

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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

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

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

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

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

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

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

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

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

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

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

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

Relações Internacionais para os demais Continentes

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

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

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

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

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

Comunicação:

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

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

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

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

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-211-8

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

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

AS AÇÕES 5 E 12 DO PLANO BEPS E AS PRÁTICAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO NO BRASIL

ACTIONS 5 AND 12 OF THE BEPS PLAN AND PRACTICES TO FIGHT AGAINST ABUSIVE TAX PLANNING IN BRAZIL

Carolina Polvora Bica ¹

Resumo

Hoje as empresas atuam sem limitações fronteiriças devido à globalização e muitas vezes usam de estratégias tributárias prejudiciais aos fiscos. Por isso a OCDE, elaborou o Plano BEPS. Esse consiste na proposição de Ações que buscam combater o planejamento tributário abusivo. Entre essas estão as Ações 5 e 12, que carregam o princípio da transparência e determinam a prevalência da substância sobre a forma. Foi constatado que medidas administrativas da Receita Federal do Brasil estão de acordo com as orientações. Porém, para haver combate efetivo à erosão da base tributária dos estados é necessária maior adoção das Ações.

Palavras-chave: Planejamento tributário internacional, Beps, Propósito negocial, Ação 5, Ação 12

Abstract/Resumen/Résumé

Today, companies operate without border limitations due to globalization and often use tax strategies that are harmful to tax systems. That's why the OECD elaborated the BEPS Plan. This consists of proposing Actions that seek to combat abusive tax planning. Among these are Actions 5 and 12, which carry the principle of transparency and determine the prevalence of the substance over form. It was found that administrative measures of the Federal tax of Brazil are in accordance with the guidelines. However, in order to effectively combat the erosion of the states' tax base, greater adoption of the Actions is necessary.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: International tax planning, Beps, Business purpose, Action 5, Action 12

¹ Mestranda em Direito na Universidade Federal de Pelotas (UFPel). Especialista em Direito Público pela Escola da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul e Pós-Graduada em Direito Tributário (ESMAFE/RS-FEDST).

1 Introdução

O presente artigo trata de temática concernente ao Direito Tributário, Direito Internacional e Direito Tributário Internacional. No contexto mundial atual, onde se consolidou o fenômeno da globalização – e inclusive se vive uma pandemia -, as empresas ultrapassaram suas fronteiras, tornando-se muitas vezes maiores que alguns Estados. A atuação dessas gigantes econômicas leva em conta o cenário da tributação. Novos atores das relações internacionais que são, muitas vezes têm adotado condutas com intuito de insuflar seus lucros por meio da redução do pagamento de tributos em nível global.

Isso tem ocasionado a erosão das bases tributárias dos Estados e vem empobrecendo os fiscos nacionais. Ainda, como consequência, vem onerando os cidadãos que acabam tendo de compensar o déficit de arrecadação (OCDE, 2014). Daí que a Organização do Comércio e Desenvolvimento Econômico, OCDE, organizou o Plano BEPS¹ no ano de 2013. BEPS é um acrônimo derivado do inglês *Base Erosion and Profit Shifting*, que significa erosão de base e transferência de lucros, e é um programa criado justamente com intuito de responder a constatação de que os Estados estão perdendo seu poder arrecadatório. Logo, se quer isso combater por meio do BEPS que consistiu na criação de recomendações para adoção de mecanismos de combate da diminuição da capacidade de obter tributos dos Estados, assim como dar maior transparência às questões fiscais das empresas multinacionais.

O estudo do Direito Tributário Internacional foi relevante na pesquisa, pois é ele que possibilita as relações econômicas além-mar e soluciona os problemas do planejamento tributário abusivo e suas nefastas consequências, tal qual a erosão da base tributária dos países (XAVIER, 2007; MACIEL, 2009; OCDE, 2014). Como afirmado categoricamente no documento da própria Organização do Comércio e Desenvolvimento Econômico “O direito tributário internacional é, portanto, o pilar que suporta o crescimento da economia global” (OCDE, 2014, p.9).

A relevância do tema se torna ainda mais evidente no cenário pandêmico global que tende ter aumento de defasagem na arrecadação fiscal dada a desaceleração econômica nos países. Desde antes disso já se constatava que as práticas alvo dos Planos de Ação BEPS representavam consideráveis perdas anuais para os países, que equivale a 4-10% da arrecadação global do imposto de renda das corporações (OCDE, 2014).

¹O BEPS refere-se a estratégias de combate à evasão fiscal que exploram lacunas e inadequações nas regras fiscais para mudar artificialmente os lucros para locais de baixo ou nenhum imposto (OCDE, 2014).

Daí que o assunto tratado é de flagrante importância. Ademais, o Brasil tem buscado inserir-se como liderança no cenário global². Também se verifica o destaque do estudo das medidas até então implementadas pelo país para se verificar a situação atual em relação às Ações 5 e 12³ (TORRES, 2015; CABRAL e LEONETTI, 2015). Observou-se que o BEPS aproxima os sistemas jurídicos ocidentais ao dispor sobre o objetivo comum de combater o planejamento tributário abusivo, mas ainda não se pode falar em um “Fisco Global”. As dificuldades apresentadas pela matéria em comento perpassam desde a nomenclatura dos institutos (planejamento tributário ou elisão, elusão e evasão fiscal) até os modos de interpretação e aplicação deles (TORRES, 2005, 2006; GRECO, 2008).

O marco teórico do trabalho tem como base estudos já realizados, dos quais se destaca as obras de Xavier (2007), Greco (2008), Maciel (2009), bem como artigos sobre a matéria (TORRES, 2015; CABRAL e ARAÚJO, 2015); e, o Relatório BEPS e os planos de Ação 5 e 12 (OCDE, 2013; OCDE, 2015; OCDE, 2017).

Ainda ousa-se perquirir se se estaria em um momento de transição dos sistemas tributários internos dos Estados para um novo “sistema geral colaborativo” o qual além de mais rigoroso terá seus pilares fundamentais na transparência e na prevalência da substância sobre a forma (TORRES, 2015; CABRAL E LEONETTI, 2015). Estaria havendo uma aproximação entre os dois grandes sistemas jurídicos ocidentais (GRECO, 2008)?

De se ressaltar que o tema é complexo e relativamente novo pela própria data de lançamento do Plano BEPS (2013) e por se figurar em um cenário pandêmico (OPAS, 2020) que corrobora a fluidez das fronteiras entre os países. Ademais, existem poucos trabalhos na doutrina nacional sobre o assunto de modo específico e com o enfoque nos exatos termos apresentados.

2 Objetivos

O artigo tem como objetivo compreender as medidas normativas brasileiras *vis-à-vis* as recomendações propostas nos Planos de Ação do Projeto BEPS, da OCDE, em específico as Ações 5 e 12. Isso para confirmar ou refutar a hipótese de que o Brasil está se adequando às ações de combate ao planejamento abusivo global.

² Esclareça-se que, apesar de não ser membro da OCDE, o Brasil desde 2007 é um “parceiro-chave” da Organização, podendo participar de Comitês e de inúmeras áreas de trabalho. Em 3 de junho de 2015, o país recebeu o status de cooperador por meio da celebração do Acordo Marco de Cooperação Brasil-OCDE. Em 2017 foi oficializado o pedido de entrada na organização, sendo que o país é o que mais cumpre requisitos para tanto.

³ Ações estabelecidas após o desenvolvimento dos Relatórios finais do Plano BEPS.

Como objetivos secundários será discutida a divergência doutrinária existente sobre o conceito de planejamento tributário e estabelecido como está o cenário atual para fins de contextualização da pesquisa. Para então se verificar o que é o Plano BEPS e quais são as Ações 5 e 12. Com isso expor os principais sistemas de direito ocidentais e se o princípio do propósito negocial, carreado pelas Ações 5 e 12, se aplica ao brasileiro. Tudo para finalmente verificar quais as medidas já foram adotadas pelo Brasil.

3 Metodologia

O enfrentamento da problemática será feito sob dois arcabouços: doutrinário e normativo. Serão estudadas as medidas propostas pela OCDE no Plano BEPS para fim de verificar como estão sendo implantadas as suas Ações 5 e 12 no sistema brasileiro.

Buscou-se amparo bibliográfico sobre o tema, trazendo as principais controvérsias sobre o combate ao planejamento tributário abusivo no cenário global atual. Para tanto, o método de abordagem será o hipotético-dedutivo em procedimento bibliográfico doutrinário e normativo.

4 A divergência doutrinária sobre o planejamento tributário

Primeiramente coube ser feita a identificação do objeto a ser estudado no presente trabalho, o que se fez por meio da delimitação do significado jurídico da expressão “planejamento tributário”. Tem-se utilizado essa expressão para se referir à organização das atividades de pessoas físicas e jurídicas que visam à redução dos tributos incidentes sobre uma atividade econômica. Não há consenso na doutrina acerca instituto estudado. Para Machado, “É a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida, e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário” (2014, p.78). Para Paulsen (2015, p.185-187): “O planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos”.

Becker (2013, p.143) não utiliza a expressão “planejamento tributário”, mas denomina o que aqui se entende como isso, de evasão fiscal (elusão ou evasão legal), diferindo-a da fraude legal. Em que pese o autor não utilizar a expressão ora dissecada, “planejamento tributário”, observa-se que o mesmo trata da sua definição: uma atividade em busca de determinado resultado.

Para Caliendo (2009, p.238), elisão configura o planejamento tributário lícito; para Baleeiro (1990, p.152), a evasão fiscal seria lícita ou ilícita; Machado (2014, p.71-74) por sua

vez, afirma que a elisão é que é ilícita e a evasão lícita. Ainda, Mello (2010, p.256) afirma que: “É tênue a linha divisória entre a *elisão* e a *evasão*”.

Desse modo, com base na divergência doutrinária acima apontada, pode-se dizer que não é pacífica a temática nem quanto “ao nome” que deve ser dado às figuras que ora se buscarão dissecar. Ocorre que, para possibilitar o desenvolvimento do presente trabalho é necessária a adoção de uma classificação. Assim, aderiu-se a que se entendeu mais corrente, conforme Moreira (2003, p.1): “Divergências conceituais a parte, existe certo consenso no sentido de que a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e a evasão fiscal à sonegação ou simulação”.

Destarte, se inicia a demarcação do objeto do estudo para abarcar somente as condutas lícitas, estas sim configuram planejamento tributário. De modo simplista se poderia afirmar que a elisão fiscal é o planejamento fiscal lícito que ocorre antes do fato gerador. Visto que há divergência quanto à denominação e ao conceito é necessário aqui o estudo de diferentes posicionamentos doutrinários para que se possa identificar qual o “tipo” de planejamento tributário a OCDE busca combater.

Para Andrade Filho (2007, p.728) “planejamento tributário ou ‘elisão fiscal’ envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”. Para Caliendo (2009, p.238) elisão configura “uma conduta lícita em planejar os negócios privados de modo a produzir o menor impacto fiscal”.

Veja-se que os doutrinadores até aqui mencionados afirmam, em suma, ser “elisão” sinônimo de “planejamento tributário”. Todavia, como dantes dito, há na doutrina tributarista nacional, divergências quanto à definição da elisão. Machado (2009, p.71-72) escreveu: “Elisão – Palavra relacionada ao comportamento do contribuinte tendente a eliminar ou diminuir o ônus do tributo”. Assim, se define no presente trabalho, o planejamento fiscal, como as condutas de elisão fiscal. As quais configuram as atividades lícitas que visam à prevenção da ocorrência de fatos geradores ou buscam a incidência das normas tributárias mais favoráveis. Ocorre que o planejamento tributário lícito e jurídico (elisão) é o isômero do planejamento lícito, mas antijurídico (elusão). A diferença é sutil, mas existente e de grandes consequências.

4.1 Do cenário atual globalizado e da tributação internacional

Nos dias de hoje, não se fala mais na internacionalização da vida e das relações sociais, mas sim da globalização das economias nacionais daí que os fenômenos estudados pelo Direito

Tributário Internacional estão cada vez mais presentes (NOGUEIRA, 2000; SANTOS, 2002; CASTRO, 2006; MACIEL, 2009). Consoante lição de Moreira Junior (2003, p.10): “quando delimitado o objeto do Direito Tributário Internacional, verificamos que alguns fatores contribuíram para o desenvolvimento dos meios de comunicação e transporte, além do próprio caráter cosmopolita do ser humano”. Inclusive, a pandemia que se está presenciando é também fruto da ausência de fronteiras, pois isso facilitou a disseminação do coronavírus (OPAS, 2020).

A globalização por si só é um fenômeno novo, ela destruiu fronteiras por meio da troca contínua de informações, das relações culturais e comerciais. De poucos anos para cá, observa-se que as relações fiscais estão passando a enfrentar tais questões ante ao fato de que a relevância das atividades econômicas se dá a nível mundial (OCDE, 2014).

A transnacionalização dos fatores de produção implicou uma nova organização da distribuição das empresas multinacionais conforme suas necessidades. Buscam elas otimizar os custos de produção e instalam suas filiais nos países que lhes fornecem melhores condições o que implica a competição entre os Estados (NOGUEIRA, 2000; MOREIRA, 2002; SANTOS, 2002; CASTRO, 2006; MACIEL, 2009; OCDE, 2014).

Muitos deixaram de tributar e flexibilizaram a carga dos tributos a tais níveis abaixo do praticado normalmente que passaram a praticar a “concorrência fiscal” prejudicial. Isso se dá, pois se vive em um mundo onde as fronteiras são mais permeáveis uma vez que se está diante de um cenário internacional globalizado (NOGUEIRA, 2000; SANTOS, 2002; CASTRO, 2006; MACIEL, 2009).

Há consenso na doutrina que a globalização é o fenômeno ocorrido nos últimos anos que mais intensamente afetou e alterou os padrões globais nos mais variados setores, apesar disso, é árdua tarefa a definição do seu conceito e é quase impossível definir o seu marco temporal exato (NOGUEIRA, 2000; CASTRO, 2006; MACIEL, 2009). Para Santos (2002, p.26) é a globalização um fenômeno iniciado em “(...) uma fase posterior à internacionalização e a multinacionalização, que delas se diferencia por anunciar o fim de um sistema nacional enquanto núcleo central das atividades e estratégias humanas organizadas”.

A presente pesquisa dá ênfase ao aspecto tributário desse fenômeno atual, mas se alerta que também é relevante o financeiro e econômico, comunicacional e cultural, o científico-tecnológico, o populacional-migratório, o ecológico-ambiental, o político dentre outras. Isso porque todos eles no fim têm consequências tributárias e econômicas (CASTRO, 2006; MACIEL, 2009; RODRIGUÉZ, 2016), ocorre que não serão elas aqui pormenorizadas por não estarem no foco do objeto de estudo.

Os mesmos autores apontam que o viés político da globalização é pró-mercado. As empresas transnacionais se não substituíram os Estados, têm grande relevância no cenário internacional. Cabe mencionar que, apesar do papel de destaque no cenário global, as empresas não têm personalidade jurídica de direito internacional assim como os indivíduos (REZEK, 2010). São elas capazes de interferir na política interna dos Estados pela possibilidade de investimento ou de sua retirada (MOREIRA, 2002). O viés econômico de fato prepondera sobre os demais.

Assim, para Nogueira (2000, p.7): “Com o enfraquecimento do Estado-Nação, a crescente transnacionalização da economia não só reorienta, como limita o poder de decisão do governo nacional”. Logo, vê-se que tem sido objeto de estudo a questão da soberania dos estados centrais estar fragilizada enquanto detentores de poder político-econômico, especialmente por basearem sua influência internacional no poder de suas economias. Nesse contexto de interferência global, há autores que afirmam que até mesmo o conceito clássico de soberania se apresenta defasado (GRUPENMACHER, 1999; IANNI, 1999).

Tem-se entendido que essa dinâmica econômica toma relevância na atual economia integrada em termos internacionais que favorece o livre deslocamento, em maior grau, dos investimentos financeiros. Assim, doutrinadores apontam que podem as corporações transnacionais flexibilizar suas estruturas de tal modo que frustram as políticas dos Estados (MOREIRA, 2002; MACIEL, 2009; CASTRO, 2006; SANTOS, 2002; NOGUEIRA, 2000). Fazem isso alocando o local de funcionamento, por exemplo, de sua sede administrativa, do lugar de produção e do lugar de declaração fiscal. Nesse sentido é a lição de Beck (2002, p.152-153): (...) podemos *exportar postos de trabalho [...] de repartir o trabalho por todo o mundo*”. Isso também se dá com a tributação.

Eis que, como antes dito, o posicionamento predominante dos autores é no sentido de que a soberania estatal se encontra abalada (GRUPENMACHER, 1999; IANNI, 1999). São as corporações transnacionais que estão impondo as condições econômicas aos Estados daí que consoante afirma Maciel (2009, p.43) “Como medida reativa, os Estados buscam o conserto internacional (OCDE, EU, OMC, ONU...), pelo qual se estabelecerão critérios mínimos de tributação, na tentativa de anular o efeito das vantagens oferecidas pelos demais Estados”. Nesse mesmo diapasão Castro (2006, p.6).

Desse modo, os autores observam que no contexto atual pós-crise econômica mundial de 2008 e agora em plena crise pandêmica do ocasionada pelo Corona-vírus, os países integrantes da Organização do Comércio e Desenvolvimento Econômico organizaram-se. O combate às brechas no sistema tributário internacional passou a ser tema de anseios constantes

da agenda internacional (e.g., TORRES, 2015), uma das medidas foi o desenvolvimento do chamado Plano BEPS.

Devido ao aumento da atividade econômica em escala mundial, a expansão da complexidade das legislações fiscais nacionais, problemas políticos ou de ordem econômica, incrementaram-se os fenômenos de evasão e de planejamentos internacionais agressivos, afora a chamada “concorrência fiscal danosa” (MOREIRA, 2002; OCDE, 1998; GRAVALLE, 2015; RODRIGUEZ, 2016).

Isso acarreta a redução de tributação pelos Fiscos nacionais e a dificuldade no que tange à concretização de políticas públicas e, ainda, onera os cidadãos que passam a ter de suportar uma carga tributária maior como modo de compensar o que se deixa de arrecadar com a “desoneração” das empresas multinacionais (MOREIRA, 2002; OCDE, 2014; RODRIGUEZ, 2016). Buscando combater tais práticas observou-se um movimento liderado pela Organização Comércio e Desenvolvimento Econômico e apoiado pelo G20 com intuito de estabelecer Planos de ação (TORRES, 2015; ODCE, 2014 e 2015).

Quanto aos impactos da globalização nos sistemas tributários internos, cita-se o entendimento de Torres que corrobora o que fora já mencionado de que o fenômeno da globalização diminui o poderio arrecadatório dos fiscos estatais e ressalta Torres (2015, p.2). A iniciativa de maior impacto sobre o tema é o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (em inglês, *Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*, “BEPS”). Lançado em 2013 pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com o apoio do G-20 (OCDE, 2014 e 2015; TORRES, 2015).

4.1 Do Plano BEPS

O Plano BEPS teve seu pacote final de medida apresentado em cinco de outubro de 2015 (TORRES, 2015; CABRAL e LEONETTI, 2015). Nessa data, a OCDE deu passo adiante em relação ao Plano, pois essas medidas consistem em alternativas para suprir lacunas normativas internacionais e harmonizar discrepâncias entre as normas fiscais dos países, o que atualmente permite, por exemplo, que organizações transfiram artificialmente lucros a países com tributação baixa ou inexistente (OCDE, 2014).

Para enfrentar essas questões, o plano BEPS propõe 15 ações a serem consideradas pelos Países-membros da OCDE e do G-20. Em geral, as Ações visam conferir às autoridades tributárias maior transparência de informações sobre as atividades de grupos multinacionais.

Também pretendem harmonizar a legislação doméstica das jurisdições envolvidas no que diz respeito a negócios digitais, preços de transferência, aplicação de tratados internacionais para evitar dupla tributação, regimes fiscais especiais, instrumentos híbridos, dentre outras.

Ousa-se sintetizar em uma única ideia o conjunto de Ações: a de possibilitar que a renda auferida por grupos multinacionais seja tributada na jurisdição em que ela é efetivamente gerada, onde há substância econômica e negócios efetivos. A expectativa é que, uma vez implementadas, as medidas restaurem a tributação em vários casos em que a renda de outra forma seria não tributada. Dependendo da estrutura de planejamento utilizada, uma ou mais das medidas desenvolvidas terão um impacto e garantirão que a renda seja tributada pelo menos uma vez e não mais de uma vez (OCDE, 2017).

Algumas das medidas podem ser imediatamente aplicáveis, como a orientação revisada sobre preços de transferência. Outras medidas exigem mudanças nos tratados tributários bilaterais, algo que pode ser feito através do instrumento multilateral. Finalmente, outras medidas exigem a implementação da lei nacional, como as aqui estudadas, quais sejam as Ações 5 e 12 (OCDE, 2017).

De se referir que, as Ações são instrumentos legais de *soft law*. Não são juridicamente vinculativos, mas existe a expectativa de que sejam implementadas em conformidade por países que façam parte do consenso. O objetivo das medidas é alinhar a tributação com a substância econômica e a criação de valor, evitando a dupla tributação (OCDE, 2017).

O pacote BEPS, portanto, representa uma renovação substancial das regras fiscais internacionais. Afirma-se que ela é necessária não só para implementar o BEPS, mas também para garantir a sustentabilidade de um sistema internacional de consenso com o objetivo de evitar uma "Guerra Fiscal internacional". Nesse sentido, o presente trabalho se debruçará, a seguir sobre duas ações específicas, que tem em comum a busca da realização do princípio da transparência, ou seja, as Ações 5 e 12.

4.2 As Ações 5 e 12 do BEPS

Como acima dito, o Plano de Ação do BEPS é subdividido em 15 ações pontuais, sendo que a proposta da presente pesquisa é focar nas ações que visam a combater ao planejamento tributário abusivo por meio da transparência, como a Ação 5 e a Ação 12. as quais estabelecem medidas contra as práticas fiscais prejudiciais, ainda que por meio de requisição compulsória

de informações e exigência de que a substância comercial prevaleça sobre a forma (TORRES, 2015; CABRAL e LEONETTI, 2015).

O Plano 5 consiste em “*Combater as práticas fiscais prejudiciais mais eficazmente, com foco na transparência e no princípio da prevalência da substância sobre a forma*”; e o Plano 12: “*Exigir que os contribuintes/promotores revelem os esquemas de planejamento tributário agressivo*”. Observa-se que tais medidas buscam combater o planejamento tributário abusivo internacional (termo usado pela OCDE), o qual é uma das principais externalidades negativas da tributação numa economia globalizada. Estados centrais e industrializados experimentam uma erosão em suas bases tributáveis pela perda de investimentos internacionais e encontram dificuldade até para manter os investimentos já existentes, isso em face à migração dos fatores de produção e do capital especulativo em direção aos Estados que oferecem incentivos fiscais. Daí se afirmar que o planejamento tributário abusivo é causa da erosão da base tributária dos Estados (MOREIRA, 2002; TORRES, 2015), sendo que é isso que o BEPS visa a combater.

Assim, do que fora até aqui exposto, entende-se que, finalmente é possível delimitar o objeto que é o foco do Plano BEPS, qual seja as práticas de planejamento tributário abusivo, ou consoante acima exposto, a elusão fiscal; ao contrário da evasão fiscal – que é ilegal – a elusão fiscal é uma zona cinzenta em termos do cumprimento de normas. Ela envolve esquemas agressivos de planejamento fiscal por parte de Empresas Multinacionais e Instituições Financeiras que exploram diferenças entre jurisdições para transferir lucros, tirando-os de jurisdições economicamente relevantes (“transferência de lucros”), ou para reduzir artificialmente a base tributável das empresas (“erosão da base tributária”). É mais difícil de detectar e evitar, mas leva a resultados semelhantes à evasão fiscal em termos da perda de receita dos governos.

Daí a escolha do estudo de como a OCDE, através do Plano BEPS, busca combater o planejamento tributário abusivo, ou a elusão fiscal, isso com a análise das Ações 5 e 12, as quais têm como escopo a efetivação do princípio da transparência para que se evite a erosão da base tributária dos países. Para tanto, será no item a seguir feita breve apresentação de como o BEPS está sendo implementado nos dois grandes sistemas de direito ocidental, para a seguir se passar à análise do caso brasileiro.

Quanto ao Brasil, o estudo será mais detalhado uma vez que se buscará contextualizar o nosso Estado junto ao panorama global para averiguar também o quanto já fora feito para atingir as metas estabelecidas pelo Plano BEPS, (CABRAL e LEONETTI, 2015; TORRES, 2015). De se ressaltar que o Brasil, embora não seja membro da OCDE, é membro do G20, e esse apoiou a feitura do Plano BEPS.

Como já visto, do projeto, resultaram relatórios finais, os quais foram divididos em 15 planos de ação endereçando diferentes aspectos vinculados às práticas tidas como abusivas. Nesse contexto, o Brasil vem participando das discussões travadas no âmbito do Projeto BEPS e implementando determinadas alterações na legislação doméstica para refletir essas discussões. Não obstante, muito se debate a respeito da adequação e fidedignidade das medidas adotadas pelo país em relação ao projeto como um todo – o que se poderá verificar abaixo.

4.3 Os sistemas de direito e a adoção do *business purpose* no Brasil

Cabe primeiramente ressaltar que os países membros da OCDE são majoritariamente ocidentais e neles se encontram tradicionalmente os sistemas jurídicos sistema anglo-saxão e o sistema romano-germânico (GRECO, 2008). A adoção no Brasil de um instituto prevalente do sistema anglo-saxão, qual seja o “propósito negocial”, aponta-se desde já que foi no direito inglês e no americano desenvolveu-se a teoria do *business purpose*. Segundo ela, é vedada a utilização de atos e negócios para se buscar somente a economia de tributos. Ou seja, mesmo que as condutas fossem lícitas considerando suas formalidades extrínsecas, seria necessária a existência de mais um elemento subjetivo, qual seja, a vontade de fazer negócio, sendo que a forma deve ser condizente com o que se busca (GRECO, 2008; TORRES, 2005/2006; CABRAL e LEONETTI, 2015).

Ocorre que, observou-se que no Brasil tal teoria é em muito questionada ante o princípio da legalidade estrita na seara do Direito Tributário⁴ (GRECO, 2008; MACHADO, 2014; SHOUERI, 2015). A maior parte da doutrina brasileira (e.g., FOSSATI, 2006; GRECO, 2008; SHOUERI, 2015), tem entendimento semelhante ao de Machado, o qual afirma que: “Realmente, o propósito de praticar uma atividade econômica com o menor custo possível, inclusive tributário, é indiscutivelmente legítimo” (MACHADO, 2014, p.118).

Não obstante tal posição, há aqueles que defendem a aplicação da interpretação econômica, bem como da doutrina do *business purpose* no sistema brasileiro (CAVALCANTE, 2011; TORRES, 2015/2016). Observa-se assim que, ainda que o Brasil seja considerado parte do sistema romano-germânico, há autores que defendem a adoção de institutos estrangeiros característicos dos modelos de países de *Common Law*. Sendo que a teoria da substância sobre a forma estava até a pouco sendo adotada inclusive pelo Conselho Administrativo de Recursos

⁴ “Art.5º (...)II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; (...)Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Fiscais - CARF (CAVALCANTE, 2011; GRECO, 2008; CABRAL e LEONETTI, 2015; SCHOUERI, 2015).

Assim, tem-se visto que as perspectivas da tributação diante da globalização apontam para a necessidade de adaptação e reformas nos sistemas tributários os quais já vêm sofrendo mudanças. Além da mencionada acima se destaca o fato de que há sim um movimento de aproximação entre os sistemas (GRECO, 2008; TORRES, 2015).

Eis que a globalização, além de aproximar os sistemas jurídicos, acaba também por acirrar a concorrência entre os Estados em busca de investimentos e enseja uma “guerra fiscal” a nível internacional, essa é protagonizada pelas Empresas Transnacionais que têm o globo terrestre como seu campo de batalha sendo que os cidadãos dos diversos Estados são os mais prejudicados (MOREIRA, 2002; OCDE, 2014; RODRIGUEZ, 2016).

Quanto à adoção de uma norma geral antielisiva, cabe mencionar a discussão acerca do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que antes mesmo da criação do sistema BEPS, buscava o combate ao planejamento tributário abusivo. Consoante Araújo e Leonetti (p.163-164, 2015): “No Brasil, segundo a doutrina e jurisprudência majoritárias, inexistente, até agora, uma autêntica norma geral antielisiva. Houve uma tentativa neste sentido, com a introdução, em janeiro de 2001, do parágrafo único ao art. 116 do CTN”.

Ocorre que a norma em questão ainda comporta discussões quanto a sua constitucionalidade e até inclusive quanto à necessidade da sua existência. Machado (2014, P. 130), afirma ser o dispositivo senão inconstitucional, inútil. Para Greco (2008, p.500): “O parágrafo único ao artigo 116 do CTN adotou um modelo distorcido, que não assegura o equilíbrio e distanciamento que o exame das questões concretas enseja, [...] da gravidade de que se reveste o ato de desconsiderar atos ou negócios jurídicos lícitamente praticados”. Ou seja, teria razão Torres (2005) quando diz: “A doutrina brasileira diverge sobre a norma geral antielisiva prevista no Código Tributário Nacional”. Observa-se assim, que não há entendimento pacificado nem no que tange à aplicação do dispositivo acima, todavia como não há lei regulando o ato normativo, o mesmo tem sua eficácia contida. Para Greco (2008, p.500): “O parágrafo único do artigo 116 do CTN é norma de eficácia limitada; portanto, só irá adquirir plena eficácia quando vier a ser integrado pela lei ordinária nele prevista”.

Do que foi até aqui exposto sobre o dispositivo que busca combater as práticas de “elisão ineficaz” se conclui que não há entendimento pacificado nem no que tange à sua aplicação. Apesar disso, se entende que em não havendo lei regulando o ato normativo, o mesmo não poderia ser invocado.

Todavia, como acima mencionado, há doutrinadores que defendem a aplicação da interpretação econômica, bem como da doutrina do *business purpose* no sistema brasileiro (CAVALCANTE, 2011; TORRES, 2015, 2016). Mas, tendo em vista que no nosso sistema romano-germânico, impera o princípio da legalidade, entende-se que para a implantação das Ações BEPS no Brasil, é necessária a criação de normas internas (legislativas e administrativas) que estejam em consonância com os ditames da OCDE, bem como a celebração de acordos internacionais. A seguir será feita breve análise para se verificar como isso está sendo realizado.

5 As medidas adotadas pelo Brasil para consecução das Ações 5 e 12 do BEPS

Como antes mencionado, o Brasil, mesmo não sendo membro permanente, é um dos cinco “parceiros-chave” da OCDE e, por isso, está envolvido em vários dos mecanismos de cooperação do grupo. Nesse sentido foram tomadas pelo governo brasileiro algumas medidas que estão em consonância com o que dita a Ação 5 do Plano BEPS. Na linha de implementação da Ação 5, ainda ressaltar que em 6 de maio de 2016 a Secretaria da Receita Federal publicou no Diário Oficial da União a Instrução Normativa 1.634/2016, a qual, modificando dispositivos que tratam do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), em linhas gerais instituiu a obrigatoriedade de que sejam fornecidas informações sobre representantes e beneficiários finais, inclusive da cadeia intermediária de participação societária, de entidades empresariais nacionais ou estrangeiras com determinados direitos no país ou que exerçam certas atividades no Brasil.

Segundo a medida administrativa, a entidade que tem seu domicílio no exterior, deverá mediante o seu registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, divulgar informações sobre o beneficiário final da operação e assim, demonstrar toda a cadeia societária existente, indicando dados de suas controladoras diretas e indiretas até a indicação do final da cadeia negocial. Nos termos do artigo 8º, § 1º da IN 1634/2016:

Art. 8º As informações cadastrais relativas às entidades empresariais e às entidades a que se referem os incisos V, XV, XVI e XVII do caput do art. 4º devem abranger as pessoas autorizadas a representá-las, bem como a cadeia de participação societária, até alcançar as pessoas naturais caracterizadas como beneficiárias finais ou qualquer das entidades mencionadas no § 3º.

§ 1º Para efeitos do disposto no caput, considera-se beneficiário final:

- I - a pessoa natural que, em última instância, de forma direta ou indireta, possui, controla ou influencia significativamente a entidade; ou
- II - a pessoa natural em nome da qual uma transação é conduzida.

De se salientar que a Instrução Normativa 1.684/2016 alterou o prazo para implementação as novas regras para obtenção de inscrição cadastral da pessoa jurídica ou da

alteração das pessoas jurídicas estrangeiras já existentes. Assim passou a vigorar em 1º de julho de 2017 a obrigação de informar os representantes legais e a cadeia de participação societária até os beneficiários finais. O prazo para as entidades domiciliadas no exterior já inscritas no CNPJ se adequarem às novas regras vai até 31 de dezembro de 2018, sob pena de tais entidades terem sua inscrição suspensa no CNPJ e ficarem impedidas de transacionar com estabelecimentos bancários em caso de descumprimento.

Observa-se que a IN 1.634/16 trouxe ao atual cenário determinações congruentes com a Ação 5 que além de buscar evitar o planejamento tributário abusivo também tenta aumentar o combate à corrupção e à lavagem de dinheiro, objetivando a transparência e identificação dos reais beneficiários das empresas e recursos aplicados no país.

A obrigatoriedade de prestação de informações parece sim inspirar-se no pilar de transparência da Ação 5 do BEPS, alinha-se à nova cruzada da Receita, de modernização da fiscalização, controle e administração fiscal, enfatizando a necessidade de transparência das atividades desenvolvidas por residentes fiscais brasileiros, com impacto na base de tributação do País. Como consequência da nova obrigação, a Receita será dotada de novos elementos e informações para esclarecer circunstâncias de ocorrência de fatos geradores até hoje desconhecidos, ou de difícil comprovação pela autoridade fiscal.

Ainda, recentemente foi publicada, em 13 de setembro de 2016, a Instrução Normativa 1.658/2016. Ela traz algumas modificações para a Instrução Normativa 1.037/2010 no que tange à lista de países considerados “países fiscais”, por abarcarem “jurisdições com tributação favorecida – JTF” ou serem detentores de regimes considerados como “regimes fiscais privilegiados – RFP”, além de introduzir a definição de “atividade econômica substantiva” para fins de caracterização de alguns regimes como regimes fiscais privilegiados ou não, em linha com a Ação 5.

Além de atualizar as listas de jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados, as autoridades fiscais brasileiras estabeleceram critérios para determinar se uma pessoa jurídica que atua como holding desempenha atividade econômica substantiva. Apesar disso, os critérios definidos ainda são bastante subjetivos, permitindo que pessoas jurídicas que não sejam *holdings* puras possam ser tratadas como sujeitas à regimes fiscais privilegiados.

Cabe mencionar que as listas de Jurisdição com Tributação Favorecida e RFP foram originalmente instituídas pela IN 1.037, de 4 de junho de 2010, e sofreram modificações ao longo do tempo. A mais recente modificação antes da IN 1.658 foi determinada pelo Ato Declaratório Executivo nº 3, de 18 de dezembro de 2015, que trouxe de volta à lista de RFP o

regime aplicável na Holanda às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de *holding company* que não exerçam atividade econômica substantiva.

De acordo com a IN 1.658, o enquadramento de uma *holding* como detentora de atividade econômica substantiva está baseado na existência de capacidade operacional adequada no país de residência, evidenciada, entre outros fatores, por: empregados próprios qualificados em número suficiente para o exercício de suas atividades; e instalações físicas adequadas para a gestão e efetiva tomada de decisões relativas ao desenvolvimento das atividades, com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe, ou à administração de participações societárias, com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.

Todavia há crítica à falta de definição objetiva do que seria a atividade substantiva, nesse sentido Fontes, Guillen e Marra (2016): os elementos escolhidos pela IN 1.658 comportam bastante subjetividade, faltando critérios mais claros e objetivos para que se conclua sobre a existência ou não de atividade econômica substantiva”. Desde já cabe a observação de que para a efetivação da troca de informações, foi preciso, por exemplo, alterar a Instrução Normativa da Receita Federal Brasileira 1.396/13 a qual “Dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, todavia, será ainda necessário criar um sistema informatizado.

Isso se deu recentemente, na data de 21 de fevereiro de 2017, quando foi publicada no Diário Oficial da União a Instrução Normativa da Receita Federal Brasileira 1689/17 que dispõe sobre solução de consulta referente ao projeto BEPS. Essa instrução normativa alterou a IN 1396/13, atendendo à necessidade acima mencionada ao menos em parte.

Foram nesse item expostas as medidas tomadas pelo Brasil que se entendem como congruentes à necessidade de adequação ao Plano de Ação 5. Desde já cabe salientar o destaque das medidas administrativas adotadas pela Receita Federal do Brasil. A seguir será estudado se o isso se dá com a Ação 12.

Um dos principais objetivos do Plano de Ação 12 é a obtenção de forma célere de informações relevantes em matéria de planejamentos tributários agressivos: “*Exigir que os contribuintes/promotores revelem os esquemas de planejamento tributário agressivo*”. Para tanto, a implementação das regras de divulgação de informações deveria ter como base critérios claros e de fácil compreensão a fim de atrair o cumprimento voluntário por parte dos contribuintes.

Todavia, no Brasil houve a tentativa frustrada de inserir tal ação no ordenamento jurídico por meio da MP 685/2015. Ocorre que seu texto foi feito de modo que não observou à risca as diretrizes do Plano de Ação 12, notadamente pela ausência de regras claras para o cumprimento da obrigação de *disclosure*, conforme a ementa: “Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.”

Essa medida provisória criava a Declaração de Planejamento Tributário – DPLAT. Ocorre que a DPLAT exigiria que o contribuinte no Brasil informasse/declarasse à Secretaria da Receita Federal o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior envolvendo atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo.

Ademais, tendo em vista que o descumprimento da obrigação estipulada pela MP 685/2015 implicava na caracterização de omissão dolosa por parte do contribuinte com intuito de sonegação ou fraude, é possível notar que o texto da medida provisória atribuiu um caráter de presunção de criminalização em transações que não necessariamente poderiam ser enquadradas como abusivas ou agressivas.

Por estes e outros aspectos controversos da MP 685/2015 que se questiona se esta iniciativa legislativa não seria uma tentativa indireta de implementar regra “antielisiva” no Brasil, haja vista a falta de lei ordinária regulamentando o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que permitiria a desconsideração, para fins tributários, de atos ou negócios jurídicos considerados abusivos, uma vez que consoante exposto no item 4 do presente trabalho o artigo em questão continua sem regulamentação tendo portanto, sua eficácia contida.

Ainda houve discussão quanto à constitucionalidade de Castro e Rodrigues (2016). O texto da medida provisória suscitou uma série de discussões e dúvidas por parte dos contribuintes a respeito de sua real aplicabilidade e efetividade no cenário brasileiro. Isso porque, na maioria dos países em que se verifica a aplicação de ferramentas semelhante à inaugurada pela MP 685/15, existe um contexto de maior confiança, transparência, diálogo e diferenças na constituição e cobrança do crédito tributário. No Brasil, o litígio é figura central do sistema tributário. Ocorre que a Medida Provisória 685/2015 não foi aprovada. Essa iniciativa do governo brasileiro em tentar internalizar o Plano de Ação 12 no tempo e na forma em que foi realizada suscita questões a respeito do comprometimento do governo em efetivamente se adequar às ações do Projeto BEPS ou somente escolher recomendações, conforme a conveniência, que visem aumentar a

arrecadação fiscal. Por todo o estudado é possível tecer considerações sobre as Ações 5 e 12 do Plano BEPS no Brasil.

As Ações 5 e 12, como já mencionado, reforçam o trabalho sobre práticas fiscais prejudiciais, com o objetivo de melhorar a transparência. No Brasil, se observou que a tentativa de implementação do Plano BEPS tem se dado de modo mais efetivo pela via administrativa, por meio de Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil. Resumidamente, apresentam-se as medidas adotadas por meio das Instruções Normativas (IN's) da Receita Federal do Brasil (RFB).

Como a IN de nº1.634/2016, a qual instituiu a obrigatoriedade de que sejam fornecidas informações sobre o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas. A IN RFB nº1.658/2016 que modifica a Instrução Normativa 1.037/2010 no que tange à lista de países considerados “países fiscais” e regimes considerados “regimes fiscais privilegiados”, além de introduzir a definição de “atividade econômica substantiva”. E, a IN RFB nº1.689/2017 que modifica disposições sobre solução de consulta.

6 Conclusões

No presente trabalho foram analisadas as espécies de planejamento tributário. Foi feita brevíssimo estudo do contexto atual, no qual convivem os atores internacionais e assim estudada a motivação e a origem do Plano BEPS, em específico as Ações 5 e 12. Tudo isso para delimitar o que a OCDE busca combater, o que aqui se denominou de elusão fiscal.

Partiu-se então a tecer breves considerações sobre os grandes sistemas jurídicos do Ocidente. Passou-se então para análise do plano BEPS no Brasil. Isso para, por fim, estudar as ações 5 e 12 e as medidas implantadas no ordenamento brasileiro. Disso, se pode afirmar que Brasil reconheceu a necessidade de nivelar-se ao cenário internacional e de realizar uma implementação consistente relativa à Ação 5 e 12 do plano BEPS, buscando sim a determinação de maior transparência no âmbito do planejamento tributário principalmente de empresas multinacionais. Ocorre que as medidas tomadas ainda são incipientes.

Analisando-se as medidas, na sua maioria administrativas, já tomadas pelo governo brasileiro e acima mencionadas, conclui-se que ainda há muito o que se fazer. Conforme já visto, a referida Ação 5, por exemplo, prevê medidas contra as práticas fiscais prejudiciais, com foco na transparência, na troca de informações, e na aplicação do princípio da substância sobre a forma, sempre que as subsidiárias de empresas estrangeiras se beneficiarem de regimes fiscais privilegiados.

O Brasil, já tomou algumas medidas neste sentido, mas ao que parece tais medidas não tem se mostrado suficientemente eficazes para evitar a erosão da base tributária. Ainda, muito se debate a respeito da adequação e fidedignidade das providências adotadas pelo país em relação ao projeto como um todo.

É consectário lógico, que a eficácia do projeto BEPS será determinada por sua disseminação e implantação consistente. Ocorre que os grandes grupos empresariais se opõem fortemente a diversas medidas específicas relativas à BEPS, pois naturalmente, não há interesse em quaisquer possibilidades de divulgação pública de suas operações. Todavia, não se ousa falar ainda em um “fisco global”, pois, ainda é cedo para se formar uma convicção definitiva sobre o tema, apesar disso entende-se que, a hipótese levantada no presente trabalho foi sim atingida uma vez que do exposto se pode concluir que através do Plano BEPS há sim uma aproximação entre os sistemas jurídicos a nível global ainda que se mantenham as especificidades internas de cada ordenamento.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 6.ed. Ed. Método, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. 14.ed. Forense, 1990.

BECK, Ulrich *apud* LIMA, Abili Lázaro Castro de. **Globalização Econômica, Política e Direito**. Análises das mazelas causadas no plano político-jurídico. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CABRAL, Ana Rita Nascimento; LEONETTI, Carlos Araújo. **Considerações sobre a implementação, no Brasil, de medidas para a concretização da ação 5 do Plano BEPS da OCDE**. In: CONPEDI. (Org.) **Direito, Constituição e Cidadania: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio**. Florianópolis, 2015. Disponível em: www.conpedi.org.br Acesso em: 20 jun 2020.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CASTRO, Aldemiro Araujo. Repercussões da Globalização na Tributação Brasileira. Função Administrativa. **Revista eletrônica Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público**, nº5 fevereiro/março 2006. Disponível em: www.direitodoestado.com.br. Acesso em: 22 jun de 2020.

CAVALCANTE, Miqueram Chaves. **O propósito comercial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro.** In: Revista da PGFN, v. 1, n. 1 (jan./jun. 2011). Brasília: PGFN, 2011 p.168. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>>. Acesso em: 22 jun 2020.

FONTES, Felipe; GUILLEN, Daniela; MARRA, Ana Lucia. **Lista de jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados é atualizada para incluir Irlanda e holdings constituídas na Áustria.** Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_TA_IN_Set/\\$FILE/TA_IN_1658_setembro_2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_TA_IN_Set/$FILE/TA_IN_1658_setembro_2016.pdf)> Acesso em : 16 jul 2020.

FOSSATI, Gustavo. **Planejamento e interpretação econômica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário.** 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em matéria tributária e ordem interna.** São Paulo: Dialética, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. **A fiscalização tributária ganha força no Fisco global.** Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/>> Acesso em: 20 jun 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global.** Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/>> Acesso em: 20 jun 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global.** Consultor Jurídico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/>> Acesso em: 20 jun 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas.** Revista Eletrônica de Direito Adm. Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº04, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>> Acesso em: 20 jun 2020.

IANNI, Octávio. **Teorias da Globalização.** 5 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1999.

MACIEL, Miguel Angelo. **O tratamento discriminatório como combate à concorrência fiscal prejudicial internacional e sua legitimidade.** São Paulo: MP Ed., 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário.** São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 17.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MOREIRA, André Mendes. **Planejamento Tributário Internacional e Preços de Transferência – O Regime da Lei nº. 9.430/96.** Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, v.19, p.8-16, 2002

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão.** São Paulo: Aduaneiras, 2003.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, Regionalização e Tributação**. A Nova Matriz Mundial. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

OCDE (2014), **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**, OECD Publishing. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>>. Acesso em: 15 jun de 2020.

OECD (1998), **Harmful Tax Competition: And Emerging Global Issue**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264162945-en>> Acesso em: 15 jun de 2020.

OECD (2015), **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking in to Account Transparency and Substance**, Action 5 -2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>> Acesso em: 20 jun 2020

OPAS (2020), **OMS afirma que COVID-19 é agora caracterizada como pandemia**. Disponível em: <<https://www.paho.org/pt/covid19>> Acesso em 16 ago 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015. p.185-187.

REZEK, José Francisco. **Direito internacional público: curso elementar**. 13.ed. ver., aumen. E atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

RODRIGUEZ, Víctor Mauricio Castañeda. **La globalización y sus relaciones con la tributación, una constatación para América Latina y la OCDE**. Cuad. Econ. vol.35 no.68 Bogotá Jan./June 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.15446/cuad.econ.v35n68.52801>>. Acesso em: 23 jun 2020.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Linha de Horizonte. In: **A Globalização e as Ciências Sociais**. SOUZA, Boaventura de. (Org.). 2.ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SHOURI, Luis Eduardo. **O Refis e a Desjudicialização**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº232. Janeiro, 2015.

UTUMI, Ana Claudia Akie. **BEPS impactos no Brasil**. Disponível em: <<http://www.abdf.com.br/arquivos/documentos/palestras/AnaClaudiaUtumi28m14.pdf>> Acesso em: 20 jun 2020.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6.ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007