamas, seguindo o Modelo OCDE (XAVIER, 2015, p. 782).

Cabe ressaltar que Portugal, Coreia, Irlanda e Israel também já implantaram seus próprios regimes de comunicação, informação e esclarecimentos à administração fiscal sobre planejamento tributário agressivo ou abusivo (DELOITTE, 2015), bem como África do Sul. Em 1984, os Estados Unidos implantaram seu modelo, tendo o Canadá seguido esse viés a partir de 1989 com o chamado *Tax Shelter (TS)* (OCDE, 2015c, p. 25).

A África do Sul introduziu sua *disclosure rule* em 2003, e a revisou em 2008. Já o Reino Unido promulgou a sua em 2004, e a revisou substancialmente em 2006, cujas alterações entraram em vigor em 1º de Janeiro de 2011 (OCDE, 2015c, p. 25). Portugal e Irlanda, por sua vez, implantaram seu regime em 2008 e 2011, respectivamente, e, desde então, a Coreia e Israel também.

Cada modelo varia de acordo com cada país, uma vez que os sistemas tributários dos Estados são distintos entre si, variando de acordo com a multiplicidade de fatores culturais, políticos, socioeconômicos e jurídicos (SANTOS, 2015a).

Porém, há objetivos principais comuns das *Mandatory Disclosure Rules*, que são a obtenção de informações mais cedo sobre esquemas de evasão fiscal a fim de informar os riscos, a identificação dos esquemas e dos usuários em tempo hábil e o impedimento da realização de operações de evasão fiscal (OCDE, 2015c, p. 25). A transparência é adotada em alguns países como uma medida de anti-evasão (STARINGER; WHEELER, 2007, p. 46).

A seguir, serão tratados modelos vigentes no Reino Unido, Portugal e Estados Unidos.

4.1 – Reino Unido

No Reino Unido, o *Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)* é o atual modelo de declaração obrigatória, com fulcro no *Finance Act 2004*. Apesar da obrigatoriedade de declarar ser do consultor, a mesma pode ser incumbida ao contribuinte quando o consultor estiver situado em local fora do Reino Unido, quando o planejamento tributário for elaborado internamente ou quando houver proteção por sigilo profissional. A declaração deve ser entregue pelo consultor no prazo de cinco dias úteis a contar da data em que estiver disponibilizada a operação ao contribuinte para implementação.

Esse curto prazo tem o propósito de garantir que a Administração Tributária tenha acesso ao planejamento tributário no seu começo para que adote rapidamente as medidas cabíveis caso seja necessário a fim de evitar prejuízos fiscais (OCDE, 2015c, p. 25).

Quanto às operações que devem ser informadas, foram estabelecidas aquelas cujo objetivo fundamental é a obtenção de um benefício fiscal. A fim de delimitar melhor quais são essas operações, algumas características, denominadas *hallmarks*, gerais e específicas, são necessárias para que estejam configuradas na transação para que haja a obrigatoriedade da declaração, tendo que vista que são indicativas de provável evasão fiscal.

Essas características consistem em transações que contenham cláusula de confidencialidade, ou que sejam operações padronizadas, definidas como *standardized tax product*, ou envolvam o pagamento de remuneração ao consultor mediante benefício fiscal obtido. Já as características específicas englobam transações relativas a perdas financeiras ou a determinadas operações de *leasing*.

Quando há a entrega da declaração, há o seu cadastramento e a entrega do chamado *Scheme Reference Number (SRN)*, que consiste em uma numeração da operação. Essa numeração deve ser repassada para o contribuinte usuário do planejamento fiscal, de modo que deve ser informada nas suas declarações anuais de imposto de renda como forma de controle. Por outro lado, se o contribuinte for o obrigado a reportar, o *SRN* é diretamente incumbido pelas autoridades fiscais.

Após o recebimento da declaração, a mesma é estudada por uma equipe da administração tributária, que analisará se há necessidade de implementação de medidas. Estas podem consistir na solicitação de mais informações sobre as operações, na emissão de comunicados aos contribuintes (*spotlights*) acerca da preocupação com os desdobramentos dos planejamentos tributários adotados, bem como na recomendação

de alteração ou elaboração de normas encerrando-as antes de uma significativa perda de receita.

De acordo com o Relatório Final de 2015 sobre a Ação 12, 925 de 2366 esquemas de evasão divulgados até 2013 foram encerrados por legislação (OCDE, 2015c, p. 25). Além disso, é obrigatório que os consultores reportem trimestralmente a lista de clientes que aderiram ao planejamento fiscal declarado.

O Relatório Final de 2015 sobre a Ação 12 explica que a apresentação dessa lista é obrigatória em razão dela ter permitido a implantação no Reino Unido de recursos da administração tributária a serem coordenados e planejados de forma mais eficaz porque identificam o número de possíveis casos numa fase inicial (OCDE, 2015c, p. 26).

A administração tributária pode exigir poderes adicionais de informação a fim de garantir o cumprimento do seu *Mandatory Disclosure Regime* de modo a descobrir a razão de uma operação não ter sido divulgada, obter informações e documentos suplementares, solicitar mais informações sobre uma declaração incompleta (OCDE, 2015c, p. 89).

Quanto às penalidades por incumprimento, se as operações não forem declaradas, há a aplicação de multas que podem chegar a valores vultosos. O consultor pode ser multado diariamente. Caso o contribuinte não informe o *SRN* na declaração de imposto de renda, estará, a princípio, sujeito à multa ao longo dos anos enquanto permanecer omissos. Se o consultor não reportar trimestralmente a lista dos clientes que implementaram os planejamentos tributários, ele poderá ser penalizado com multa por cliente omitido (OCDE, 2015c, p. 89).

4.2 – Portugal

Já em Portugal, o atual modelo de declaração obrigatória foi elaborado a partir da edição da DL 29, de 25 de Fevereiro de 2008. Seu cerne é o imposto de renda devido pelas pessoas físicas ou jurídicas, o imposto sobre valor agregado (IVA), dentre outros impostos, como o imposto sobre imóveis. Entretanto, não estão inclusas as contribuições à seguridade social.

Assim como no Reino Unido, a obrigatoriedade da entrega da declaração é, a princípio, do consultor, podendo ser repassada para o contribuinte quando o consultor estiver situado em local fora de Portugal e quando o planejamento tributário for elaborado internamente. Ao contrário do Reino Unido, o sigilo profissional não configura hipótese de afastamento da obrigatoriedade do consultor reportar a operação que participa.

Quanto ao prazo de entrega da declaração, é estabelecido que deve ocorrer até o vigésimo dia do mês subsequente àquele em que a operação estiver disponível para implementação pelo contribuinte. Se for hipótese de obrigação do contribuinte, o mesmo deve apresentá-la até o último dia do mês subsequente àquele em que foi implementada a operação.

Outrossim, as operações que devem ser reportadas consistem naquelas cuja principal finalidade é a aquisição de um benefício fiscal. Elas devem atender a um requisito genérico, que consiste na existência de cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade do consultor. A indicação genérica é utilizada para determinar quando uma transação se enquadra na regra de divulgação obrigatória. Essa indicação detecta transações com uma cláusula de renúncia ou limitação da responsabilidade de um *promoter* (OCDE, 2015c, p. 41).

Deve-se, ainda, atender a um dos requisitos específicos, quais sejam: o uso de transações financeiras que viabilizem a reclassificação das receitas tributáveis a fim de reduzir a tributação pelo imposto de renda, o uso de prejuízos fiscais, bem como o envolvimento de entidade submetida ao regime fiscal privilegiado, ou em local cuja tributação da renda em montante inferior a sessenta por cento, ou entidade parcial ou totalmente exonerada.

Em contraposição ao modelo vigente no Reino Unido e nos Estados Unidos, que será tratado a seguir, não é exigido do consultor a apresentação de lista dos clientes que tenham realizado operações passíveis de declaração, da mesma forma que não confere uma numeração às operações declaradas. No caso de incumprimento da obrigação de reportar, há a aplicação de penalidades monetárias variáveis entre o consultor e o contribuinte.

4.3 – Estados Unidos

Os Estados Unidos, por sua vez, englobam a declaração obrigatória para todos os impostos federais, dando enfoque nas transações e vantagens fiscais internacionais. Há previsão na legislação determinando que os benefícios fiscais internos não devem ser considerados para classificação de operações como planejamento abusivo e evasão fiscal.

Vale explicitar a existência no Congresso americano de opiniões divergentes quanto ao foco às multinacionais, sendo o projeto apoiado por alguns membros, mas criticados por outros (KPMG, 2016).

Ao contrário dos modelos europeus expostos acima, a obrigação de declarar abarca tanto o consultor, chamado de *material advisor*, quanto o contribuinte. A entrega da declaração de um não desobriga a do outro, devendo cada um preencher formulário próprio. Além disso, não são estabelecidos requisitos gerais e específicos a fim de identificar a operação de deve ser reportada, mas sim categorias.

Se a operação se emoldurar em uma das categorias, significa que ela deve ser declarada. Essas categorias são: a caracterização como uma transação listada pela Administração Tributária dos Estados Unidos (*IRS*) como evasão tributária; a presença de proteção contratual na transação; a existência de cláusula de confidencialidade relativa às operações; a transação relativa a prejuízo; e a operação classificada como uma transação de interesse (*transaction of interest – TOI*), que consiste em uma operação que o *IRS* e o Departamento do Tesouro acreditam ser uma transação que tem potencial para ser evasão fiscal, mas que não possuem informações suficientes para determinar se a transação deve ser identificada especificamente como de evasão fiscal (OCDE, 2015a, p. 25).

Desta feita, compete ao consultor apresentar sua declaração no *Office of Tax Shelter Analysis (OTSA)*, departamento da *IRS* até o último dia do mês subsequente ao encerramento do trimestre no qual ele exerceu a função de *material advisor*. Após ser reportado, será atribuída uma numeração relativa à operação reportada, que deverá ser informada ao contribuinte. Este deverá divulgar a respectiva operação, bem como sua numeração e benefício fiscal almejado em formulário próprio ao apresentar sua declaração de imposto de renda. Ademais, o consultor também é obrigado a ter a relação de clientes para quem prestou serviços, tendo em vista que a mesma pode ser solicitada pelo *IRS*.

Em relação às penalidades, se o consultor não reportar uma operação obrigatória de declaração ou fornecer informações incompletas ou falsas, ou não entregar a lista de clientes solicitada pela *IRS*, estará sujeito à multa, sendo, no segundo caso, multa diária. Se a operação for listada, a pena corresponde a multa ou a uma porcentagem do valor da remuneração do consultor, aplicando-se o valor que for maior. O contribuinte também é penalizado com multa, caso seja seu dever apresentar a declaração e o mesmo não o cumpra. Logo, são visíveis as disparidades e semelhanças entre os modelos internacionais vigentes em traçar medidas de combate à erosão da base tributária por meio da obtenção de informações prévias acerca dos planejamentos tributários. Assim, é possível que a Administração tome as medidas cabíveis de modo a evitar riscos. É

crescente o número de países que vêm se enquadrando ao pacote de medida BEPS, demonstrando ser uma tendência global e reflexo da forte pressão da OCDE e demais foros internacionais (XAVIER, 2015, p. 781).

5 – O Modelo Brasileiro

No Brasil, cuja carga tributária é notoriamente uma das mais altas do mundo (OCDE, 2016), o planejamento fiscal e a atenção quanto aos aspectos fiscais das operações são essenciais para a sobrevivência das pessoas jurídicas, principalmente das pequenas e médias empresas. A busca pela situação fiscal lícita menos onerosa também é uma realidade no cenário econômico brasileiro.

Nesse sentido, foi elaborado um projeto de lei para a implementação das regras da Ação 12 do BEPS, instituindo a obrigação de o contribuinte informar à administração tributária federal suas operações realizadas a título de planejamento tributário. Trata-se da edição da polêmica Medida Provisória nº 685, de 21 de Julho de 2015 (MP 658/2015), a qual sofreu mais de duzentas emendas em seu texto. Diversas críticas foram publicadas à referida Medida Provisória por renomados juristas questionando sua constitucionalidade.

O Partido Socialista Brasileiro (PSB) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5366, com pedido liminar, na qual são impugnados os artigos 7º ao 13º da MP 685/2015²² sob o argumento de vícios de inconstitucionalidade. Vícios estes tais como a

²² Art. 7º. O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

Art. 8º. A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º. Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será

ausência do pressuposto de urgência para a edição da Medida Provisória, o desrespeito à restrição material quanto à edição de Medida Provisória sobre direito penal/processual penal, ofensa aos princípios da estrita legalidade em matéria tributária, da vedação ao confisco, violação dos direitos fundamentais à segurança jurídica, à livre iniciativa, à presunção de inocência, à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal²³.

O referido artigo 7º possui alto grau de subjetivismo ao utilizar expressões como “razões extratributárias relevantes”. Nota-se ser incerto a quem competiria avaliar a relevância de uma operação. Além disso, esse dispositivo dispõe como regra a obrigatoriedade arbitrária e unilateral de declaração do planejamento tributário.

O artigo 8º pode ter interpretação dúbia diante dos vocábulos empregados. Já o artigo 9º permite que o contribuinte, ao declarar suas operações, fique à mercê da discricionariedade ilegítima da Receita Federal, que pode desconsiderar os atos

intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.

²³ STF - ADI: 5366 DF - DISTRITO FEDERAL 0005691-81.2015.1.00.0000, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 10/12/2015, Data de Publicação: DJe-251 15/12/2015.

realizados sem a adoção de qualquer critério objetivo prévio. Há a evidente ilegitimidade do dirigismo estatal arbitrário na atividade econômica.

Os artigos 10 e 13 dão poderes à Secretaria da Receita Federal de editar atos normativos relativos à forma, prazo, condições de apresentação e demais atos necessários à execução dos procedimentos para cumprimento da obrigação contida no artigo 7º. Apesar da Administração Pública ter o direito de exercer seu poder regulamentar a fim de editar atos normativos para que haja a fiel execução das regras dispostas em lei, as obrigações dispostas na MP 685/2015 não possuem parâmetros objetos e claros que as delimitem. Essas lacunas, conseqüentemente, dão margem à elaboração discricionária e ilegítima de outras obrigações.

Por sua vez, o artigo 12 viola o direito fundamental à presunção de inocência, uma vez que determina que será caracterizada omissão dolosa, com intuito de sonegação ou fraude, quando o contribuinte não informar o planejamento tributário ou o fizer de forma viciada, penalizando-o com juros de mora e multa de 150%.

O dolo compõe o elemento subjetivo do tipo, de modo que não é avaliado objetivamente, devendo o Estado provar que realmente houve a intenção de sonegar ou fraudar, e não simplesmente presumir. Além disso, o artigo 12 impõe a sanção sem ao menos prever o procedimento administrativo assegurado constitucionalmente para garantir a ampla defesa e o contraditório. Assim, transforma-se o tributo em sanção. A multa de 150% já seria diretamente aplicada sem nem ao menos ter a efetiva comprovação da ocorrência de sonegação ou fraude.

Nota-se, portanto, que os vocábulos vagos presentes nos dispositivos supracitados da referida MP 685/2015 geram um quadro de insegurança jurídica para as empresas. Além disso, não estabelecem uma contraprestação efetiva do Estado em relação às regras de transparência aplicáveis somente aos contribuintes. Outrossim, é clarividente o viés autoritário de fiscalização dos planejamentos tributários que se pretendeu instaurar no Brasil.

A 4ª Vara Federal Cível em São Paulo/SP chegou, inclusive, a conceder liminar para uma empresa, suspendendo a MP 685/2015 diante da plausibilidade jurídica do pedido. Dessa forma, em razão das inadequações da MP 685/2015, seja pelo seu texto desajustado e inapropriado, seja pelo atual cenário econômico e político vivido pelo Brasil diante dos escândalos de corrupção e desvios de dinheiro público, a mesma restou rejeitada pela Câmara dos Deputados.

Busca-se o fornecimento de dados úteis e relevantes sobre planejamentos tributários abusivos executados pelos contribuintes, para que seja proporcionada maior segurança jurídica aos negócios do Brasil. Porém, a MP 685/2015 é extremamente autoritária, menosprezando as garantias constitucionais, pois ao invés de propor uma transparência no vínculo entre o Fisco e o contribuinte, impôs uma obrigação unilateral, subjetiva, discricionária e com sanções severas.

Entretanto, importante constatar que a Medida Provisória é um marco inicial de debate sobre o novo instrumento de fiscalização elaborado pelo Brasil, que não deve ser desconsiderado. Segundo a exposição de motivos da MP 685/2015, assinada pelo Ministro da Fazenda, o objetivo precípua do Governo Federal era proporcionar à administração tributária informações tempestivas sobre as estratégias de planejamento fiscal dos contribuintes.

O Brasil vem adaptando-se a essa nova política internacional de troca de informações. O artigo 199 do Código Tributário Nacional, cujo parágrafo único foi acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001, permite que a Fazenda Pública da União troque informações com Estados estrangeiros em conformidade com tratados, acordos ou convênios firmados para fins arrecadatórios e fiscalizatórios²⁴.

Neste viés, recentemente, em 29 de Agosto de 2016, foi publicado no Diário Oficial da União o Decreto nº 8.842, que promulgou a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária. Esta Convenção entrou em vigor no Brasil a partir do dia 1º de Outubro de 2016, concluindo a ratificação e internalização desse acordo, que possui 103 países e jurisdições signatários, sendo que 86 já o ratificou²⁵. Veja-se o teor do seu preâmbulo:

“Os Estados Membros do Conselho da Europa e os países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), signatários da presente Convenção;

²⁴ 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”.

²⁵ Receita Federal do Brasil (2016). <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/promulgada-convencao-multilateral-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tributarias>. Acesso em 30 set. 2016.

Considerando que o desenvolvimento dos movimentos internacionais de pessoas, de capitais, de bens e de serviços – conquanto largamente benéfico em si mesmo – veio aumentar as possibilidades de elisão e evasão fiscal, exigindo assim uma cooperação crescente entre as autoridades tributárias;

Congratulando-se com todos os esforços desenvolvidos ao longo dos últimos anos, em nível internacional, quer a título bilateral quer a título multilateral, para combater a evasão e a elisão fiscais;

Considerando a necessidade da coordenação de esforços entre os Estados no sentido de incentivar todas as formas de assistência administrativa em matéria de tributos de qualquer espécie, assegurando ao mesmo tempo a proteção adequada dos direitos dos contribuintes;

Reconhecendo que a cooperação internacional pode desempenhar um papel importante, na medida em que facilita a correta determinação das obrigações tributárias e contribui para que os direitos do contribuinte sejam respeitados;

Considerando que os princípios fundamentais, em virtude dos quais toda e qualquer pessoa tem direito ao procedimento legal adequado com vista à determinação dos seus direitos e obrigações, devem ser reconhecidos em todos os Estados como sendo aplicáveis em matéria tributária, e que os Estados deveriam esforçar-se no sentido de proteger os legítimos interesses dos contribuintes, inclusive quanto à proteção adequada contra a discriminação e a dupla tributação;

Convencidos, pois, de que os Estados devem tomar medidas ou prestar informações, tendo em conta a necessidade de proteger o sigilo das informações, e bem assim os instrumentos internacionais relativos à proteção da privacidade e ao fluxo de dados de caráter pessoal;

Considerando que surgiu um novo ambiente de cooperação e que é desejável dispor de um instrumento multilateral que permita que o maior número de Estados se beneficie do novo ambiente de cooperação e, ao mesmo tempo, implemente os padrões internacionais mais elevados de cooperação no campo tributário;

Desejando celebrar uma Convenção sobre assistência mútua administrativa em matéria tributária”²⁶.

A Convenção é referente à assistência administrativa para prevenção e combate de ilícitos tributários iniciados a partir de 1º de Agosto de 2017. Porém, por previsão expressa as partes contratantes podem acordar sua aplicação a períodos anteriores²⁷. De acordo com a Receita Federal do Brasil, trata-se do instrumento mais completo para o intercâmbio internacional de informações tributárias entre as administrações tributárias²⁸. A implementação do intercâmbio automático de informações se fará pelos seguintes formatos:

- “· padrão para intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários (“Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters”, também conhecido como “CRS – Common Reporting Standard”), com dados sobre ativos financeiros e seus rendimentos;
- intercâmbio automático dos relatórios de operações de grupos multinacionais, em relatório por país (“country-by-country reporting – CbC”); e
- intercâmbio sobre decisões administrativas que concedem tratamento tributário especiais a determinados contribuintes (“Exchange on tax rulings - ETR”).²⁹”

O Projeto BEPS contribui para que o Brasil discuta um modelo que seja adequado à realidade do seu sistema tributário, haja vista que os Planos de Ações foram pensados e elaborados para o ambiente europeu. Quanto à implementação do Plano de Ação nº 12,

²⁶ BRASIL. Decreto 8.824, de 29 de Agosto de 2016.

²⁷ BRASIL. Decreto 8.824, de 29 de Agosto de 2016.

²⁸ Receita Federal do Brasil (2016). <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/promulgada-convencao-multilateral-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tributarias>. Acesso em 30 set. 2016.

²⁹ Receita Federal do Brasil (2016). <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/promulgada-convencao-multilateral-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tributarias>. Acesso em 30 set. 2016.

a norma instituidora da obrigação de declarar o planejamento tributário deve, essencialmente, ser clara e de fácil entendimento.

Torna-se necessária a elaboração de uma norma de *disclosure* efetiva que assegure a aplicação do princípio da transparência tanto ao contribuinte quanto à administração tributária. O próprio ordenamento jurídico brasileiro, a exemplo da Lei Geral de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de Novembro de 2011), impõe ao Poder Público a necessidade de transparência.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, determina a obrigatoriedade da publicidade dos atos da Administração Pública. Observe-se:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, **publicidade** e eficiência e, também, ao seguinte: (...)”³⁰,”

Além disso, a Constituição Federal prevê o devido processo legal em seu art. 5º, inciso LIV, da onde defluem os princípios da razoabilidade e proporcionalidade aplicáveis ao contribuinte, pressupondo seu dever geral de colaboração.

São vastas as vantagens de se ter uma norma de *disclosure* efetiva, tais como a garantia de segurança, de previsibilidade e oportunidade do contribuinte demonstrar boa-fé. Há também a diminuição dos custos do Fisco com fiscalização com o consequente aumento da eficiência, bem como a aplicação adequada da legislação tributária e a obtenção de informações antecipadas, gerando respostas rápidas e efetivas.

Para isso, é essencial que a norma de *disclosure* não seja autoritária, de uma via só. As empresas têm o direito de organizar suas atividades da melhor forma lícita possível a fim de reduzir sua carga tributária. É irrazoável a elaboração de medidas que pressuponham a má fé do contribuinte.

Os planejamentos estratégicos realizados de forma legal e que demonstram ser uma mudança efetiva nas atividades da empresa precisam ser protegidos, uma vez que apenas objetivam a redução da carga tributária. Por outro lado, aqueles em que há a transferência de lucros com deslocamento artificial de rendimentos para jurisdições que

³⁰ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

não correspondem àquelas em que há o desenvolvimento das atividades produtivas precisam ser impedidos.

Além disso, é necessário que haja uma discussão acerca da inserção do BEPS e dos seus desdobramentos no Brasil, tendo em vista a celeridade com que o mesmo vem sendo adotado pelos demais países, sem um estudo e debate aprofundado, é preocupante. Em Fevereiro de 2013, foi concluído o relatório do BEPS, ao passo que, em Julho de 2013, os Planos de Ações já haviam sido definidos.

Em Outubro de 2015, os relatórios sobre os Planos de Ações já estavam prontos. O pacote de medidas BEPS é a primeira renovação substancial das regras fiscais internacionais em quase um século (OCDE, 2015c, p. 03). Ele demonstra ser alarmante a rapidez com a qual vem sendo implantado sem um debate acerca da sua implementação e das possíveis consequências. O número de países que adotam o BEPS sofreu um aumento exponencial. Antes dos Relatórios Finais terem sido publicados em 05 de Outubro de 2015, muitos países já estavam alterando suas legislações tributárias ou sua administração (KPMG, 2016).

A OCDE trata-se de um grupo em que, na realidade, o que prevalece no BEPS são os interesses dos países exportadores de capital³¹.

Desta feita, nota-se que o Brasil vem seguindo uma tendência que não foi amplamente discutida. O BEPS tornou-se uma unanimidade entre vários países, sendo este processo muito rápido. Não houve tempo de maturação da ideia. É importante confrontar a tendência mundial de adoção do BEPS para que haja um debate efetivo sobre seus desdobramentos.

O Brasil se inscreveu como membro do Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias. Na Fase 2 da OCDE de Avaliação do Cumprimento do Brasil, a Organização concluiu que o Brasil está se alinhando ao padrão internacional para a transparência e o intercâmbio de informação para fins fiscais (KPMG, 2016, p. 12).

Outrossim, existem necessidades e riscos locais específicos que têm de ser considerados. De acordo com a Ernst & Young (2016), os empresários participantes da

³¹ A OCDE foi fundada em 30 de setembro de 1961 e seus países membros são: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Checa, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. A União Européia participa dos trabalhos da OCDE.

consulta pública da OCDE demonstraram preocupação quanto à abordagem adotada pela OCDE, a qual pode criar incoerências e inconsistências entre as jurisdições.

Trata-se de uma ilusão o chamado *International Tax Regime*, pois os países possuem configurações distintas que são relevantes. Não obstante, o BEPS possui a premissa de que a tributação deve ser efetuada onde a riqueza é gerada. O mercado é a esfera de circulação que possibilita a difusão do que é produzido.

Portanto, é imprescindível a elaboração de uma norma de *disclosure* clara, que resguarde o princípio da transparência tanto ao contribuinte quanto ao Fisco para que não haja espaço para lacunas que possam gerar discricionariedades da Administração. Apesar de difícil, deve-se haver um equilíbrio entre as medidas de proteção ao contribuinte e de combate aos possíveis abusos cometidos por contribuintes. Ademais, para que o Brasil não se precipite ao seguir de pronto a tendência mundial de adoção do BEPS, é necessário que debata internamente as questões e desdobramentos acerca da implantação do BEPS.

É preciso que haja o enquadramento de acordo com sua realidade nacional, levando em consideração que a OCDE precipuamente defende os interesses das principais potências econômicas, que são integrantes desta Organização. Para isso, a solução seria a instauração de um regime híbrido com troca de informações voluntária e obrigatória para que haja um estímulo a fim de que os contribuintes sintam-se seguros para declararem informações em cumprimento das regras impostas.

CONCLUSÃO

O presente relatório foi importante para que eu pudesse compartilhar meu percurso acadêmico e profissional que ajudaram na minha formação não só como profissional, mas também como cidadão. Graças a estes percursos, pude alcançar grande parte dos objetivos que almejo, sendo os estudos uma constante essencial para que haja excelência profissional.

Ademais, pude expor minha opinião crítica acerca da recente questão sobre o aprimoramento do planejamento tributário perante a globalização. A globalização tem impactado a economia mundial com o seu caráter ambivalente através do desenvolvimento dos planos tecnológico e financeiro, pois estimula o crescimento econômico e fomenta a inovação por meio da crescente interligação entre países, bem como através do crescimento do desemprego tecnológico e do seu desenvolvimento desigual.

Consequentemente, há uma mudança civilizacional, na qual são impulsionados a instrumentalização e o desenvolvimento dos ramos da atividade econômico-social com o estímulo ao livre comércio.

Assim, o aprimoramento dos planejamentos tributários vem explorando os limites legais a fim de utilizar métodos mais vantajosos, podendo, em certos casos, aparentar para as autoridades fiscais um caráter agressivo ou abusivo. Com isso, cada vez mais as empresas buscam reduzir a base tributável dos países compreendidos em suas operações.

A adoção de um planejamento estratégico nos moldes do ordenamento jurídico é plenamente legítimo e até mesmo admirável, uma vez que o Brasil, por exemplo, é um dos países com uma das cargas tributárias mais altas do mundo. De acordo com dados de 2014 da OCDE, os brasileiros pagam o equivalente a 33,4% do Produto Interno Bruto (PIB) em tributos (OCDE, 2016).

A busca pela redução da carga tributária com a implantação de medidas adequadas é legítima, devendo, inclusive, ser protegida. O que deve ser coibido são as atividades fiscais evasivas e fraudulentas que artificialmente tentam obter lucratividade, que com a adoção do BEPS são mais facilmente identificáveis.

O BEPS é um instrumento de detenção das atividades que podem ser consideradas invasivas e fraudulentas. Trata-se de função preventiva. Logo, torna-se necessária a

implementação de maior transparência nas operações para que sejam identificadas as operações lícitas e abusivas.

Desta feita, o Projeto BEPS advém da colaboração entre a OCDE e os países integrantes do G20 com o propósito de identificar e combater, em escala mundial, a erosão da base tributária e a transferência de lucros. Dentre seus quinze Planos de Ações, a Ação 12 recomenda a elaboração de normas sobre a declaração obrigatória de transações.

A obtenção antecipada de informações acerca dos planejamentos tributários viabiliza a adoção de medidas rápidas a fim de conterem potenciais riscos. Os sistemas de *Voluntary Disclosure Regime* e *Mandatory Disclosure Regime* devem ser elaborados e adequados de acordo com os propósitos de cada país.

O Reino Unido, Portugal e os Estados Unidos, além da África do Sul, Canadá, Austrália, Coreia, Irlanda, Israel, já implantaram regimes de comunicação, informação e esclarecimentos à administração fiscal sobre planejamento tributário agressivo ou abusivo. Todos os modelos têm o objetivo comum de combate à erosão da base tributária, bem como cada um tem as suas peculiaridades em conformidade com cada realidade nacional.

No caso do Brasil, apesar da Medida Provisória 658/2015 ter sido vastamente criticada por ser notoriamente abusiva e inconstitucional, ela foi importante para dar início à discussão acerca da incorporação do BEPS e dos Planos de Ações nacionalmente. É fundamental que haja a maturação das ideias e adequação dos pressupostos e estruturas do *Mandatory Disclosure Regime* e do *Voluntary Disclosure Regime* à realidade brasileira. Torna-se necessária a elaboração de uma norma brasileira de *disclosure* efetiva que preze pela transparência na relação entre o contribuinte e o Fisco para que haja maior diálogo entre eles, garantindo a segurança jurídica.

Da mesma forma que devem ser combatidas as ações abusivas das empresas, devem ser asseguradas às mesmas seu pleno direito de implementar planejamentos estratégicos legais de modo a reduzir tributos. Justamente o maior desafio é a busca por esse equilíbrio. As medidas que visam coibir abusos cometidos por contribuintes não podem ser tão pesadas que formem elas próprias um novo abuso em favor do Fisco.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

BRAUNER, Yariv (2014), *BEPS: An Interim Evaluation*, World Tax Journal, IBFD, Fevereiro, 2014. (<http://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/WTJ-Free-Article-March-2015-Newsletter.pdf>).

CAPONE, Rodrigo Senne, VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (2014), *Planejamento Tributário Internacional: Double Irish Arrangement*, In: Antônio Carlos Diniz Murta; Ubaldo Cesar Balthazar; Raymundo Juliano Rego Feitosa; Demetrius Nichele Maciel. (Org.). DIREITO TRIBUTÁRIO: XXIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI. 1ed. Florianópolis: CONPEDI, 2014, v. 1, p. 266-285.

DELOITTE (2015), *BEPS update – Action 12, Portugal*. (<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/tax/beps/BEPS-Action12.pdf>.)

European Commission, COM (2012) 722 final, *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL: An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Brussels, 6.12.2012. (http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf).

EY (2016), *BEPS Action 12: what new disclosure rules mean*. (<http://taxinsights.ey.com/archive/archive-articles/beps-action-12--what-new-disclosure-rules-mean.aspx>).

EZQUERRO, Teodoro Cordon (2004), *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª ed. rev. e ampliada, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de La Hacienda Pública, Madrid.

GONZÁLEZ, Eusebio, GONZÁLEZ Teresa (2005), *Derecho Tributario II*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca.

KPMG (2015), *Base Erosion and Profit Shifting*. (<https://home.kpmg.com/uk/en/home/services/tax/base-erosion-and-profit-shifting.html>.)

KPMG (2016), *OECD BEPS Action Plan: Taking the pulse in the Americas region 2016*. (<https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/04/bepsupdateamericas-manal-corwin-addition.pdf>).

OCDE (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>).

OCDE (2015a), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing, Paris. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>).

OCDE (2015b), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing. (doi: 10.1787/9789264241138-en).

OCDE (2015c) *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing, Paris. (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>).

OCDE (2016), *América Latina e o Caribe: A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OCDE*. (<http://www.oecd.org/ctp/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>).

PWC (2016), *Responding to BEPS – Adapting to a changing environment*, 03.03.2016.

Receita Federal do Brasil (2016), *Promulgada Convenção Multilateral para Intercâmbio Internacional de Informações Tributárias*

(<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/agosto/promulgada-convencao-multilateral-para-intercambio-internacional-de-informacoes-tributarias>).

Relatório: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>).

Relatório: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* (doi: 10.1787/9789264241138-en).

Relatório: *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules* (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>).

Relatório: *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments* (doi: 10.1787/9789264241176-en).

Relatório: *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance* (doi:10.1787/9789264241190-en).

Relatório: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (doi:10.1787/9789264241244-en).

Relatório: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (doi:10.1787/9789264241244-en).

Relatório: *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation* (doi:10.1787/9789264241244-en).

Relatório: *Measuring and Monitoring BEPS* (doi: 10.1787/9789264241343-en).

Relatório: *Mandatory Disclosure Rules* (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>).

Relatório: *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, (doi: 10.1787/9789264241480-en).

Relatório: *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective* (doi: 10.1787/9789264241633-en).

Relatório: *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, (doi: 10.1787/9789264241688-en).

SANTOS, António Carlos dos (2016a), *Cooperação, Transparência e troca de informações fiscais: estratégia da aranha ou declaração de boas intenções?*, Curia & Póvoa de Varzim, 31.08.2016.

SANTOS, António Carlos dos, LOPES, Cidália Mota (2016b), *Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment*, EC Tax Review, 2016/5-6.

SANTOS, António Carlos dos (2015a), *O papel do direito flexível e da cooperação em rede no combate à concorrência fiscal prejudicial, à evasão fiscal e ao planeamento fiscal abusivo*, Luanda, 17.07.2015.

SANTOS, António Carlos dos (2015b), *What is substantial economic activity for tax purposes in the context of the European Union and the OECD initiatives against harmful tax competition?*, Parede, 20.01.2015.

STARINGER, Claus, WHEELER, Joanna C. (2007), *Cahiers de Droit Fiscal International – Studies on the International Fiscal Law by the International Fiscal Association*, vol. 92b, subject 2, Netherlands.

STF - ADI: 5366 DF - DISTRITO FEDERAL 0005691-81.2015.1.00.0000, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 10/12/2015, Data de Publicação: DJe-251 15/12/2015.

TAVARES, Romero (2014), *Política tributária internacional: OCDE, BEPS e Brasil Como deve se posicionar o setor industrial brasileiro?*, Edição 121, Revista RBCE,

FUNCEX, Outubro-Dezembro, 2014.
(http://www.funcex.org.br/publicacoes/rbce/material/rbce/121_RJST.pdf).

XAVIER, Alberto (2015), *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8ª ed. rev. e atual., Rio de Janeiro.

BRASIL. Decreto 8.824, de 29 de Agosto de 2016.

BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de Julho de 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

ANEXOS

Anexo 1 – Diploma de Graduação na Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

Anexo 2 – Diploma de Postgrado em Direito Tributário pela *Universidad de Salamanca*, USAL, Espanha.

Anexo 3 – Diploma de Pós-Graduado em Direito de Petróleo e Gás pelo Instituto Brasileiro do Petróleo, Centro de Estudos Avançados e Pesquisas do Petróleo da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e pela Faculdade de Direito de Campos, Brasil.

Anexo 4 – Certificado de participação no *Curso Intensivo de Derecho Tributario Internacional*, *Universidad Austral*, Argentina.

Anexo 5 – GONÇALVES, Fábio Fraga. Princípios da Proteção da Confiança – Análise à Luz dos Postulados da Moralidade e da Eficiência. *Revista Internacional de Direito Tributário*, *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 03, 2005, p. 217-231.

Anexo 6 – ORLANDO, Breno Ladeira Kingma, GUDIÑO, Daniel Mariz, TROUW, Ernesto Johannes, GONÇALVES, Fábio Fraga, MUNIZ, Igor, MURAYAMA, Janssen Hiroshi. *Direito Tributário Ambiental*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, 215 p.

Anexo 7 – ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Org.), LUGONES, Carlos Guilherme Francovich (Org.), GUDIÑO, Daniel Mariz (Org.), TROUW, Ernesto Johannes (Org.), GONÇALVES, Fábio Fraga (Org.), BRECHBUHLER, Gustavo (Org.), TORRES, Heleno Taveira (Org.), MUNIZ, Igor (Org.), MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Org.), DOMINGUES, José Marcos (Org.), GOMES, Marcus Lívio (Org.), ROCHA, Sergio André (Org.). *Cadernos de Debates Tributários - Tema: Aspectos controvertidos do CTN*, vol. 01, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, 465 p.

Anexo 8 – ORLANDO, Breno Ladeira Kingma (Org.), LUGONES, Carlos Guilherme Francovich (Org.), GUDIÑO, Daniel Mariz (Org.), TROUW, Ernesto Johannes (Org.), GONÇALVES, Fábio Fraga (Org.), BRECHBUHLER, Gustavo (Org.), TORRES, Heleno Taveira (Org.), MUNIZ, Igor (Org.), MURAYAMA, Janssen Hiroshi (Org.), DOMINGUES, José Marcos (Org.), KRIEGER, Luis Felipe (Org.), GOMES, Marcus Lívio (Org.), ROCHA, Sergio André (Org.), CAMPOS, Sonilton (Org.). *Cadernos de Debates Tributários - Tema: Parcelamento*, vol. 02, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013, 383 p.

Anexo 9 – FERRAZ, Diogo (Coord.), FRAGA, Fábio (Coord.), MURAYAMA, Janssen (Coord.), FILIPPO, Luciano (Coord.), CATÃO, Marcos (Coord.), GOMES, Marcus Lívio (Coord.), CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, DOMINGUES, Gabriel Demetrio, CÔGO, Hugo Schneider, CHAVES, Matias Gabriel Zerbino, BATISTA, Michel Siqueira, SANTOS, Rafael Alves dos, PETROCCHI, Rafael Capanema, ALVES, Raquel de Andrade Vieira, FELIX, Talita Pimenta. Curso de Jurisprudência Tributária, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, 600 p.

Anexo 10 – GONÇALVES, Fábio Fraga, SANTOS, Rafael Alves dos. Adicional de ICMS destinado a fundo da pobreza é inconstitucional. Revista Consultor Jurídico, 2016

Anexo 11 – Prêmio Sacha Calmon, Associação Brasileira de Direito Tributário.

Anexo 12 – Certificado de palestrante do ciclo “Tributação Setorial em Debate sobre o setor de Petróleo”.

Anexo 13 – Certificado de palestrante do 1º Seminário de Administração Tributária DRF/RJ I.

Anexo 14 – Certificado de palestrante do II Curso sobre “*Fiscalidad Internacional Latinoamericana*”.

Anexo 15 – Certificado de Presidente de Mesa do Programa de Estudos Avançados sobre “Temas Atuais de Contencioso Tributário: Homenagem ao Ministro Luiz Fux”.

Anexo 16 – Certificado de participação no II Seminário do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários.

Anexo 17 – Certificado de participação no V Congresso Tributário do Nordeste Brasileiro, III Congresso Internacional de Direito Tributário e Congresso Brasileiro de Direito Municipal.