

IV ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIANO PIRES CASTAGNA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigner Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Fabiano Pires Castagna; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-414-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Constitucionalismo, desenvolvimento, sustentabilidade e smart cities.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. IV Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



IV ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do IV Encontro Virtual do CONPEDI.

A exemplo dos Encontros Virtuais anteriores, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos doze artigos apresentados na tarde do dia 12 de novembro de 2021. Organizados em três grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Direito Financeiro), Eixo 2 (processo judicial ou administrativo tributário) e Eixo 3 (sistemas de tributação), apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Direito Financeiro, tratou de questões como a importância do conceito de "produto da arrecadação" para os entes federados quando se trata de repasses intergovernamentais, capaz de gerar controvérsias quanto às desonerações tributárias decorrentes da competência tributária de um ente político em detrimento dos demais; o tratamento tributário dos fundos de investimento em precatórios, visivelmente diferenciado e menos oneroso, tributando-se os contribuintes de forma regressiva; o reconhecimento de que as moedas virtuais (criptomoedas) são parte da inovação tecnológica mas também devem trazer consigo consequências tributárias, em que pese a ausência de legislação complementar regulamentadora específica; ainda, a possibilidade da aplicação de medidas com o propósito de incremento da eficiência fiscal, quais sejam, a divulgação de informações do contribuinte, acompanhada ou não da comunicação de indícios de irregularidade, e a criação de um programa de conformidade tributária.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas voltadas para os processos judicial e administrativo tributários, notadamente com preocupações para a morosidade dos litígios decorrentes dos processos de execução fiscal. Os artigos abordaram assuntos como a possibilidade de hibridização da execução fiscal com o julgamento da ADI 5881, em que se questionou a constitucionalidade do instituto da averbação pré-executória em sede de executivos fiscais

federais, por meio da alteração da Lei 10.522/2002 provocada com a promulgação da Lei 13.606/2018; a proposta de procedimento especial para as ações de repetição de indébito, dada a lentidão e ineficácia no cumprimento das decisões nestes processos, mesmo quando favoráveis ao contribuinte, que se consubstanciaria na cumprimento provisório de sentença contra a Fazenda Pública, na tutela provisória autorizando a compensação tributária e na dação de prazos mais enxutos para esse processo; o automatismo prejudicial aos contribuintes na adoção, sem maiores critérios, do Simples Nacional que, em muitos casos, não é a melhor escolha para os casos concretos; a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva nas execuções fiscais, precisamente na interpretação do artigo 40 da Lei 6.830/1980, a fim de que o Judiciário possa determinar, caso o exequente não solicite por iniciativa própria, em caso de ausência de capacidade contributiva do executado, a suspensão da execução fiscal pelo prazo de 1 (um) ano, e após o transcurso do prazo, seja realizado o envio dos autos para que o próprio exequente analise a viabilidade da execução; por fim, neste segundo Eixo, tratou-se da transação tributária como alternativa à solução de conflitos entre o contribuinte e a Administração Tributária, visando a diminuição de processos executivos fiscais, com destaque para aspectos centrais da Lei 13.988/2020.

O último e não menos importante dos Eixos, dedicado aos denominados sistemas de tributação, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que se repercutiu as consequências da declaração de inconstitucionalidade da Taxa Minerária do Estado do Pará diante da ADI 4786, que resultará na perda de expressivas somas de recursos públicos, inviabilizando procedimentos fiscalizatórios naquele estado; outro trabalho científico analisou o chamado planejamento tributário agressivo e as recomendações da ação 12 do relatório BEPS/OCDE, bem como a MP 685/2015, que buscou regulamentar, sem sucesso, a obrigatoriedade de declaração dos planejamentos tributários; por fim, discutiu-se a utilização do Robotax como meio eficiente para o Fisco e os contribuintes, visando a arrecadação de quantias legalmente previstas, desde que não exceda determinações e limites legais, desempenhando tarefas em busca uma tributação menos onerosa, menos complexa para o Fisco e também para o contribuinte.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do IV Encontro Virtual do CONPEDI, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas e a tributação, casos do planejamento agressivo e da tributação das criptomoedas.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Honra-nos a oportunidade de contribuir ao conhecido sucesso e qualidade dos eventos pelo CONPEDI; contando, desta feita, com a ansiedade acadêmica e pessoal de reencontrar os colegas presencialmente nos eventos que se descortinam no próximo ano.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (UNIVALI)

**DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DO CONTRIBUINTE ACERCA DE
PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS SOB O ENFOQUE DA AÇÃO 12
DO PLANO OCDE PARA EVITAR A EROÇÃO DA BASE E O DESLOCAMENTO
DO LUCRO (BEPS)**

**MANDATORY TAXPAYER DECLARATION ON AGGRESSIVE TAX PLANNING
UNDER ACTION 12 OF THE OECD PLAN TO PREVENT BASE EROSION AND
PROFIT DISPLACEMENT (BEPS)**

**Antonieta Caetano Goncalves
Ricardo Tadeu Dias Andrade
Thiago de Miranda Carneiro**

Resumo

RESUMO O mundo globalizado permitiu avanço em integração econômica, mas trouxe também um aumento de evasão fiscal. As regras internacionais existentes se tornaram insuficientes para conter as oportunidades de evasão fiscal surgidas neste novo contexto internacional, o que levou os países do G20 e da OCDE a trabalharem juntos desde 2013 em um plano de ação denominado BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) para elaborar mecanismos que restaurem a segurança jurídica. O presente trabalho pretende analisar as recomendações da ação 12 do relatório BEPS/OCDE, bem como a MP 685/2015 e as ações no Direito comparado.

Palavras-chave: Globalização, Beps, Evasão fiscal, Planejamento, Ocde

Abstract/Resumen/Résumé

SUBSTRACT The globalized world allowed progress in economic integration, but it also brought an increase in tax evasion. Existing international rules have become insufficient to contain tax evasion opportunities that have arisen in this new international context, which has led the G20 and OECD countries to work together since 2013 on an action plan called BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) to develop mechanisms to restore legal certainty. This paper intends to analyze the recommendations of action 12 of the BEPS/OECD report, as well as MP 685/2015 and the actions in comparative law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Globalization, Beps, Tax evasion, Planning, Oecd

1 INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro possui como um dos seus objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Para conferir efetividade a este objetivo, construiu-se um sistema tributário baseado sobretudo na isonomia e capacidade tributária. Assim, um sistema de arrecadação tributário eficiente seria aquele que arrecadasse para repartir.

Entretanto, os índices de evasão fiscal brasileira e também mundial indicam que alguns estão contribuindo ainda mais para compensar a sonegação alheia. Segundo estudo do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ), a sonegação é estimada na ordem de 500 (quinhentos) bilhões por ano:

A busca pela justiça fiscal pressupõe a observância da capacidade contributiva, mas também o efetivo combate à sonegação fiscal. Os resultados indicaram que, mantendo todos os demais parâmetros constantes, a arrecadação tributária brasileira poderia se expandir em 22,9% caso fosse possível eliminar a evasão tributária cujo indicador médio para todos os tributos apontados neste trabalho foi da ordem de 8,44% do PIB.

Na hipótese ainda de se levar em conta apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia estimar um indicador de sonegação de 28,2% da arrecadação (percentual muito próximo do indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina que foi de 27,6%), que equivale a 10,4% do PIB, o que representaria o valor de R\$ 501,9 bilhões caso levado em conta o PIB do ano de 2013 (no estudo anterior, com dados de 2011, havia sido estimado o indicador de sonegação em 10,0% do PIB ou R\$415,1 bilhões) (SINPROFAZ, 2014).

O presente estudo objetiva analisar o que é o planejamento tributário agressivo e as recomendações da ação 12 do relatório BEPS/OCDE, bem como a MP 685, de 21 de julho de 2015 que tentou regulamentar a obrigatoriedade de declaração dos planejamentos tributários, entretanto a referida MP não foi convertida em lei. Também é objetivo deste artigo verificar as características do planejamento tributário agressivo e sua distinção do planejamento tributário lícito.

O tema central consiste em abordar a ação 12 do BEPS que dispôs sobre o planejamento tributário agressivo, como instituto pertencente ao Direito Tributário Internacional, e cuja obrigatoriedade de declaração consta na referida ação.

Objetiva-se com este estudo, por meio das recomendações da OCDE, introduzir os conceitos de planejamento tributário e propor soluções que sejam concretas nas declarações ou devam ser prestadas pelos contribuintes, planejadores, contadores e advogados.

O método de pesquisa foi o dedutivo, partindo dos documentos internacionais, principalmente os produzidos pela OCDE, bem como da legislação tributária brasileira

Justifica-se a presente pesquisa em razão da relevância do tema em virtude da globalização que alterou o padrão de comportamento dos contribuintes e, conseqüentemente, da tributação. A crescente capacidade de mobilidade do capital e trabalho introduziram novos desafios para o sistema de tributação internacional vigente, tendo em vista que as regras contidas nos modelos de tratados utilizados até então para combater a dupla tributação, bem como evitar a dupla não tributação se tornaram insuficientes e ineficientes.

No capítulo inicial será apresentado o contexto global, no qual foi elaborado o relatório do G20 e da OCDE em 2013, o qual indica situações e oportunidades criadas pelo novo cenário global, as quais criaram a erosão da base de cálculo tributária no cenário internacional e também fez surgir o Programa BEPS.

No terceiro capítulo será tratado o conceito e características do planejamento tributário, abordando algumas situações consideradas lícitas no Brasil. Será abordado também o Plano de Ação 12 e os princípios e objetivos de um regime obrigatório de informação.

Em seguida, será analisada a Medida Provisória (MP) 685, de 21 de julho de 2015, que tentou regulamentar no plano interno o plano 12 do BEPS, adiantando-se que os arts. 7 ao 12º da citada MP, relativos à obrigação de declaração de planejamentos tributários, não foram convertidos em lei e foram excluídos pela Câmara Federal.

No quinto capítulo serão abordadas as regras dos países que já internalizaram a obrigatoriedade da informação dos planejamentos tributários, a exemplo dos Estados Unidos, que foi o percussor do regime em 1984, seguido pelo Canadá em 1989, Reino Unido em 2004, Portugal em 2009 e, mais recentemente, África do Sul e Irlanda em 2011.

Por fim apresenta-se as conclusões pautadas no recomendado pela OCDE, na MP 685/2015 e nas experiências de outros países que já introduziram internamente a regra da obrigação de divulgação por parte do contribuinte, atentando-se para o alinhamento ao sistema jurídico brasileiro e aos requisitos objetivos e claros nos termos de recomendação do Plano da OCDE.

2 GLOBALIZAÇÃO E MOBILIDADE DO CAPITAL E TRABALHO

O exercício do poder de tributar do Estado é o instrumento que viabiliza a organização da sociedade e a prestação de serviços públicos que efetivam a dignidade da

pessoa humana. O sistema tributário brasileiro possui como princípios gerais a igualdade, a isonomia e a capacidade econômica do contribuinte, sendo certo que a dignidade da pessoa humana é vetor do nosso ordenamento jurídico. Segundo Rocha (1999), a dignidade é uma construção no direito, que nasce e se afirma no sentimento de justiça que domina o pensamento e a busca de cada povo.

Lado outro, na sociedade atual os indivíduos são livres para escolher as atividades profissionais e econômicas que desejam exercer para alcançar o lucro e renda desejados, sendo inclusive a livre iniciativa um fundamento da Ordem Econômica Brasileira. Assim sendo, o papel do estado é garantir que os agentes econômicos atuem livremente, com eficiência e, principalmente, com igualdade de oportunidades, gerando condições para que o poder de tributar incida sobre estas manifestações de riquezas advindas da livre iniciativa econômica.

Portanto, esta intervenção do Estado Fiscal deverá ser pautada na garantia da livre iniciativa, assegurando um estado arrecadatório de tributos eficiente, respeitando os princípios constitucionais, visando a efetiva dignidade da pessoa humana, através de políticas públicas voltadas para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária com redução das desigualdades sociais, universalização do acesso à educação, saúde, transporte e tantos outros direitos fundamentais.

Além das normas internas, os países devem observar regras tributárias internacionais visando evitar a dupla tributação, bem como combater a dupla não tributação. Tais regras estão contidas sobretudo em tratados internacionais objetivando manter uma coerência na tributação no âmbito internacional.

Ocorre que nas últimas três décadas, a globalização e a crescente capacidade de mobilidade do capital e trabalho trouxeram novas situações para o sistema de tributação internacional que tornaram insuficientes as regras contidas nos modelos de tratados utilizados até então para combater a dupla tributação, bem como evitar a dupla não tributação. Neste cenário, segundo o Professor Onofre Alves Batista Júnior (2012): “ao lado da inarredável necessidade uma política globalizante mais justa e fraterna por parte dos países mais ricos, exige-se o mergulho no desafio de tornar o Estado mais eficiente” (BATISTA JÚNIOR, 2012, p. 24). Finaliza o citado Professor ressaltando que não há espaço para Estado mínimo, e sim para Estado eficiente, que exerça suas funções de forma eficiente. Frise-se que a eficiência do Estado tem que manter o desiderato da CRFB/1988 em efetivar a dignidade da pessoa humana e alcançar a justiça social.

As empresas multinacionais ficaram apreensivas com transações tributárias entre estados que pudessem ensejar uma dupla tributação, bem como os Estados Nacionais também tinham interesse em resolver a questão da dupla tributação, com a possível distribuição de competência. Neste sentido Silva Filho (2020):

Certo é que, com a globalização, surgiu uma preocupação de empresas multinacionais no sentido de avaliar a viabilidade de transações transfronteiriças que pudessem sofrer uma dupla tributação. Essa preocupação, logicamente, não seria apenas das empresas multinacionais, mas também dos próprios Estados soberanos que se reuniram para discutir o problema e chegar a uma solução conjunta, correspondente à elaboração dos tratados tributários acima mencionados. Por meio desses tratados tributários, haveria uma distribuição do direito de tributar situações que pudessem ensejar uma dupla tributação da renda. Essa distribuição de competência tributária teria como finalidade a neutralidade nas transações transfronteiriças (SILVA FILHO, 2020, p. 46).

Esta mudança de paradigma econômico propiciou oportunidades de evasão fiscal aos empresários e em alguma medida até mesmo às pessoas físicas, por meio de planejamentos tributários, os quais deslocam os lucros das empresas multinacionais para países que ofereçam uma melhor vantagem financeira. Estes planejamentos atingem seus objetivos por meio de mecanismos de isenções, deduções, diferimentos de recolhimentos, baixa alíquotas de tributação, os quais criam uma economia tributária em detrimento daqueles países nos quais as atividades econômicas realmente ocorreram e, portanto, deslocam a renda daquele país no qual a renda efetivamente foi gerada para outros que garantam economia tributária.

A alocação de lucros em paraísos fiscais e a dupla não tributação podem ser consideradas planejamentos tributários sofisticados, os quais impulsionar o G20 e a OCDE a tomar iniciativa para apresentar um conjunto de medidas visando impedir a evolução destas estratégias. Este é o entendimento de Silva Filho:

O Projeto BEPS pode ser visto como uma iniciativa do G20 para que a OCDE apresentasse um conjunto de medidas (muitas das quais já existentes em relatórios da organização) direcionadas a uma gama enorme de Estados soberanos (incluindo Estados que não são membros da OCDE, nem fazem parte do G20), no combate a planejamentos tributários apontados nos relatórios como sofisticados, seja em razão de uma erosão na base tributária, seja em decorrência de alocação de lucros em paraísos fiscais, seja ainda por acarretar dupla não tributação não intencional (SILVA FILHO 2020, p. 42).

Diante deste contexto, todos os países do G20 e da OCDE elaboraram um relatório em 2013, o qual indica situações e oportunidades criadas pelo novo cenário global, para as quais as regras fiscais existentes contidas nos modelos de tratados internacionais se tornaram

insuficientes para evitar a dupla tributação, além de possibilitar a erosão da base de cálculo. Era preciso criar novos mecanismos para evitar a erosão da base fiscal e deslocamento dos lucros. Surgia o Programa BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Visando implementar novas medidas baseadas em transparência, coerência e conformidade com as regras internacionais, os países do G20 e da OCDE trabalham juntos desde 2013 em um plano de ação (BEPS) para elaborar ações que restaure a segurança jurídica no cenário internacional. Desde então, os países da OCDE e do G20 adotaram um Plano com 15 ações a serem introduzidas de forma multilateral, tendo em vista a coerência interna em matérias que atingem as regras globais, a transparência e a substância dos negócios jurídicos.

Uma destas ações, *Mandatory Disclosure Rule*, a ação 12 (doze) do Relatório Final da OCDE, de outubro de 2015, criou a regra de declaração obrigatória de planejamentos tributários potencialmente agressivos ou abusivos pelo contribuinte aos Fiscos.

Assim, o Programa BEPS da OCDE, em seu Plano de Ação 12, cria uma obrigação para os contribuintes de informar à Administração Fiscal os planejamentos tributários potencialmente agressivos. Tal ação aproveita-se de experiência de países que já adotam tal regra, a exemplo do Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal e Canadá, só para ficar entre os cinco países elencados no anexo E do relatório final do referido Plano de Ação da OCDE.

A alocação de lucros em paraísos fiscais e a dupla não tributação podem ser consideradas planejamentos tributários sofisticados, os quais impulsionar o G20 e a OCDE a tomar iniciativa para apresentar um conjunto de medidas visando impedir a evolução destas estratégias.

O Projeto BEPS pode ser visto como uma iniciativa do G20 para que a OCDE apresentasse um conjunto de medidas (muitas das quais já existentes em relatórios da organização) direcionadas a uma gama enorme de Estados soberanos (incluindo Estados que não são membros da OCDE, nem fazem parte do G20), no combate a planejamentos tributários apontados nos relatórios como sofisticados, seja em razão de uma erosão na base tributária, seja em decorrência de alocação de lucros em paraísos fiscais, seja ainda por acarretar dupla não tributação não intencional (SILVA FILHO 2020, p. 42).

À vista destas informações se pretende um acesso antecipado aos planejamentos tributários de forma a avaliar os riscos fiscais, propiciando a Administração intervir por meio de auditorias, adequação de regulamentos e até mesmo de alterações legislativas. Tudo com vistas a reduzir riscos recíprocos, prevenir litígios, bem como alcançar uma maior segurança

jurídica para todos os envolvidos.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO E A AÇÃO 12 DO BEPS

O tema Planejamento Tributário tem relevância prática, na medida que seu objeto é, ao fim e ao cabo, a economia tributária que envolve cotidianamente as pessoas e empresas. Os contribuintes buscam maximizar seus lucros e, para isto, precisam minimizar seus custos, dentre eles o pagamento de tributos e, portanto, podem dentro dos limites legais, escolher a melhor opção que propicie atingir este objetivo, respaldados que estão pelo princípio constitucional da livre iniciativa.

Desta maneira, no Brasil, por exemplo, é permitido que uma empresa faça opção pelo pagamento de imposto de renda com apuração no lucro real ou presumido a depender do volume de receita, observando a economia tributária. Da mesma forma, a pessoa física pode optar por declaração simplificada ou completa, a depender da quantidade de Imposto de Renda a pagar. Estamos dentro do campo da economia lícita dos tributos, entretanto, certas condutas dos contribuintes ultrapassam a mera opção pela economia tributária e começam a se valer de procedimentos ilícitos e contrários a lei para redução dos tributos. Podemos citar como exemplo a incorporação às avessas para aproveitamento de prejuízo fiscal e a exclusão para apuração do lucro real do ágio na aquisição de investimentos de controladas, o qual só restou impossibilitado definitivamente após Lei nº 12.973 de 2014.

Segundo Marcelo Lettieri Siqueira e Francisco S. Ramos (2005), a tese de Allingham indica que o contribuinte avalia cuidadosamente os custos e benefícios da sonegação adotando um comportamento sonegador depois de avaliar a possibilidade de seleção pelo órgão fiscalizador e o grau da punição. De acordo com os autores:

Em termos econômicos, os problemas de sonegação originam-se do fato de que as variáveis que definem a base tributária (rendas, vendas, rendimentos, riqueza, entre outras) não são frequentemente observáveis. Isto é, um ente externo não pode observar o valor real da base tributária de um indivíduo, e daí não pode saber a sua verdadeira responsabilidade tributária. Assim, os contribuintes podem levar vantagem da informação imperfeita que a administração tributária tem sobre sua responsabilidade e iludir a tributação (SIQUEIRA; RAMOS, 2005, p. 558).

Põe-se então a questão dos limites legais, a qual faz surgir polêmicas e variados termos utilizados pela doutrina e jurisprudência, dentre eles podemos citar: engenharia tributária, economia de impostos, elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal. Da Teoria Geral

do Direito, advém outros conceitos com destaque para: abuso de direito, abuso de forma, dissimulação e simulação. Vê-se, portanto, que o tema comporta amplas discussões. Segundo Andréa Karla Ferraz e Marciano Seabra de Godoi (2012), os limites do planejamento tributário são controvertidos:

A polêmica é inevitável quanto à definição dos limites desse planejamento, vale dizer, quanto a como definir e aplicar aos casos concretos os critérios que separam o campo do planejamento lícito e eficaz (chamado no Brasil de elisão fiscal) do campo do planejamento ilícito e ineficaz (FERRAZ; GODOI, 2012, p. 360).

Por outro ângulo, Godoi (2016, p. 446), sob a perspectiva puramente econômica, considerando uma carga tributária nos moldes das existentes nas economias capitalistas atuais, ou seja de 20 a 40 por cento do PIB, ressalta que planejamentos tributários têm no mínimo dois impactos relevantes: na microeconomia atinge a margem de lucros dos negócios e na macroeconomia afeta a distribuição da carga tributária para os ombros dos que não tem acesso ao planejamento tributário e também o grau de eficiência e produtividade dos fatores de produção.

Neste contexto mundial, em que os planejamentos tributários se expandiram, se faz necessário adotar estratégias de obtenção de informações oportunas, relevantes e abrangentes. Nesta linha nasce a Ação 12 do Plano OCDE/BEPS. As recomendações do Plano de Ação 12 são de livre adoção dos países, os quais podem flexibilizar as regras para adequação às suas necessidades.

Por outro lado, o Plano de Ação 12 traz alguns princípios e objetivos de um regime obrigatório de informação, a saber: i) devem ser claros e fáceis de se entender; ii) devem os custos adicionais de conformidade para os contribuintes compensar os benefícios obtidos pela Administração; iii) devem ser eficazes na consecução dos seus objetivos; iv) devem identificar os regimes a revelar; v) devem ser flexíveis e dinâmicos o suficiente para permitir que a Administração ajuste o sistema para responder a novos riscos (ou eliminar riscos obsoletos); vi) deve assegurar que a informação recolhida seja utilizada de forma eficaz.

Além disto, o Plano de Ação 12 trouxe as principais características que precisam ser consideradas: quem reporta, quais informações prestar, quando a informação tem de ser relatada e as consequências da omissão da declaração.

Em relação às características acima referidas, o Relatório recomenda que os países que introduzirem o regime de divulgação obrigatória devem: i) impor uma obrigação de divulgação tanto ao promotor (planejador) quanto ao contribuinte, ou impor obrigação

primária de divulgar ao promotor ou no contribuinte; ii) incluir uma mistura de características específicas e genéricas; iii) estabelecer um mecanismo para rastrear as divulgações e vincular as divulgações feitas pelos promotores e contribuintes como utilizadores de sistemas de identificação; iv) vincular o prazo de divulgação ao regime a ser disponibilizado aos contribuintes e, v) introduzir sanções, incluindo sanções não pecuniárias para garantir o cumprimento do regime de divulgação obrigatória que sejam coerentes com o seu direito interno geral.

4 ANÁLISE DA MEDIDA PROVISÓRIA 685, DE 21 DE JULHO DE 2015

Alinhando-se ao projeto da OCDE para combater a BEPS, especialmente em seu Plano de Ação 12 (*Mandatory Disclosure Rules*), foi editada a Medida Provisória (MP) 685, de 21 de julho de 2015. Adianta-se que os arts. 7 ao 12º da citada MP, relativos a obrigação de declaração de planejamentos tributários, não foram convertidos em Lei e foram excluídos pela Câmara Federal.

O Ministro da Fazenda, na exposição de motivos da MP 685/2015, argumentou que a criação da declaração pelo contribuinte determina a obrigação de revelação de estratégias de planejamento tributário, aumentando a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e a geração de economia de recursos públicos em litígios desnecessários e prolongados. Segundo o Ministro, o acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação. Assim, segundo a exposição de motivos da MP, o principal objetivo da medida é garantir a Administração com informações tempestivas, conferindo segurança aos contribuintes que declararem seus planejamentos, uma vez que só pagarão o tributo devido e juros de mora, caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Assim, a Medida Provisória 685 de 21 de julho de 2015, em seu art. 7º, instituiu a obrigação acessória de informar anualmente à administração tributária as “operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, conforme abaixo colacionado.

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 possuem 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 (BRASIL, 2015).

Desta forma, como se verifica nos incisos do art. 7º da referida MP, os atos ou negócios jurídicos devem ser informados quando não possuem razões extra tributárias relevantes; quando a forma adotada não for usual; ou quando utilizar-se de negócio jurídico indireto; quando contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico ou quando tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O art. 9 da Medida Provisória 685 prevê que caso a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconheça o planejamento declarado pelo contribuinte, este poderá pagar os tributos sem multa, conforme abaixo:

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 intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos (BRASIL, 2015).

Por sua vez, o art. 11 esclarece as situações nas quais a declaração do contribuinte será ineficaz, a saber:

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 - contiver hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas (BRASIL, 2015).

Por fim, o art. 12 determina a punição para os casos de omissão:

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 (BRASIL, 2015).

Entretanto, os arts. 7 a 12 da referida MP não foram convertidos em lei. A Câmara aprovou a Medida Provisória 685, convertida na Lei 13.202, de 08 de dezembro de 2015, e retirou a obrigação do contribuinte informar à Receita Federal do Brasil sobre seus planejamentos fiscais.

Desde a edição da MP, surgiram algumas críticas aos artigos citados. Uma delas seria a falta de clareza do que deveria ser declarado, uma vez que o art. 7º utilizou-se de termos considerados abertos pelos críticos, tais como: “razões extratributárias relevantes”; “forma adotada não for usual”; “cláusula que desnature”.

A redação da MP também sofreu críticas, por ter sido considerada confusa, além do próprio instrumento que foi utilizada, não havendo abertura para o amplo debate necessário com os contribuintes e demais interessados. Neste sentido, Rosenblatt (2017):

A tentativa de regulamentação da norma geral antielisiva pela Medida Provisória n. 685/2015, declaradamente com a finalidade de conformação ao projeto *BEPS*, apesar de frustrada pela resistência do Congresso Nacional – com razão, já que continha uma redação confusa e, sobretudo, por ter sido imposta por meio de medida provisória, sem qualquer debate anterior com as partes interessadas -, também apontam para o caminho de maior internacionalização do direito tributário brasileiro, assim como para a tendência de adoção de uma norma geral antielisiva positivada (ROSENBLATT, 2017, p. 229).

Outra crítica seria a incompatibilidade com o sistema jurídico vigente, gerada pela penalidade aplicada nos casos de omissão de declaração. Alguns apontam a criação de uma presunção de omissão dolosa, o que seria incompatível com nosso sistema penal. Heleno Taveira Torres opina: “talvez no artigo 12 esteja o ponto mais sensível da MP 685/2015, pois as sanções não acompanham as possibilidades de casos passíveis de ocorrência e peca por criar uma presunção de “omissão dolosa” do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude” (TORRES, 2015).

Segundo Torres (2015), as orientações do BEPS pertinentes às consequências da omissão do contribuinte devem ser efetivas, com vistas a persuadir o contribuinte a efetivar suas obrigações de declarar os planejamentos empreendidos ou pretendidos. Entretanto, as sanções “devem ser coerentes com os sujeitos e com as situações envolvidas, segundo o princípio de proporcionalidade” (TORRES, 2015). De acordo o mesmo autor, considerando este parâmetro: “a alegação de “fraude”, que implica a imputação de delito penal por presunção, parece admitir um “dever de auto-incriminação”, o que não é coerente com a proporcionalidade das sanções e com o modelo do BEPS.

Outro autor, Frederico Silva Bastos, entende que a MP 685 esconde a verdadeira intenção do Governo Federal, que seria o aumento de arrecadação disfarçada de transparência: “MP 685 prevê transparência de mão única, sem diálogo com o fisco” (BASTOS, 2015).

Em resumo, as críticas mais contundentes à MP 685 passam pela subjetividade das exigências e pelo rigor da penalidade aplicada caso o planejamento não seja aceito pelas autoridades fiscais, gerando uma multa qualificada e representação fiscal para fins penais.

Faz-se necessário neste momento, uma análise da forma como outros países adotaram este regime, uma vez que vários deles o fizeram anteriormente ao Plano BEPS, que inclusive se aproveitou da experiência destes países para elaboração da Ação 12.

5 DIREITO COMPARADO

A exigência do Fisco de informações relativas a planejamento tributário prestadas pelo próprio contribuinte não é novidade no direito tributário comparado e precedem, portanto, o projeto BEPS. Segundo Allevato (2015), os Estados Unidos foi o percussor do regime em 1984, seguido pelo Canadá em 1989, Reino Unido em 2004, Portugal em 2009 e, mais recentemente, África do Sul e Irlanda em 2011.

Dados constantes do anexo E do Relatório final da OCDE relativo à ação 12 do Plano BEPS nos mostram informações, tais como: escopo da declaração; quem declara; o que declara e penalidades, extraídas das regras de 6 (seis) países que já adotam o regime de *mandatory disclosure rules*, sendo eles: Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Portugal, Canadá e África do Sul.

Observa-se que a obrigação da divulgação obrigatória dos planejamentos tributários (*mandatory disclosure rules*) adotada pelo Plano 12 recai basicamente sobre duas pessoas: aos próprios contribuintes e/ou aos autores dos planejamentos tributários, tais como: advogados, contadores e auditores independentes.

Reino Unido, Irlanda, Portugal e África do Sul exigem que os planejamentos sejam declarados, em regra, pelo autor do planejamento ou seja, pelo advogado, contador e/ou auditor independente. A obrigação só passa para o contribuinte em situações excepcionais, como naquelas em o autor está fora do país. Já os Estados Unidos e Canadá exigem que ambos prestem a informação.

Quanto aos requisitos, observa-se que os regimes de divulgação obrigatória do Reino Unido, da Irlanda, de Portugal e do Canadá estabelecem determinados requisitos para o

planejamento ser considerado divulgável, levando-se em consideração: “o propósito do planejamento e o benefício almejado”. Segundo Allevato (2015): “nesse sentido, o planejamento deve ser divulgado caso tenha sido adotado com o exclusivo ou principal objetivo de reduzir a carga tributária do contribuinte. Por outro lado, planejamentos com propósito negocial relevante estão dispensados de divulgação”.

Observa-se que os países que já adotam o regime de divulgação estabelecem parâmetros objetivos, tais como contratos com cláusula de confidencialidade ou com honorários de êxito e planejamentos padrão oferecidos a vários contribuintes. O Reino Unido e a Irlanda, por exemplo, seguem esses parâmetros.

Outros países como o Canadá fazem combinação de cláusulas. Torna-se obrigatório a divulgação dos planejamentos se existirem duas das três cláusulas a seguir: i) confidencialidade; ii) honorários de êxito; iii) reembolso de honorários em caso de perda de benefícios fiscais. Por outro lado, os Estados Unidos exigem apenas que um destes requisitos exista para que a obrigatoriedade se torne exigível: i) transações confidenciais; ii) transações protegidas contratualmente; iii) os que constarem em lista divulgada pelas autoridades fiscais.

Portugal, por meio do Decreto-Lei 29 de 25.2.2008, determina a divulgação dos planejamentos no caso de envolverem: i) jurisdições com tributação favorecida; ii) entidades isentas; iii) utilização de prejuízos fiscais.

Enfim, a Ação 12 do Projeto OCDE/BEPS oferece várias recomendações do que deveria ser declarado, cabendo a cada país adotar a obrigação de declaração (*disclosure*) dos planejamentos potencialmente agressivos com as características (*hallmarks*) que melhor atendam aos interesses da administração no sentido de prevenir riscos de sonegação, observando para tanto o regramento interno de cada jurisdição. Identificar as particularidades de planejamentos agressivos é fundamental para determinar o alcance das obrigações de informação do contribuinte.

6 CONCLUSÕES

O Brasil, enquanto membro do G20, vem participando das discussões acerca do plano de ações BEPS para o combate às evasões fiscais internacionais de erosão de bases tributáveis por meio de planejamentos tributários agressivos. Assim, se faz necessário internalizar as 15 ações recomendadas pelo Plano BEPS por meio de alterações legislativas e normativas para que o Brasil avance no combate à sonegação.

Considerando que a MP 685, nos artigos relativos à obrigação de divulgação de planejamentos tributários, não foi convertida em lei, tornam-se necessárias novas propostas de legislação.

Aproveitando-se das experiências de outros países que já haviam introduzido internamente a regra da obrigação de divulgação por parte do contribuinte, conclui-se que é necessária uma proposta que se alinhe ao sistema jurídico brasileiro e que contenha requisitos objetivos e claros nos termos da recomendação do Plano da OCDE.

Assim, delimitar o escopo das exigências, especificando o tributo sobre o qual a exigência recairia, seria uma forma clara e transparente de abordagem.

Ao lado desta delimitação do tributo, é necessário identificar as operações sobre as quais o contribuinte deveria informar ao Fisco, a exemplo dos Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda, que exigem a divulgação da informação nos contratos que contenham cláusula de confidencialidade, honorários de risco e padronização de planejamento. Mais do que analisar as regras já adotadas por outros países é preciso identificar as operações que ocorrem em território nacional, bem como analisar as características das operações que mais propiciam a sonegação fiscal no território brasileiro e que afetam negativamente a economia mundial. Além disso, é preciso uma proposta legislativa clara e objetiva para facilitar a comunicação entre fisco e contribuinte, desestimulando a evasão fiscal. Por fim, é preciso prever aplicação de penalidades, tais como as multas isoladas pelo não cumprimento da obrigação de declaração.

Por fim, a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, ao lado da criação da *mandatory disclosure rules* nos moldes propostos pela OCDE no projeto BEPS-ação 12, seria um importante avanço no combate à evasão fiscal e contribuiria para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme idealizado pelo constituinte brasileiro de 1988 no desiderato de efetivar a dignidade da pessoa humana e alcançar a justiça social.

REFERÊNCIAS

ALLEVATO, Murilo. A declaração obrigatória de planejamentos fiscais - O BEPS e o direito comparado. **Revista Eletrônica do Direito Tributário da ABDF**, v. 5, n. 43, 2015.

Disponível em: <<https://abdf.com.br/artigos/a-declaracao-obrigatoria-de-planejamentos-fiscais-o-beps-e-o-direito-comparado-2/>> Acesso em: 20 set. 2021.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Princípio constitucional da eficiência administrativa. 2.

ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Senado Federal (2012). **Código Tributário Nacional e Legislação Correlatada**. Brasília: Senado Federal, 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda (2015). **Medida Provisória 685 de 21 de julho de 2015**. Brasília: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2021

BASTOS, Frederico Silva; SATO, Katherine Borges. MP 685 prevê transparência de mão única, sem diálogo com o fisco. **Revista Fides**, 31 jul. 2015. Disponível em: <<http://www.revistafides.com/ojs/index.php/br/article/viewFile/506/812>>. Acesso em: 23 mai. 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, p.444-520.

GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 359-380, jan./jun. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v8n1/v8n1a14.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2021.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e a Exclusão Social. **Revista Interesse Público**, São Paulo, ano 1, n. 4, out./dez. 1999.

ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 2, p. 221-233, 2017.

SILVA FILHO, Paulo Machado. **Planejamento tributário agressivo: uma abordagem teórica baseada no Single tax principle**. 2020. 234 f. Tese. (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020. Disponível em: <https://web.sistemas.pucminas.br/BDP/PUC%20Minas?_ga=2.153620799.647092756.1632137437-420434468.1548445462>. Acesso em 20 set. 2021.

SINPROFAZ. **Sinprofaz atualiza estudo sobre sonegação**, 2014. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/noticias/sinprofaz-atualiza-estudo-sobre-sonegacao-no-brasil/>>. Acesso em: 20 set. 2021.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco de Sousa. A economia da sonegação: teorias e evidências empíricas. **Revista de Economia Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 9,

n. 3, p. 555-581, set./dez. 2015. Disponível em:
<<http://www.scielo.br/pdf/rec/v9n3/v9n3a04>>. Acesso em: 20 set. 2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) (2013). **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 15 jun. 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) (2015). **Mandatory Disclosure Rules, Action 12- 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

TORRES, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. **Consultor Jurídico**, 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em 16 mai. 2017.