

1. INTRODUÇÃO

O Projeto BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) é uma iniciativa do G20 (Grupo dos vinte países com as maiores economias) juntamente com OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que objetiva combater, no cenário internacional, o abuso de normas tributárias que acarretam na erosão da base tributável, principalmente através da transferência de lucros para destinos que possuem tributação mais favorecida ou nenhuma tributação. Tal projeto é composto de quinze planos de ação, onde há a sugestão de mudanças em normas internacionais e normas domésticas tributárias.

O Plano de Ação nº 12, que dispõe sobre as normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e abusivos é o tema do presente artigo. Além do Plano de Ação nº 12 do Projeto BEPS, é importante também, dentro da mesma temática, o estudo da Medida Provisória 685 que instituiu no ordenamento interno a DPLAT (Declaração de Planejamento Tributário), mesmo que a norma, posteriormente, não tenha sido convertida em lei.

As recomendações e conclusões do Plano de Ação nº 12 do Projeto BEPS são direcionadas tanto para planejamentos tributários agressivos e abusivos em âmbito interno dos Estados Soberanos, como também para aqueles planejamentos que envolvam transações e reorganizações transfronteiriças. Ademais, segundo o Plano de Ação nº 12 do Projeto BEPS, tanto os contribuintes como os promoventes de planejamentos tributários devem figurar entre aqueles indicados nas normas de divulgação obrigatória que devem reportar os esquemas para as Administrações Tributárias de cada Estado Soberano.

As recomendações e conclusões do Plano de Ação nº 12 do Projeto BEPS são, basicamente, estabelecidas através da análise de dois tipos de modelos normativos de divulgação obrigatória, um oriundo do ordenamento jurídico dos Estados Unidos da América e o outro oriundo do ordenamento jurídico do Reino Unido.

Através desta análise são apresentados requisitos mínimos para que uma operação ou transação se enquadre como um planejamento tributário que deve ser reportado através da norma de divulgação obrigatória.

O objetivo da norma de divulgação obrigatória é, primeiramente, antever as ações que a Administração Tributária pode realizar para combater as práticas entendidas como abusivas, bem como os melhoramentos e implementações que devem ser feitos na legislação tributária de cada Estado Soberano. Já em um segundo momento, ou como objetivo indireto, as normas de divulgação obrigatória tem a intenção de desestimular os contribuintes a realizarem

planejamentos tributários entendidos como abusivos, melhorando, desse modo, a transparência fiscal nas atividades sujeitas à tributação.

Portanto, uma análise do porque e de como as normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e abusivos devem ser implementadas no ordenamento jurídico brasileiro é de importância extrema para se alcançar uma justiça fiscal e combater práticas abusivas não aceitas.

2. OBJETIVOS

Os objetivos do estudo que se busca desenvolver através da elaboração do artigo científico se divide em objetivo geral e específicos.

Com relação ao objetivo geral, busca-se demonstrar qual seria a melhor forma de implementação de uma norma de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e abusivos no ordenamento jurídico brasileiro.

No que tange aos objetivos específicos, o artigo científico buscará responder, entre outros pontos, os seguintes questionamentos:

- a) com relação ao Plano de Ação 12, do Projeto BEPS, quais seriam as medidas a serem adotadas no ordenamento jurídico brasileiro;
- b) com relação à tentativa de implementação da Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT), por meio da Medida Provisória 685, quais seriam os pontos positivos e negativos;
- c) o que se entende por planejamento tributário agressivo e planejamento tributário abusivo.

3. METODOLOGIA

A pesquisa ora proposta, para a apresentação no I Congresso de Direito do Vetor Norte em Belo Horizonte – MG e elaboração de artigo científico, dentro do Grupo de Trabalho nº 03 - “Direito Tributário e Processo Tributário”, segue a vertente jurídico-sociológica, tendo como tipo de metodologia o exame das normas de direito interno, e, as normas de direito existentes no sistema tributário internacional. Além do que vem a ser planejamento tributário agressivo e planejamento tributário abusivo.

O estudo focará nas normas jurídicas domésticas e internacionais, bem como na doutrina especializada sobre o tema, além de artigos publicados em revistas especializadas,

textos publicados em sítios da rede mundial de computadores, e decisões judiciais e administrativas.

O levantamento bibliográfico será sobre cada um dos objetivos propostos, com a análise das normas pertinentes, além de um estudo crítico do material.

Buscará também fazer um paralelo com o ponto de vista no direito comparado, haja vista a análise do Plano de Ação nº 12 do BEPS e de normas de divulgação obrigatória de outros ordenamentos.

4. DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

No desenvolvimento da pesquisa será apresentada uma síntese das principais conclusões e recomendações da OCDE, tanto no que se refere ao estudo realizado pela organização em 2011, como no que se refere ao relatório final do Plano de Ação nº 12, elaborado no ano de 2015.

Nesta síntese das principais conclusões e recomendações do Plano de Ação nº 12, serão analisados os requisitos mínimos sugeridos pela OCDE, bem como estabelecidos pela DPLAT. Também serão comparados os modelos normativos dos Estados Unidos da América e do Reino Unido, que serviram de base para que a OCDE formulasse seu posicionamento a respeito do tema. Com isso, buscará, através do estudo da doutrina especializada, e, de artigos científicos e de instituições governamentais, destacar os resultados de cada um dos modelos normativos de divulgação obrigatória de planejamento tributário agressivo e planejamento tributário abusivo.

Também será apresentada uma análise crítica das conclusões e recomendações da OCDE, com relação às normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e abusivos, com as devidas considerações do que vem a ser cada um destes institutos, e, da sua relação com as normas antielisivas domésticas e internacionais.

Será apresentada uma análise crítica da iniciativa brasileira através da Medida Provisória 685 que instituiu a declaração obrigatória de planejamento tributário (DPLAT), explicando como tal proposta se amolda ou não nas sugestões do Plano de Ação nº 12 do Projeto BEPS da OCDE.

Godoi (2015, p. 142-143) adverte que para o combate a planejamentos tributários abusivos torna-se necessário, além de uma correta regulamentação do parágrafo 1º do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN), com o estabelecimento de critérios substantivos para identificar tais práticas, a criação de normas tributárias que estabelecem deveres de

informações detalhadas destes planejamentos. Notadamente, tais regras, para que sejam devidamente obedecidas, deveriam ser criadas conjuntamente com sanções em face do seu descumprimento, a fim de que tenha eficácia.

Em contrapartida, encontramos na doutrina posições como a de Torres (2015) que apesar de elogiar a iniciativa brasileira, através da Medida Provisória 685 (não convertida em lei), questiona se tal norma não poderia ser considerada inconstitucional por restringir a liberdade de iniciativa e a autonomia privada.

Já Rocha (2017, p. 280), ao discorrer sobre o Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, e, fazendo uma leitura da tentativa de implementação de tal medida por meio da Medida Provisória 685/2015, não convertida em lei, ressalta não haver contradição entre as medidas mas que, atualmente, e face a não conversão em lei da medida provisória, não há informações sobre a implementação ou iniciativa para tanto, em nosso ordenamento jurídico.

Por fim, no desenvolvimento da pesquisa será analisado o posicionamento de alguns doutrinadores sobre o tema, com as devidas críticas a tais posicionamentos.

5. CONCLUSÕES

A conclusão que se busca chegar com o artigo científico é pela possibilidade de implementação no ordenamento jurídico brasileiro de uma norma de divulgação de planejamentos tributários agressivos e abusivos, seguindo as recomendações do Plano de Ação nº 12 do Projeto BEPS.

Será apresentada ainda na conclusão o que se entende por planejamento tributário agressivo e abusivo, e, qual a implicação dessa classificação com relação às normas de divulgação obrigatória que devem ser implementada.

Serão apontados os sujeitos que deverão apresentar a declaração de planejamentos tributários, e, se tais normas devem ser apresentadas somente pelos contribuintes, ou, também, pelos promoventes destes planejamentos tributários, como é o caso de escritórios de advocacia e empresas de auditoria e consultoria tributária.

Por fim, será apresentada a possibilidade de sanções administrativas e tributárias nas hipóteses dos planejamentos tributários serem considerados abusivos.

6. REFERÊNCIAS PRELIMINARES

ARNOLD, Brian J., WILSON, James R. **Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses**. University of Calgary. The School of Public Policy – SPP Research Papers. Volume 7. Issue 29. Setembro 2014.

AVI-YONAH, Reuven S. **The Cyclical Transformations of the Corporate Form: A Historical Perspective on Corporate Social Responsibility**. Del. J. Corp. L. 30, n° 3, p. 767-818. 2005.

BAKER, Phillip. **The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes**. INTERTAX, Volume 43, Issue I – Kluwer Law International BV, The Netherlands, 2015.

COSTA, Gustavo Cavalcante. ROSENBLATT, Paulo. **MP 685 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito** Consultor Jurídico – conjur.com.br – 2 de setembro de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>>. Acesso em: 09 jan. 2017.

DUFFY, Brian. **Ireland updates mandatory disclosure regime**. INTERNATIONAL TAX REVIEW. 01 de Junho de 2015. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3458810/Ireland-updates-mandatory-disclosure-regime.html>>. Acesso em: 08 jan. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil – Sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro**. Revista de Informação Legislativa n° 194, p. 117-146, Brasília. abril e junho de 2012.

HAINES, Anjana. **Advisers targeted in Eu's next tax plan**. INTERNATIONAL TAX REVIEW. 15 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3601921/Advisers-targeted-in-EUs-next-tax-plan.html>>. Acesso em: 08 jan. 2017.

KIM, Youngnoh. **Action 12: Mandatory disclosure rules**. INTERNATIONAL TAX REVIEW. 15 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3514682/Action-12-Mandatory-disclosure-rules.html>>. Acesso em: 08 jan. 2017.

OCDE/G20 **Base Erosion and Profit Shifting Project. Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report**.

PANAYI Christiana Hjl. **Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?**. Kluwer Law International BV – The Netherlands 2015.

PANTRY, Janette, LEVI, Rebecca. **Mandatory disclosure proposed for aggressive tax planning**, INTERNATIONAL TAX REVIEW. 01 Junho de 2010. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/2641876/Mandatory-disclosure-proposed-for-aggressive-tax-planning.html>>. Acesso em: 08 jan. 2017.

ROCHA, Sérgio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Consultor Jurídico – conjur.com.br. 26 de julho de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 09 jan. 2017.