



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

LUCAS GABRIEL BRAZ E SILVA

**A DIVULGAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS
FRENTE À EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS: A (IN)VIABILIDADE DA
PROPOSTA DA OCDE À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

**SANTA RITA
2019**

LUCAS GABRIEL BRAZ E SILVA

**A DIVULGAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS
FRENTE À EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS: A (IN)VIABILIDADE DA
PROPOSTA DA OCDE À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
no curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial para a obtenção do
título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos
Santos

**SANTA RITA
2019**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

S586d Silva, Lucas Gabriel Braz e.

A divulgação de planejamentos tributários agressivos frente à erosão das bases tributáveis: a (in)viabilidade da proposta da OCDE à luz do ordenamento jurídico brasileiro / Lucas Gabriel Braz e Silva. - Santa Rita, 2019.

71 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.

Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/Santa Rita.

1. Direito Tributário Internacional. 2. Planejamento tributário agressivo. 3. Erosão das bases tributáveis. 4. OCDE. 5. Plano BEPS. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

LUCAS GABRIEL BRAZ E SILVA

**A DIVULGAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS
FRENTE À EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS: A (IN)VIABILIDADE DA
PROPOSTA DA OCDE À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
no curso de Direito do Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba,
como exigência parcial para a obtenção do
título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Alex Taveira dos
Santos

Banca Examinadora:

Data de Aprovação: __ / __ / ____.

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos
(Orientador)

Prof^ª. Me. Herleide Herculano Delgado
(Examinadora Externa)

Prof. Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto
(Examinador Interno)

À minha mãe, Hildevânia, e ao meu pai,
Willame.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Willame e Hildevânia, por sempre terem me ensinado que os estudos eram o melhor caminho a ser seguido, independente das adversidades que as circunstâncias da vida me apresentassem. Por sempre terem priorizado a educação na minha vida. Pelo amor incondicional e pela dedicação. Por serem meus maiores exemplos. A eles, o meu mais profundo amor e gratidão.

À minha querida família, na figura da minha avó materna Maria da Guia, por todo o suporte emocional, espiritual e financeiro – notadamente em prol dos meus estudos –, o meu mais sincero agradecimento.

À minha amada, Thaís, pelo carinho e amor demonstrados em cada pequena atitude. Por sempre estar ao meu lado, nos melhores e piores momentos. Por enxergar minhas “*true colors shining through*”, como diria uma de suas músicas favoritas. Por ser uma pessoa tão amável e dedicada. A ela, minha admiração e o meu amor.

À Universidade Pública, em especial à Universidade Federal da Paraíba, pela fascinante jornada acadêmica a mim proporcionada ao longo desses anos. Por me oportunizar a vivência do tripé ensino, pesquisa e extensão. Por resistir bravamente, em meio a tantas adversidades. O meu agradecimento. O meu “até breve”.

Ao meu professor, orientador e amigo, Alex Taveira dos Santos, por ter me apresentado à docência, quando fui seu monitor. Tal ensejo solidificou em mim aquilo que já era um profundo desejo desde o meu primeiro ano de curso: ser professor universitário. Agradeço, também, pela relevante colaboração neste trabalho e por todos os conselhos e ensinamentos.

Aproveito a oportunidade para agradecer, também, ao professor Waldemar Aranha, de quem também fui monitor, por me apresentar o Direito Tributário e por ter me despertado o interesse em enxergar essa tão nobre disciplina pelo viés da necessidade de uma mais efetiva educação fiscal na nossa sociedade.

A todos os meus professores e professoras, pela dedicação à Academia. Por mostrarem, com maestria e excelência, o valor e a nobreza do magistério. Por exercerem seu mister em prol do ensino público, gratuito e de qualidade.

A todas as grandes grandes amizades (que não foram poucas) – de dentro ou de fora da Universidade – que colhi ou que fortaleci no decurso dessa incrível jornada, agradeço por todos as experiências vividas e por sempre se fazerem presentes em momentos importantes.

We, the People, recognize that we have responsibilities as well as rights; that our destinies are bound together; that a freedom which only asks what's in it for me, a freedom without a commitment to others, a freedom without love or charity or duty or patriotism, is unworthy of our founding ideals, and those who died in their defense.

Barack Hussein Obama

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar as práticas de planejamentos tributários reputadas como “agressivas” e os seus reflexos no que diz respeito ao fenômeno da erosão das bases tributáveis. Especificamente, será estudada a possibilidade de aplicação da recomendação oriunda da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no ordenamento jurídico brasileiro, que consiste na adoção de uma obrigação acessória de revelar planejamentos tributários de cunho internacional às administrações tributárias, com o objetivo de evitar a degradação dos sistemas tributários e da arrecadação de receitas pelos diversos países. É que o atual estágio do processo globalizante, em contraste com a lenta adequação das legislações dos diversos países a esse novo paradigma, vem cada vez mais possibilitando a utilização de planejamentos fiscais de maneira abusiva por parte de grandes companhias multinacionais. Isso despertou na comunidade internacional uma preocupação com a integridade dos sistemas tributários, de modo a buscar preservar a arrecadação de receitas dessa natureza e, por conseguinte, resguardar a implementação de políticas públicas, fomentar a concorrência leal entre empresas de grande, médio e pequeno porte, entre outras relevantes questões. Para tanto, o trabalho se valeu do método dedutivo e da pesquisa bibliográfica e documental, especificamente de doutrinas do Direito Tributário Internacional, produções acadêmicas sobre a temática, bem como textos legais e entendimentos jurisprudenciais. Com efeito, a pesquisa analisou os planejamentos tributários como uma possibilidade legítima de economia de tributos; também averiguou a relação entre os planejamentos reputados como “agressivos” e a erosão das bases tributáveis, verificando casos paradigmáticos; e, por fim, analisou a (in)viabilidade constitucional da adoção do sistema de *mandatory disclosure rules* constante no Plano de Ação BEPS da OCDE/G20.

Palavras-chave: Direito Tributário Internacional. Planejamento tributário agressivo. Erosão das bases tributáveis. OCDE. Plano BEPS.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the tax planning practices reputed as “aggressive” and their reflexes regarding base erosion. Specifically, the possibility of applying the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) recommendation in Brazilian legal system will be studied, which consists in the adoption of an obligation to disclosure international tax planning, in order to prevent the degradation of tax systems and revenue collection by countries. The current stage of the globalizing process, in contrast to the slow adaptation of national laws to this new paradigm, is increasingly making it possible for multinational companies to misuse tax planning. This has aroused in the international community a concern about the integrity of tax systems in order to preserve revenue collection and thus safeguard the implementation of public policies, foster fair competition between large and small and medium-sized enterprises (SME), among other relevant issues. Therefore, the paper used the deductive method and the bibliographical and documentary research, specifically the doctrine of International Tax Law, academic productions, as well as legislation and jurisprudence. Thereby, the research analyzed tax planning as a legitimate possibility of tax savings; it also investigated the relationship between aggressive tax planning and the base erosion, verifying paradigmatic cases; finally, it analyzed the constitutional feasibility of adopting the mandatory disclosure rules system proposed in the OECD/G20 BEPS Action Plan.

Keywords: International Tax Law. Aggressive tax planning. Base erosion. OECD. BEPS Action Plan.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC/02 – Código Civil de 2002

CPC/15 – Código de Processo Civil de 2015

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

MDR – Mandatory Disclosure Rules

MP – Medida Provisória

MPF – Ministério Público Federal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PGR – Procuradoria-Geral da República

STF – Supremo Tribunal Federal

UE – União Europeia

v.g. – verbi gratia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A GLOBALIZAÇÃO DE MERCADOS.....	13
2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: NOÇÕES ELEMENTARES.....	13
2.1.1 Distinções Terminológicas: Elisão, Evasão e Elusão Fiscais.....	15
2.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FRENTE AO NOVO PARADIGMA DA GLOBALIZAÇÃO DE MERCADOS.....	18
2.3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO.....	20
2.3.1 Análise de Casos Paradigmáticos.....	23
3 A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS E O PLANO DE AÇÃO BEPS DA OCDE/G20.....	26
3.1 A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS A PARTIR DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS: PROBLEMÁTICA CONSECTÁRIA DO PROCESSO GLOBALIZANTE?.....	27
3.2 O PLANO DE AÇÃO BEPS DA OCDE/G20: UM PANORAMA GERAL.....	32
3.3 A <i>ACTION 12</i> DO PLANO BEPS: O SISTEMA DO <i>MANDATORY DISCLOSURE RULES</i>	35
3.3.1 Uma Busca no Direito Alienígena.....	38
3.3.1.1 O Reino Unido e o Programa “DOTAS”	38
3.3.1.2 Portugal e a Lei do Planeamento Fiscal Abusivo.....	39
3.3.1.3 A União Europeia e a Diretiva 2011/16/UE.....	40
4 O DEVER DE DIVULGAR O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	43
4.1 A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685/2015.....	44
4.2 A (IN)VIABILIDADE JURÍDICA DE INSERÇÃO DO SISTEMA DO <i>MANDATORY DISCLOSURE RULES</i> NO ORDENAMENTO BRASILEIRO.....	53
4.2.1 Quanto à segurança jurídica.....	53
4.2.2 Quanto à livre iniciativa.....	56
4.2.3 Demais considerações e sugestões.....	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	62
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	65

1 INTRODUÇÃO

O processo globalizante traz consigo grandes desafios e oportunidades aos agentes que atuam no mercado a nível internacional, especialmente quando se fala de empresas multinacionais que, cada vez mais, devem potencializar seus resultados e diminuir os riscos e os custos atinentes às suas atividades. É cediço que uma relevante parte da despesa dessas empresas se refere, em regra, àquelas de natureza tributária. A partir disso, os planejamentos tributários passaram a ser um instrumento essencial para a necessária gestão fiscal dessas companhias. Por outro lado, a progressiva integração econômica proporcionada pela globalização, aliada ao lento aperfeiçoamento da legislação tributária para acompanhar esse novo paradigma, abriu um terreno fértil para eventuais abusos na utilização desse direito. Passou-se a constatar recorrentes casos de contribuintes com alto poder aquisitivo recolhendo tributos num valor cada vez menor, por mais que seus lucros e suas operações atingissem cifras cada vez mais substanciais, muitas vezes albergados por planejamentos tributários, em tese, legítimos. Paralelamente a isso, a comunidade internacional passou a perceber uma avultosa diminuição na arrecadação de receita tributária pelos Estados.

Visando à solução desse problema, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), após requerimento do G20 (grupo das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia), elaborou um projeto intitulado “Plano BEPS” (sigla para *base erosion and profit shifting*)¹, cujo Relatório final (2015) conta com 15 ações recomendadas pela Organização para que os Estados implementem em seus ordenamentos jurídicos internos, com o objetivo de combater a erosão das bases de tributação. A Ação nº 12 do Plano se trata de uma orientação aos países para que desenvolvam uma obrigação tributária acessória de informar² à administração tributária transações, esquemas e/ou estruturas de caráter abusivo ou agressivo.

Tendo isso em vista, o presente trabalho tem por escopo investigar a viabilidade jurídica da implementação da Ação nº 12 do Plano BEPS da OCDE/G20 – o sistema de *mandatory disclosure rules* – no ordenamento jurídico pátrio.

A relevância acadêmica e social da presente pesquisa é justificável, notadamente, por dois primordiais fatores. Primeiramente, a adoção dessa medida se mostra como uma possível solução a um fenômeno que tem por principal característica o “estrangulamento” da receita tributária dos diversos Estados. Com efeito, caso se conclua pela viabilidade jurídica de sua

¹ Em português, “erosão das bases e transferências de lucros” (tradução livre).

² Também podendo ser utilizadas as palavras “divulgar” ou “revelar”, com o fito de traduzir o vocábulo “*disclosure*”, em inglês, constante na redação original do Projeto BEPS da OCDE/G20 e demais relatórios.

adoção, bem como pela sua efetividade prática para o fim que se propõe, em tese, estaríamos diante de uma saída que permitiria a devida canalização desses recursos para o seu desígnio, como a efetivação de políticas públicas. Em segundo lugar, a adoção do Plano BEPS – além de várias outras legislações – se faz importante para que o Brasil tenha chances consideravelmente mais palpáveis de alcançar um objetivo que pleiteia desde 2017, a saber, a sua aceitação como membro na OCDE.

A fim de atingir os objetivos pretendidos por este estudo, será utilizada a pesquisa bibliográfica, a partir de doutrinas, teses de doutorado, dissertações de mestrado e outras produções acadêmicas (como artigos científicos, por exemplo), nacionais e estrangeiras. Além disso, a pesquisa documental referente a legislações e jurisprudências, tanto do direito brasileiro quanto do alienígena, revela-se essencial para a presente investigação. Ademais, outros meios de pesquisa serão fundamentais, a exemplo de notícias em relevantes veículos de comunicação, especialmente internacionais, com o escopo de trazer à baila exemplos práticos do que estará a se tratar dentro do campo jurídico. O método utilizado será o dedutivo, uma vez que a presente pesquisa é delineada a partir da formulação de hipóteses sobre um conteúdo dentro do qual percebeu-se uma certa lacuna. A partir disso, serão propostas soluções para esse problema.

O objetivo geral do presente trabalho é analisar o atual panorama dos planejamentos tributários em tempos de globalização de mercados e sua relação com o fenômeno da erosão das bases tributáveis, investigando se há viabilidade, no Sistema Tributário Nacional, para a inserção da obrigação acessória de revelar tais planejamentos com a finalidade de mitigar a erosão das bases de tributação. Quanto aos objetivos específicos, consistem em: definir o planejamento tributário em linhas gerais e, em especial, o que é abordado enquanto “planejamento tributário agressivo”; investigar o fenômeno da erosão das bases tributáveis, como ele se relaciona aos planejamentos tributários agressivos, se ambos são gerados pelo processo globalizante e, também, explicitar o sistema do “*Mandatory Disclosure Rules*” (obrigação de revelar esquemas de planejamentos tributários agressivos), sugerido pela OCDE no Plano de Ação BEPS com escopo de mitigar os efeitos do aludido fenômeno; e, por fim, avaliar a (in)viabilidade, à luz da Constituição e dos demais preceitos legais, da inserção da obrigação acessória de revelar planejamentos tributários ditos “agressivos”.

O primeiro capítulo do trabalho traçou noções elementares sobre os planejamentos tributários, analisando conceitos básicos como elisão, evasão e elusão fiscais e como elas se relacionam ao conceito de planejamento tributário. Além disso, averiguou o atual contexto no qual se insere esse instrumento, especialmente quando se fala em globalização de mercados.

Por fim, explicitou do que se tratam os planejamentos fiscais agressivos (*aggressive tax planning*), trazendo casos paradigmáticos, a título de exemplo de como se dá a sua utilização.

Por sua vez, o segundo capítulo se prestou à investigação do fenômeno da erosão das bases tributáveis, examinando como ele se relaciona ao planejamento tributário agressivo e como a globalização se associa a essas duas figuras. No mais, explicitou o Plano de Ação BEPS, da OCDE/G20, tanto de uma forma geral, quanto especificamente no que concerne à Ação nº 12, que propõe o sistema de *mandatory disclosure rules*.

Finalmente, o último capítulo buscou sondar se há compatibilidade legal e constitucional entre a proposta da OCDE e o ordenamento jurídico pátrio. Antes de tudo, entretanto, analisou a Medida Provisória nº 685 de 2015, que consistiu numa tentativa de implementação de uma obrigação similar no ordenamento jurídico brasileiro, mas que, porém, não se sustentou. Ademais, verificou a possibilidade de implementação desse instrumento no Brasil a partir da análise de importantes preceitos constitucionais e legais. Oportunamente, também, fez sugestões adicionais que importam ao tema em debate.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A GLOBALIZAÇÃO DE MERCADOS

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: NOÇÕES ELEMENTARES

A Constituição brasileira estabelece, em seu art. 170, a livre concorrência como princípio da Ordem Econômica. Com isso, o ordenamento jurídico pátrio busca favorecer um mercado plural, o que resulta em uma ampla competição mercantil entre as empresas, cada qual almejando o seu espaço, nacional e internacionalmente. Isso, indubitavelmente, requer uma melhora nos preços praticados por elas, a fim de que se destaquem frente aos concorrentes do respectivo mercado de atuação. Um dos meios mais eficazes para se alcançar tal finalidade é o planejamento tributário, possibilidade assegurada pela legislação, desde que delineado “nos espíritos da lei vigente e do espírito constitucional”.³

Ora, o ônus tributário se trata de uma relevante fatia na despesa da empresa. Para se ter uma breve noção, estima-se, em média, que 33% do faturamento das empresas no Brasil é revertido para a quitação das obrigações tributárias⁴. Segundo Silvio Crepadi⁵, “somente o ônus do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas pode representar a incrível taxa de 51,51% do lucro líquido apurado”. Com isso, o planejamento tributário cada vez mais vem se afigurando como essencial para o crescimento das empresas, porquanto demonstra ser um valioso instrumento de mitigação (na medida do possível e desde que respeitada a lei) desse ônus de natureza tributária.

De acordo com Heleno Tôrres⁶, o planejamento tributário corresponde à “técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriormente praticados”. Assim, ainda consoante o autor, os atos lícitos adotados pelos contribuintes quando da estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo por objetivo a economia no débito de natureza tributária, seja evitando a incidência desse tipo de despesa, “seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de ‘legítima economia de tributos’”.⁷

Nessa mesma esteira, entende-se por planejamento tributário legítimo (*Steuervermeidung*, no alemão; também chamado *tax mitigation*, no inglês) a técnica

³ SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Adequação social tributária**: contribuição para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais. 2016, 212 f. Dissertação (mestrado em ciências jurídicas), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016, p. 34.

⁴ CREPADI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. Teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 52.

⁵ Ibidem.

⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 37.

⁷ Ibidem

atenuadora da carga fiscal a partir da qual o contribuinte promove uma economia de tributos, sempre pautado no que dispõe o ordenamento jurídico, explícita ou implicitamente. Trata-se, assim, de um desdobramento da liberdade negocial por parte do contribuinte, abarcando tão somente condutas lícitas, resultando, por conseguinte, numa economia em face do ônus tributário⁸. Outrossim, importante salientar que a CRFB/88 ratifica essa possibilidade às empresas ao garantir-lhes, entre outros preceitos, o direito à propriedade (art. 5º, XXII).

No mesmo sentido, preleciona Anderson Furlan⁹ que,

no âmbito do planejamento tributário legítimo, exercido como manifestação da liberdade negocial dos contribuintes, encontram-se, portanto, somente as condutas lícitas, tais como aquelas induzidas por normas extrafiscais, o aproveitamento dos incentivos e das opções fiscalmente vantajosas, bem como o aproveitamento regular das situações fiscais decorrentes de omissões legislativas. O resultado de um planejamento tributário legítimo é a economia de fiscal.

Ademais, note-se que, a despeito de estar a se explanar aqui o planejamento fiscal de caráter idôneo (como deve ser), há também quem se utilize desse instrumento para dar azo a práticas (comissivas ou omissivas) ilícitas na busca pela redução da carga tributária¹⁰. Assim, embora a ação de planejar seja – conforme demonstrado nas linhas anteriores – indiscutivelmente lícita, não se pode olvidar o caráter instrumental dessa prática, que sempre pressupõe a execução de diversas outras condutas a partir do planejamento traçado, condutas essas que, naturalmente, podem ser executadas conforme a legalidade ou não.

Nesse íterim, com base no que foi acima explanado, depreende-se que a elisão fiscal (fim que se busca atingir por meio do planejamento tributário) é uma conduta lícita, através da qual o contribuinte evita a incidência do fato gerador, utilizando-se de formas jurídicas diversas das usuais. Trata-se de uma “forma de economizar no pagamento de tributos”.¹¹ Outras importantes funções do planejamento tributário são adiar o adimplemento do tributo, sem a superveniência de multa, possibilitando maior capitalização e mais investimentos; evitar a aplicação de penalidades (sendo mister, para tanto, não cometer nenhuma sorte de sonegação fiscal); e buscar a restituição dos valores tributados indevidamente.¹²

Derradeira é a conclusão no sentido de entender o planejamento tributário como uma decorrência natural de importantes preceitos constitucionais, como a livre concorrência (art.

⁸ SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro**: limites e possibilidades. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 231.

⁹ Ibidem.

¹⁰ TÔRRES, 2001, op. cit., p. 38.

¹¹ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007. p. 240 e 241

¹² CREPADI, op. cit., 2017. p. 70 e 71.

170)¹³ e o direito à propriedade (art. 5º, XXII)¹⁴, bem como de disposições legais diversas, por exemplo, o art. 153 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976), que atribui ao administrador da companhia, no exercício de suas funções, o dever de cuidado e diligência que toda pessoa ativa e proba costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.¹⁵ Assim sendo, o instrumento em epígrafe assume traços de um importante (quicá indispensável) mecanismo à disposição daqueles que, no arcabouço da autonomia privada atribuída à sua empresa, buscam o meio mais eficiente para a necessária gestão fiscal.

Todavia, antes de seguir adiante com a matéria, consigne-se que é imperioso distinguir conceitos essenciais que acabam por dialogar com o planejamento tributário. Por exemplo, este estudo se filia à corrente doutrinária que considera a evasão uma conduta – fiscalmente condenável – que se busca evitar quando se recorre ao planejamento tributário.¹⁶ É a partir disso que, nas próximas linhas, buscar-se-á traçar uma breve distinção terminológica entre conceitos elementares a fim de facilitar ainda mais a compreensão do tema em epígrafe.

2.1.1 DISTINÇÕES TERMINOLÓGICAS: ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO FISCAIS

De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, “decompondo-se o fenômeno do conhecimento, encontramos o dado da linguagem, sem o qual ele não se fixa nem se transmite”¹⁷. Assim, neste ponto, tendo por fito a melhor transmissão do conhecimento envolto pelo escopo do presente trabalho, faz-se necessário distinguir algumas terminologias elementares. São elas: a elisão, a evasão e a elusão fiscais.

Em primeiro lugar, trata-se por elisão fiscal a forma lícita utilizada pelo contribuinte que busca subtrair-se à incidência do tributo, apoiando-se nas lacunas legais e/ou nas hipóteses permitidas pelo ordenamento jurídico, mas nunca se valendo de fraude. Assim, malgrado o fato de isso significar um “prejuízo” (por assim dizer) para o Fisco (uma vez que está a se falar de

¹³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]. IV - livre concorrência; [...].

¹⁴ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...].

XXII - é garantido o direito de propriedade; [...].

¹⁵ Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

¹⁶ Em sentido contrário, cf. MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade - análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 105, p. 409-431, 1 jan. 2010. p. 410.

uma conduta comissiva ou omissiva do contribuinte que o faz ter uma economia relativa à despesa com encargos fiscais), tal conduta não se amolda à fatispécie daquela tida como ilícita na lei tributária.¹⁸

Seguindo essa mesma linha, Roque Antonio Carrazza¹⁹ define a elisão como a conduta lícita do contribuinte – seja ela omissiva ou comissiva – que tem por missão impedir que a obrigação tributária venha a nascer; ou reduzir o seu montante; ou, até mesmo, adiar o seu cumprimento. Segue o insigne professor, ensinando que se alcança a elisão fiscal a partir da “não realização” do respectivo fato imponible do tributo, ou então quando se pratica negócio jurídico cuja tributação é menos onerosa.

O direito positivo brasileiro não condena tal prática, vez que o que se afigura é tão somente a concretização de um benefício ao contribuinte, o que não necessariamente quer significar um dano ao interesse público.

Ainda seguindo os ensinamentos de Carrazza²⁰ – e oportunamente perpassando pelas lições de Sampaio Dória²¹, que, neste ponto, ostenta similar cognição – é irrefutável a legitimidade que alberga a possibilidade de o contribuinte lançar mão de comportamento elisivo, e isso se sustenta tanto do ponto de vista jurídico quanto do ético, visto que presume-se a natureza lícita dos meios empregados, a eficácia de tais meios e a sua utilização anteriormente à verificação do fato imponible (isto é, o fato gerador “*in concreto*”).

Por sua vez, a evasão estaria relacionada ao comportamento fraudulento do contribuinte na sua busca pela economia de tributos.²² De acordo com as lições de Norberto Rivas Coronado²³, a evasão fiscal é toda conduta ilícita do contribuinte – seja ela dolosa ou culposa – consistente num ato ou numa omissão, cuja consequência é uma subtração à quitação de uma obrigação tributária que nasceu de forma válida no direito, mediante a sua ocultação em face da administração tributária, em prejuízo ao patrimônio estatal.

¹⁸ SILVA, Juarcy C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 36.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 360.

²⁰ Ibidem, p. 361.

²¹ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e evasão fiscal*. 1. ed. São Paulo: Lael, 1971. p. 93.

²² Idem. *Evasão e elisão fiscal*, in **Elementos de direito tributário**, coord. Geraldo Ataliba (notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário). São Paulo: Saraiva, 1978. p. 451.

²³ No original: “*La evasión tributaria es toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente en la vida del derecho, mediante su ocultación a la administración tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal*”. (CORONADO, Norberto Rivas. **Planificación Tributaria: Conceptos, Teoría y Factores a Considerar**. Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000. p. 29).

Desse modo, conforme preleciona Sampaio Dória²⁴, na evasão, a fraude fiscal é verificável no ato tributável ou depois da ocorrência do fato gerador, diferentemente da elisão, na qual os meios lícitos sempre transcorrem antes que ocorra o respectivo fato gerador.

Essa distinção específica entre elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) também é feita pelo *International Tax Glossary*, segundo o qual o termo “elisão fiscal” é utilizado para denotar a redução da tributação por meios legais. Frequentemente, tem conotações pejorativas, sendo utilizado, por exemplo, para descrever a “anulação” (da tributação) alcançada com ajuda de arranjos artificiais de assuntos pessoais ou de negócios para aproveitar as brechas, anomalias ou outras deficiências da legislação tributária. Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução do imposto por meios ilegais, incluindo, por exemplo, a omissão de rendimentos tributáveis ou a mitigação do valor devido, tendo em vista a distorção fraudulenta.²⁵

Quanto à última figura a ser analisada – a elusão fiscal – Heleno Tôrres²⁶ a define enquanto o fenômeno por meio do qual o contribuinte, lançando mão de meios dolosos, evita a subsunção do ato por ele praticado ao conceito normativo do fato típico e a consequente ocorrência dos efeitos legais relativos à constituição da obrigação tributária.

Ainda segundo Tôrres, a elusão seria

o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.²⁷

Em outras palavras, seria a conduta por meio da qual o indivíduo busca alcançar, única e exclusivamente, a diminuição da carga tributária sobre a despesa da empresa, albergando-se na liberdade contratual e na autonomia da vontade para tal finalidade. Destarte, essa “aparência

²⁴ DÓRIA, 1971, op. cit., p. 453.

²⁵ No original: “*Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...) In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means. Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation*” (IBFD. *International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101).

²⁶ TÔRRES, Heleno. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação (não publicado). In: MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal - limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, Vol. 21, mar.-abr. 2003, p. 11.

²⁷ TÔRRES, 2001, op. cit., p. 234.

de licitude” buscada pela elusão, em tese, violaria o ordenamento jurídico como um todo, motivo pelo qual não deveria ser aceita.²⁸

Assim, deduz-se do exposto que a elisão fiscal é, indubitavelmente, a figura que deve ser correlacionada ao planejamento tributário responsável, que encontra supedâneo na autonomia privada, na liberdade econômica, no direito à propriedade, no dever de gestão fiscal dos administradores, e em tantos outros substanciais preceitos constitucionais e infraconstitucionais. Contudo, indubitavelmente, agentes recorrentemente acabam por se valer de meios como a elusão ou evasão no bojo de seus negócios jurídicos

2.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO FRENTE AO NOVO PARADIGMA DA GLOBALIZAÇÃO DE MERCADOS

Hodiernamente, há uma sucessiva mudança a qual se sujeita o pano de fundo da livre concorrência, especialmente no tocante às empresas multinacionais, cuja atuação está longe de limitar-se às fronteiras do país no qual é sediada. Está a se falar da globalização de mercados que, conforme preleciona Maria Luiza Feitosa²⁹, traz algumas implicações, a saber: a elevação no volume de recursos financeiros suscetíveis a investimentos; maior velocidade das decisões; paridade nas estruturas de oferta e procura em vários países e, por conseguinte, uma competição a nível mundial; agentes econômicos visando interesses individuais, tendo em vista sua desvinculação das decisões estatais; e a interdependência cada vez maior das estruturas político-econômicas dos países, porquanto passaram a ser delimitadas por condicionantes extrínsecos ao seu território.

Nesse diapasão, para que uma companhia – especialmente a que atua com o comércio internacional – venha a se sobressair no seu seguimento mercantil, faz-se imperioso lançar mão de investimentos constantes na criação de novos produtos, proceder com a racionalização da produção e com a modernização de equipamentos de produção, além de reforçar o *know how*, qualificação de empregados, entre outros fatores. Ademais, também se afigura imprescindível a potencialização de resultados e a diminuição de despesas e riscos.³⁰

²⁸ GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 82 et seq.

²⁹ FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos: os contratos entre autonomia privada, a regulação estatal e a globalização de mercados**. 2007, 620 f. Tese (doutoramento em ciências jurídico-econômicas), Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2007, p. 68.

³⁰ SANTOS, 2016, op. cit., p. 34; FEITOSA, 2007, op. cit., p. 492 et seq.

Noutro giro, conforme aduzem Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano³¹, a crescente integração econômica e mobilidade de capitais (que decorrem do acelerado processo de globalização, conforme já explanado), somada à lenta evolução do regime tributário internacional (colocando em evidência as dificuldades desse regime em lidar com os nupérrimos modelos operacionais utilizados pelos contribuintes), proporcionou o ambiente perfeito “para que as empresas multinacionais maximizassem as vantagens – tributárias ou não – decorrentes de suas estruturas e organizações empresariais”. Isso porque a internacionalização da economia forçou a modernização dos modelos operacionais tradicionais, a fim de alinhar estratégias tributárias com as estratégias e operações corporativas³². Assim, possibilitam-se a potencialização de resultados e a diminuição de riscos e despesas (entre outras, as tributárias), além de uma maior coesão empresarial, de forma geral.

Destarte, é perceptível que o planejamento tributário – em especial, o de cunho internacional – insere-se num novo paradigma desafiador. Por um lado, trata-se de pressuposto essencial para a sobrevivência da empresa, devendo aliviar seu ônus fiscal, o que é imprescindível para uma maior efetividade nos negócios.³³ Por outro, também é elemento basilar para proceder com a modernização dos modelos operacionais da administração fiscal da companhia.

De acordo com as lições de Heleno Tôrres, estamos vivenciando o paradigma da dinamização das relações e investimentos intrínsecos aos fluxos internacionais de capitais, ao enfrentamento de concorrências sempre mais competitivas e da substancial complexidade dos sistemas tributários dos diversos países. Tudo isso gera “a necessidade da atuação preventiva do operador do direito, no estudo das consequências fiscais dos negócios jurídicos que as pessoas pretendam praticar no mercado internacional”³⁴.

Neste ponto, faz-se imprescindível trazer à baila a figura da elisão fiscal internacional (*international tax avoidance*), que se trata de um fenômeno jurídico alcançado pelo contribuinte quando se vale de atos lícitos, executados com base no poder de liberdade de organização racional de seus interesses, frente a uma multiplicidade de ordenamentos jurídicos distintos, cada qual ostentando seu peculiar regime fiscal.³⁵ Seguindo exatamente a mesma lógica do que

³¹ BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: CONGRESSO: 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (IBET), 13., 2016, São Paulo. **Anais do XIII Congresso**. São Paulo: IBET, 2016. p. 994 et seq.

³² FINNERTY, Chris; MERKS, Paulus; PETRICCIONE, Mario; RUSSO, Rafaelle. **Fundamentals of international tax planning**. Amsterdam: IBFD, 2007. p. 72.

³³ HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 148

³⁴ TÔRRES, 2001, op. cit., p. 36.

³⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 309.

foi visto quando explanada a elisão fiscal no tópico anterior, trata-se de quando o contribuinte impede o nascimento do fato gerador da obrigação tributária dentro de certo ordenamento jurídico cuja a tributação é mais onerosa e/ou passe a produzir a conduta almejada numa ordem jurídica fiscalmente mais vantajosa para ele. Assim, conforme preleciona Alberto Xavier, o instrumento do *international tax avoidance* se encontra assentado em dois pressupostos: i) a existência de dois ou mais ordenamentos jurídicos, dos quais, frente a uma determinada situação concreta, um (ou mais) se apresente(m) com o regime tributário mais favorável que o(s) outro(s); e ii) que o contribuinte tenha, efetivamente, a faculdade de escolher o ordenamento aplicável, a partir de uma influência voluntária na realização do fato gerador.³⁶

2.3 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

Em um primeiro momento, de acordo com o que já foi acima delineado, é mister reconhecer, mais uma vez, não só a legitimidade do planejamento tributário (nacional ou internacional), mas também a real necessidade dele, tratando-se de verdadeiro direito subjetivo do sujeito passivo da relação jurídico-tributária e elemento necessário para a segurança jurídica nas relações dessa natureza³⁷. É reflexo da autonomia privada pertencente à pessoa jurídica. No entanto, não se pode olvidar que estamos diante de um cenário que faz com que empresas transnacionais depositem (muitas vezes) no planejamento tributário uma excessiva carga funcional a fim de atingir, ao máximo, as potencialidades proporcionadas (e requeridas) pelo novo mercado globalizado, e tal contexto abre espaço para eventuais abusos. Tal abusividade pode ser exemplificada a partir do debate acerca dos planejamentos tributários reputados enquanto “agressivos”.

Quando uma empresa multinacional se vale de disparidades técnicas entre ordenamentos jurídico-tributários de diversas jurisdições, de modo a obter vantagens fiscais não vislumbradas pelo legislador e, consequentemente, ultrapassa a relação típica de equivalência econômica proporcionada pela respectiva atividade, está a agir com conduta denominada como “agressiva” no bojo de sua gestão fiscal. Assim, a companhia paga menos tributos do que o referente à sua justa quota-parte, corroborando com o aumento da pressão fiscal de determinado país, afetando a equidade e defasando a justiça fiscal.³⁸

³⁶ Ibidem. p. 310.

³⁷ SALDANHA SANCHES, José Luís. **Os limites do planeamento fiscal**. Substância e Forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra Editora: 2006. p. 11.

³⁸ CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo**: novos limites ao planeamento fiscal? Coimbra: Almedina, 2015. p. 127.

O planejamento tributário agressivo (*aggressive tax planning*), em outras palavras, seria aquele que foge à finalidade expressa da lei, sem, entretanto, que seja necessário o cometimento de ilegalidades, “num negócio jurídico formalmente válido, mas que ostenta incoerência entre as receitas auferidas e alocação dos lucros delas decorrentes, para fins fiscais”.³⁹ Nesse diapasão, tais condutas decorrem da tomada de posições fiscais “audaciosas”⁴⁰, que oportunizam uma substancial economia tributária às empresas que se utilizam de tal instrumento.⁴¹

Outrossim, saliente-se que a adoção dessa prática por multinacionais vem ocasionando copiosas adversidades aos Estados soberanos, mormente no que se refere a três esferas, quais sejam: justiça fiscal, distorções competitivas e distorções de decisões de investimentos.⁴² No tocante ao primeiro ponto, “sem o pagamento da justa-cota parte tributária, os países deixam de arrecadar impostos que seriam utilizados para o provimento de serviços públicos essenciais”; quanto ao segundo ponto, há de se concluir que as empresas que estruturam modelos operacionais baseados em mais de um país obterão “vantagens competitivas sobre pequenas e médias empresas”; por fim, no que concerne ao terceiro ponto, denota-se que “o afluxo de investimentos externos em moeda forte possui o poder de influenciar a balança comercial dos países”, todavia, há uma desvirtuação fomentada por considerações fiscais que adulteram razões comerciais de cunho legítimo.⁴³

Desta feita, constata-se que o planejamento tributário agressivo parece causar um prejuízo significativo ao Estado Democrático de Direito, uma vez que, em tese, desestrutura o sistema tributário, pilar essencial na captação de receitas pelo Estado⁴⁴. Assim, os contribuintes que não se utilizam dessa prática restam significativamente prejudicados, visto que têm de suportar todo o peso gerado por esses tributos economizados por alguns poucos (via de regra, por aqueles que detêm maior capacidade contributiva). Peso este – ressalte-se – correspondente às receitas fiscais, que se tratam de grande parcela do sustento dos Estados. Com efeito, o artifício em comento favorece a “consolidação de uma situação de grave injustiça fiscal: a carga

³⁹ PIMENTEL, João Otávio Martins. **Concorrência fiscal internacional e a reação global contra a degradação dos sistemas tributários**. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Regulação e Tributação Indutora), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017. p. 34.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 31.

⁴¹ BARRETO; TAKANO, 2016, op. cit., p. 991 et seq.

⁴² SANTOS, 2016, op. cit., p. 44 et seq.

⁴³ Ibidem.

⁴⁴ Idem. Cidadania e solidariedade tributária: entre participação e responsabilidade. In: ABRANTES, Laís Marcelle NicolaU; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro (Coord.). **Os pilares do Direito: estudos da Teoria Crítica da Cidadania**. João Pessoa: Idea, 2015, v. 1. p. 51 et seq.

tributária passa a ser distribuída de forma (ainda mais) injusta, pois alguns contribuintes deixam de oferecer seus resultados à tributação no país em que a riqueza é gerada”⁴⁵, uma vez que procedem com a transferência desses resultados a jurisdições com uma carga fiscal menos onerosa.

Ao tratar sobre o tema, Thomas Piketty⁴⁶ preleciona que esse direito de estabelecer sua própria taxa de tributação não pode existir: “não se pode enriquecer por meio do livre-comércio e da integração econômica com os vizinhos e depois desviar impunemente sua base fiscal”. O economista francês conclui sua indignação argumentando que “isso parece roubo, pura e simplesmente”.

A temática passou a gerar um clima de inquietude crescente na comunidade internacional, preocupando tanto países em desenvolvimento quanto países mais ricos. A partir disso, os integrantes do G20 (grupo das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia) solicitaram à OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) um conjunto de diretrizes/orientações com o fito de buscar soluções para a perda de arrecadações proveniente do fenômeno supramencionado – que passou a ser denominado enquanto erosão das bases tributáveis (*base erosion*) – e do deslocamento de lucros para países com a tributação menos onerosa (*profit shifting*)⁴⁷. Com isso, surgiu o *OECD Base Erosion and Profit Shifting Project* (doravante designado como “Plano BEPS” ou “Projeto BEPS”), um plano com 15 ações, cujo teor será melhor analisado no capítulo 3 deste trabalho. Sem embargo, cumpre adiantar que, na visão de alguns estudiosos, se trata de um “impulso fundamental do mais ambicioso plano de reforma jamais conduzido no campo da tributação internacional”.⁴⁸

Outrossim, esta iniciativa goza de relevante apelo junto aos mais diversos setores sociais, uma vez que “visa trazer aos grandes contribuintes uma carga tributária condigna com sua capacidade contributiva, consagrando-se o postulado da justiça fiscal e a prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica”.⁴⁹

⁴⁵ MÉLO, Luciana Grassano de Gôuveia; PIMENTEL, João Otávio Martins. O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. *Revista acadêmica Faculdade de Direito do Recife*, Recife, v. 88, n. 2, jul./dez. 2016. p. 86.

⁴⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 508.

⁴⁷ MÉLO; PIMENTEL, 2016, op. cit. p. 87.

⁴⁸ PISTONE, Pasquale. *Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law*. *World Tax Journal*. v. 6, n. 1, Fev 2014. p. 7. Disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-TaxJournal/collections/wtj/html/wtj_2014_01_int_4.html>. Acesso em 18 jun 2019.

⁴⁹ MÉLO; PIMENTEL, 2016, op. cit., loc. cit.

Entrementes, antes de aprofundar o debate sobre a erosão das bases tributáveis e o plano traçado pela OCDE para combatê-la – em específico, a proposta do “*mandatory disclosure rules*” –, faz-se relevante trazer à baila casos paradigmáticos de planejamentos tributários agressivos, com o objetivo de melhor compreendê-los na prática e vislumbrar as suas repercussões.

2.3.1 Análise de Casos Paradigmáticos

Em 2012, a rede de cafeterias multinacional Starbucks sofreu uma substancial crise de imagem no Reino Unido, uma vez divulgada a sua apuração de receitas na casa dos £ 400 milhões (quatrocentos milhões de libras esterlinas) na Inglaterra, não havendo recolhido os tributos devidos sobre essa expressiva renda auferida. Para isso, a multinacional teria se utilizado do seguinte artifício: “lançou mão de remessas de *royalties* para uma empresa coligada na Holanda, adquiriu insumos de uma subsidiária sediada na Suíça e, ainda, pagou altos juros por operações com outras coligadas”,^{50 51} esquema que contribuiu fortemente para a anulação de suas bases tributáveis.

Ora, é cediço que grandes multinacionais como a Starbucks têm o melhor assessoramento jurídico e contábil possível, o que faz com que se depreenda que esquemas desse tipo não são ocasionados a partir de falhas de operação, mas de uma execução cirúrgica de um planejamento.

Outro caso emblemático envolveu a *Associated British Foods* (ou simplesmente *AB Foods*), uma das maiores empresas produtoras de açúcar no mundo, com operações na Europa, África e China.

A subsidiária da multinacional na Zâmbia lucrou cerca de US\$ 123 milhões (centro e vinte e três milhões de dólares) de 2007 a 2013. Todavia, devido a um esquema de planejamento tributário agressivo, a companhia encontrou meios legais de transferir um terço dos seus lucros (antes de serem tributados) para paraísos fiscais, entre eles, Irlanda, Ilhas Maurício e Países Baixos. Isso fez com que a quantia tributada pela administração pública zambiana fosse irrisória, implicando numa perda em torno de US\$ 27 milhões (vinte e sete milhões de dólares)

⁵⁰ MÉLO; PIMENTEL, 2016, op. cit., p. 84.

⁵¹ No texto original: “*Starbucks, for example, had sales of £400m in the UK last year, but paid no corporation tax. It transferred some money to a Dutch sister company in royalty payments, bought coffee beans from Switzerland and paid high interest rates to borrow from other parts of the business*” (BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. *Google, Amazon, Starbucks: the rise of 'tax shaming'*. BBC News. London, 21 May 2013. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 5 mai. 2019).

para os serviços públicos do país: capital suficiente para colocar 48 mil crianças na escola, de acordo com a reportagem do The Daily Telegraph.⁵²

Ressalte-se que a Zâmbia se trata de um país consideravelmente pobre, com baixo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) à época (0,586), segundo o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento.⁵³

Também merece ser trazido à baila um caso envolvendo a companhia transnacional de comércio eletrônico Amazon, fundada e presidida por Jeffrey Bezos (empresário eleito em 2019 o homem mais rico do mundo, segundo a Forbes⁵⁴), em face do fisco estadunidense. A empresa obteve um lucro de US\$ 11,2 bilhões em 2018, mas não pagou sequer um dólar em impostos. Contraditoriamente, no entanto, não bastasse ter conseguido “driblar” a obrigação legal de contribuir com a alíquota de 21% referente ao *federal income tax* (equivalente ao brasileiro Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica), a Amazon obteve uma “dedução” sobre o mesmo imposto (*federal income tax rebate*) de US\$ 129 milhões, resultando na aplicação de uma alíquota equivalente a -1% (prática conhecida como *tax sparing*⁵⁵). Isso se justifica a partir de um planejamento tributário que conseguiu manipular muitíssimo bem benefícios fiscais⁵⁶, fazendo com que a empresa, basicamente, “lucrasse” nessa relação jurídico-tributária.

Ademais, importante salientar que, para além da erosão das bases de tributação – tema que será melhor aprofundado a seguir –, essa prática de planejamentos fiscais agressivos vem causando outro interessante fenômeno, denominado *tax shaming*. Esse termo reflete uma espécie de sintoma social que vem ocorrendo em alguns países, nos quais parcela da população se revolta com o fato de companhias multinacionais se instalarem em seu país e não pagarem a cota justa referente às atividades que exercem, valendo-se de planejamentos tributários internacionais que, em grande parte dos casos, não viola a legalidade dos ordenamentos jurídicos, conseguindo encontrar brechas legais para exercerem condutas reprováveis como as que já foram expostas. Com base nisso, o *tax shaming* é um movimento popular que busca

⁵² PEACOCK, Louisa. *Associated British Foods 'denies emphatically' tax avoidance in Zambia*. **The Daily Telegraph**. London, 11 Feb 2013. Disponível em: <<https://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/retailandconsumer/9860903/Associated-British-Foods-denies-emphatically-tax-avoidance-in-Zambia.html>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

⁵³ UNDP Brasil. **Ranking IDH Global 2014**. 2014. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>>. Acesso em: 20 jun. 2019.

⁵⁴ *BILLIONAIRES – The richest people in the world*. **Forbes**, New York, 5 Mar 2019. Disponível em: <<https://www.forbes.com/billionaires/#6dcb69f251c7>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

⁵⁵ Nas palavras de Heleno Tôrres, o *tax sparing* se trata da “dedução por impostos não pagos” (TÔRRES, 2001, op. cit., p. 59).

⁵⁶ INGRAHAM, Christopher. *Amazon paid no federal taxes on \$11.2 billion in profits last year*. **The Washington Post**. Washington, D.C. 16 Feb 2018. Disponível em: <<https://www.washingtonpost.com/us-policy/2019/02/16/amazon-paid-no-federal-taxes-billion-profits-last-year/?noredirect=on>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

demonstrar às empresas o sentimento de reprovabilidade social quanto às condutas reputadas enquanto imorais quando da redução da tributação de uma forma abusiva ou agressiva.⁵⁷ Um caso recente que reflete esse fenômeno ocorreu em Paris, quando os integrantes do movimento *Gilets Jauners* (“Coletes Amarelos”, como ficaram conhecidos no Brasil) atiraram pedras numa loja da rede de cafeterias Starbucks e picharam nela os dizeres “*payes tes impots*” (em português, “paguem seus impostos”).⁵⁸

A partir dessa análise, percebe-se que a prática agressiva no planejamento tributário pode gerar múltiplos efeitos colaterais, chegando a alcançar a esfera social e, consequentemente, promover a deterioração da reputação da empresa (o que acarreta um reflexo econômico substancial).

Quanto ao mais, com o fito de dedicar-se com mais afinco ao aprofundamento teórico pertinente ao recorte temático do presente trabalho, as próximas linhas dedicar-se-ão ao estudo da erosão das bases tributáveis, especialmente no que se refere à sua relação com os planejamentos tributários.

⁵⁷ KRIEGER, Aline Frimm. O impacto do *tax shaming* nos planejamentos tributários internacionais. In: GODOI, Marciano Seabra de.; ROCHA, Sérgio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: Limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018. p. 43.

⁵⁸ ALLEN, Peter; DU CANN, Gerard; CAMBRIDGE, Ellie. *Fire and fury: Humiliated Macron to announce more tax cuts and beg Yellow Vest rioters for forgiveness as THOUSANDS are arrested in violent ‘Day of Rage protests’*. **The sun**. London, 9 Dec. 2018. Disponível em: <<https://www.thesun.co.uk/news/7935709/humiliated-macron-to-announce-more-tax-cuts-and-beg-yellow-jacket-rioters-for-forgiveness-as-thousands-are-arrested-in-violent-day-of-rage-protests/>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

3 A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS E O PLANO DE AÇÃO BEPS DA OCDE/G20

Conforme mencionado alhures, a erosão das bases tributáveis (*base erosion*) e o deslocamento de lucros para países com a tributação menos onerosa (*profit shifting*) foram as hodiernas problemáticas internacionais que motivaram a OCDE, após instada pelo G20, a elaborar o plano de ação em epígrafe, intitulado BEPS (sigla em inglês para *Base Erosion and Profit Shifting*).

Por mais que os conceitos de *base erosion* e *profit shifting* estejam intimamente ligados, o presente estudo busca trabalhar mais detidamente aspectos atinentes à primeira figura, uma vez que se trata de um fenômeno mais geral que, inclusive, muitas vezes, acaba abarcando as práticas de *profit shifting*, especialmente no tocante à utilização desse mecanismo pelas companhias transnacionais quando se valem de planejamentos fiscais agressivos. Por tal motivo, essa prática de deslocamento de lucros para países com tributação menos onerosa também será mencionada sempre que oportuno (como já feito no capítulo anterior).

Antes de adentrar em maiores detalhes, configura-se essencial uma breve conceituação prévia da problemática que será aprofundado nas próximas linhas. Com isso, a erosão das bases tributáveis se trata do fenômeno a partir do qual ocorre uma avultosa redução da matéria tributável dos Estados, causada principalmente por esquemas reputados como “agressivos” adotados por contribuintes (notadamente pessoas jurídicas com atuação transnacional), dando azo a uma preocupante diminuição na arrecadação de receita pelos países.⁵⁹ Nesse diapasão, segundo a OCDE, “a erosão da base tributária constitui um grave risco à receita, à soberania e à equidade fiscais de muitos países”, podendo afetar o erário nacional de variadas maneiras, sendo a transferência de lucros (*profit shifting*) uma das mais comuns.⁶⁰ É imperioso salientar que as práticas que originam a *base erosion* acabam por acarretar um incomensurável prejuízo não só aos Estados (*stricto sensu*), mas também – e principalmente – às sociedades que os compõem, mormente pelo fato de provocarem indesejados resultados, entre os quais se destacam: (a) a escassez de recursos financeiros à disposição dos governos para a implementação de políticas públicas e, conseqüentemente, a lesão ao direito humano ao

⁵⁹ ALVES, Renato José Ramalho. **Justiça tributária e cooperação administrativa internacional: o Brasil perante os padrões de troca de informações da OCDE**. 2018, 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Regulação e Tributação Indutora), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018, p. 34.

⁶⁰ OECD (2013). **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. OECD Publishing: Paris, 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>>. Acesso em: 24 ago. 2019.

desenvolvimento⁶¹; e (b) a oneração dos tributos sobre consumo, rendimentos do trabalho e da propriedade, como uma desesperada tentativa dos Estados de sanar o déficit gerado – o que acaba “deslocando o eixo arrecadatório para quem ostenta menor capacidade contributiva e para materialidades econômicas com menor mobilidade, tornando os sistemas tributários mais regressivos”⁶².

Ademais, também há outro prejuízo gerado a partir das condutas supramencionadas, qual seja: a concorrência desleal frente às empresas que atuam unicamente no mercado interno (especialmente as microempresas e empresas de pequeno porte), que encontram severas dificuldades em competir com companhias multinacionais que podem se valer da transferência de seus lucros para jurisdições com tributação menos onerosa e, com isso, lidar com uma conjectura fiscal absurdamente mais vantajosa, em termos proporcionais. Tal situação causa grande desequilíbrio concorrencial no mercado interno.⁶³

Desse modo, estamos diante de um processo de degradação dos sistemas tributários que redundará numa crise tendente a lesar desde o direito humano ao desenvolvimento, num sentido mais amplo, até a obediência aos princípios da capacidade contributiva e da livre concorrência (também presentes nos ordenamentos constitucionais e infraconstitucionais de vários outros países além do Brasil, motivo pelo qual pode-se evocá-los, mesmo em sede de discussão que permeia o direito internacional)⁶⁴, num sentido mais estrito.

Uma vez conceituada a problemática em comento, faz-se mister investigar a sua ligação com um grande fenômeno que, inclusive, é o mesmo que possibilita os esquemas de planejamento tributário agressivo, a saber: a globalização.

3.1 A EROÇÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS A PARTIR DOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS: PROBLEMÁTICA CONSECUTÁRIA DO PROCESSO GLOBALIZANTE?

⁶¹ SANTOS, 2016, op. cit., p. 5 et seq.

⁶² PIMENTEL, 2017, op. cit., p. 5.

⁶³ ALVES, 2018, op. cit., p. 34 et seq.

⁶⁴ Vide Constituição Espanhola, art. 31.1. (*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*), e Constituição da República Portuguesa, art. 99º, “a” (São objetivos da política comercial: a) a concorrência salutar dos agentes mercantis). ESPANHA. **Constitución Española**. Disponível em: <https://www.lamondcloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2019; PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 24 ago. 2019.

O processo de globalização vem adquirindo, dia após dia, contornos que jamais foram imaginados outrora e, até então, não foram exitosas as tentativas de criar instituições políticas democráticas que conseguissem fazer esse movimento funcionar de uma maneira solidária sob o ponto de vista econômico, isto é, garantir que o poder da economia do mercado global leve a maioria dos habitantes do planeta à melhoria de vida. Nesse diapasão, “devido ao déficit democrático no modo como a globalização é gerida, seus excessos não foram contidos”.⁶⁵

Assim, segundo Joseph Stiglitz, um dos efeitos desse processo globalizante descomedido foi mitigar a “soberania de grande parte dos países em desenvolvimento e sua capacidade de tomar decisões em áreas essenciais que afetam o bem-estar de seus cidadãos”.⁶⁶

Isso se soma à significativa divergência entre interesses públicos e privados. É que parte relevante dos agentes privados operadores do mercado, independente do ramo de atuação, tende a colocar a exploração de suas potencialidades comerciais acima de qualquer pauta relativa ao desenvolvimento social da comunidade na qual está inserido. Nesse sentido, Adam Smith⁶⁷ já prelecionava, nos idos de 1776, que “o interesse dos comerciantes, em qualquer ramo de atividade é [...], sob muitos aspectos, sempre diferente e mesmo oposto ao público”. O economista britânico conclui que o interesse dos comerciantes está, muitas vezes, atrelado ao alargamento do mercado e ao estreitamento da concorrência.⁶⁸

Dessa feita, o célere processo de globalização potencializa ainda mais esse atual paradigma do mercado, uma vez que ocasiona a integração econômica e a mobilidade de capitais, que, alinhados à dificuldade de o regime tributário internacional acompanhar as mudanças de comportamento dos contribuintes⁶⁹, proporciona a criação de um terreno fértil para o desenvolvimento de estratégias corporativas modernas e, com elas, a necessidade de planejamentos tributários mais arrojados, dando vazão aos excessos – o que seria o caso dos *aggressive tax planning*.⁷⁰

Nesse sentido, preleciona Jurandi Borges Pinheiro⁷¹ que a globalização econômica, processo que marca o desenvolvimento de forças econômicas a nível global, tem por suporte a

⁶⁵ STIGLITZ, Joseph E. **Globalização**: como dar certo. Trad. Pedro Maia Soares. São Paulo: Cia das Letras, 2007, p. 421.

⁶⁶ Ibidem, p. 63.

⁶⁷ SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. Vol. I, 7. ed., Tradução de Teodora Cardoso e Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014. p. 477-478.

⁶⁸ Ibidem.

⁶⁹ BRAUNER, Yariv. *What the BEPS?* **Florida Tax Review**, n. 2, v. 16. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014, p. 57.

⁷⁰ FINNERTY; MERKS; PETRICCIONE; RUSSO, 2007, op. cit., p. 72.

⁷¹ PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 5.

ideologia do mercado livre e é caracterizada especialmente por dois fatores: a estupenda mobilidade dos meios de produção e distribuição de bens e serviços; e o descomunal volume de capital financeiro movimentado ininterruptamente sem qualquer controle estatal.

Nessa toada, segundo o autor,

quando as corporações transnacionais escolhem, entre os diversos ordenamentos jurídicos, o sistema tributário mais favorável, ali localizando o fato tributável de modo a atrair a incidência da respectiva legislação, tem-se nessa espécie de planejamento fiscal (*tax planning*) a figura da elisão fiscal internacional, a qual pode manifestar-se, entre outras formas, através da transferência indireta de lucros entre empresas coligadas, com a concentração da maior parte dos lucros do grupo nas unidades localizadas nos países de tributação mais favorecida⁷².

Mais adiante, Pinheiro, ao falar da exacerbada redução e, por vezes, supressão da tributação, alcançada pela elisão fiscal internacional das multinacionais, salienta que

do lado virtual da economia, caracterizado pela crescente especulação financeira por parte das corporações transnacionais, estas [...] operam numa zona cinzenta do direito tributário onde a tributação pode ser facilmente reduzida ao mínimo ou mesmo suprimida, visto que a renda obtida, muitas vezes, não é suscetível de ser medida nem tributada nacionalmente de forma progressiva, de tal modo que a riqueza que aqui vai se formando acaba ficando fora do campo da tributação, acarretando, com isso, uma clara vulneração ao princípio da igualdade tributária.⁷³

Por fim, o autor consigna que esse fenômeno acaba repercutindo na moldura dos sistemas tributários dos mais variados Estados, uma vez que “a concentração de capitais em grandes grupos e a aceleração dos processos de financeirização global redundam, quase sempre, em perdas de bases tributárias sobre os lucros consolidados dos grupos transnacionais”.⁷⁴

Ora, a partir disso, é derradeira a conclusão que compreende o planejamento fiscal agressivo das empresas multinacionais enquanto um instrumento que se encontra, justamente, na posição de um dos principais causadores do fenômeno da erosão das bases tributáveis, tendo em vista todos os motivos colocados no capítulo anterior e aqui novamente elencados. Entre eles, o deslocamento artificial de lucros para outra jurisdição com baixa ou nenhuma tributação, artifício que acarreta substancial perda de receitas pelos Estados. Nas palavras de Guilherme Navarro, esses tipos de planejamentos tributários “erodem as bases tributárias e causam desequilíbrio financeiro” (informação verbal).⁷⁵

Por fim, em se concluindo a premissa segundo a qual o *aggressive tax planning* é um dos principais causadores da erosão das bases tributáveis, há de se entender como positiva a

⁷² Ibidem.

⁷³ Ibidem. p. 184.

⁷⁴ PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 184.

⁷⁵ Fala de Guilherme Neves de Paiva Navarro (Mestre em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa) no evento intitulado Aspectos Tributários da Entrada do Brasil na OCDE, promovido pela Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), no Rio de Janeiro, em 15 de julho de 2019.

resposta à indagação feita pelo título deste tópico, ou seja, denota-se que a erosão das bases tributáveis também se trata de uma consequência do processo globalizante. Explica-se: se o planejamento agressivo carrega grande culpa pela existência do fenômeno da corrosão das bases de tributação dos Estados (vez que tal fenômeno, muito provavelmente, não existiria ou estaria num patamar muito mais brando – e não despertaria tamanha preocupação na comunidade internacional – se não houvesse a prática desses esquemas por empresas multinacionais) e esses mesmos planejamentos agressivos são condutas consequentes da globalização de mercados⁷⁶, a erosão acaba por ser um fenômeno também decorrente do processo globalizante.

Assim,

o fenômeno da globalização possibilitou, por exemplo, que agentes econômicos internacionais dispersem suas atividades e seu patrimônio em diferentes países, o que dificulta a verificação, por parte da administração tributária, de sua verdadeira capacidade contributiva, prejudicando a formulação de uma política tributária justa e isonômica. Por exemplo, surge uma grande dificuldade de se estabelecer tributos de caráter progressivo, a serem valorados segundo a capacidade contributiva dos particulares, já que sua identificação torna-se cada vez mais complexa. Esse cenário [...] vai de encontro aos pilares do ideal de justiça tributária.

[...]Reconhece-se que a globalização possibilitou o surgimento de dificuldades para a política tributária em todo o mundo. Seja pela adoção de esquemas tributários pelos contribuintes, seja por incentivos legais do próprio Poder Público, o fato é que as riquezas produzidas no âmbito de um país nem sempre são aptas a serem por ele tributadas de forma efetiva. Tal circunstância causa a chamada erosão da base tributária dos países, isto é, a redução da matéria tributável, com a consequente redução da arrecadação.⁷⁷

Aduzem Luciana Mélo e João Pimentel⁷⁸ que o regramento dos sistemas tributários nacionais durante muito tempo foi um elemento intrínseco e indissociável da soberania dos Estados, o que fazia com que cada país tivesse absoluta autonomia para dispor sobre a sua sistemática tributária. Porém, nos dias de hoje, a integração internacional, advinda da intensificação da globalização, permite que assimetrias sejam geradas e exploradas pelos contribuintes – em especial, por grandes empresas multinacionais –, deteriorando as receitas dos Estados e, impreterivelmente, afrontando a soberania fiscal dos diversos países.

Em sentido contrário, Jurandi Pinheiro advoga que essa verdadeira “corrosão da soberania fiscal dos Estados” ocorre de forma paralela à globalização da economia, não sendo aquela uma decorrência desta. Para o autor, “os Estados nacionais é que abriram mão de parte

⁷⁶ Nesse sentido, Luciana Mélo e João Pimentel tratam os *aggressive tax planning* como condutas fiscais prejudiciais adotadas a partir da facilidade e velocidade do fluxo de recursos geradas pela globalização, permitindo “que multinacionais elegessem jurisdições com tributação mínima ou nula para alocar grande contingente de suas receitas” (MÉLO; PIMENTEL, 2016, op. cit., p. 90).

⁷⁷ ALVES, 2018, op. cit., p. 31 et seq.

⁷⁸ MÉLO; PIMENTEL, 2016, op. cit., p. 85 et seq.

de suas soberanias, seja em busca de poder soberano em plano supranacional, seja pela deliberada adesão ao modelo financeiro global”.⁷⁹

Por sua vez, a OCDE, no Projeto BEPS, traz o entendimento a partir do qual, malgrado o fato de a globalização ter trazido inúmeros benefícios para a economia a nível mundial, ela também abriu espaço para as multinacionais reduzirem significativamente a tributação sobre suas atividades, muitas vezes, de forma abusiva. Assim, como essas corporações representam uma relevante fatia do Produto Interno Bruto (PIB) global, quando elas lançam mão de condutas como os planejamentos fiscais agressivos, causam um impacto estrondoso na receita fiscal dos países “vítimas” desse *modus operandi*, corroendo as bases de arrecadação e, por conseguinte, coibindo a implementação de políticas públicas ou, no mínimo, as limitando.⁸⁰ Obviamente, os impactos são sempre sentidos de forma mais acentuada nos países mais pobres.

Dessa feita, a partir da divergência doutrinária apresentada, ousa-se discordar do entendimento do nobre autor e Juiz Federal, Jurandi Borges Pinheiro. Isso porque os seus argumentos de “busca de poder soberano em plano supranacional” e de “deliberada adesão ao modelo financeiro global” como fatores de escolha dos países que acaba resultando na perda de parcela de sua soberania, apesar de fazerem sentido quando está a se falar de países desenvolvidos, não merecem prosperar quando se fala nessa corrosão de soberania atingindo nações subdesenvolvidas, como o exemplo da Zâmbia, trazido no capítulo anterior. É que, além do fato de os Estados subdesenvolvidos não terem condições de perseguirem um ideal de soberania supranacional (ao contrário, voltam sua preocupação muito mais ao déficit econômico que os aflige), também não podem simplesmente se furtarem à adesão ao modelo financeiro global, uma vez que, se o fizerem, possivelmente agravarão ainda mais suas mazelas internas, visto que a abertura de mercado (corolário do atual paradigma de “mercado global”) afigura-se como importante fator de sobrevivência do ponto de vista econômico no atual modo de produção global.⁸¹ Desta feita, parece mais viável compreender que essa corrosão da soberania fiscal elencada por Jurandi Pinheiro (que se relaciona intimamente à erosão das bases de tributação) não pode ser única e tão somente creditada aos Estados, parecendo mais viável compreendê-la como um efeito nefasto da atual etapa do processo globalizante.

⁷⁹ PINHEIRO, Jurandi Borges. **Direito tributário e globalização**: ensaio crítico sobre preços de transferência. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 50.

⁸⁰ OCDE (2014), **Plano de ação para combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros** - *OECD Publishing*. p. 7-8. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page4>. Acesso em: 22 ago. 2019.

⁸¹ SANTOS, Milton. **Por uma outra Globalização**: do Pensamento Único à Consciência Universal. 6 Ed. Rio de Janeiro: Editora Record, 2001. p. 23-29.

Com base nisso, parece razoável que este estudo filie-se à cognição de Luciana Mélo e João Pimentel, bem como à da OCDE, no sentido de compreender esse processo de “estrangulamento” da receita tributária dos Estados como um consectário lógico do processo globalizante, uma vez que, como dito, este se revela enquanto condição *sine qua non* da razão de ser do planejamento agressivo (que é, por sua vez, um produto da globalização de mercados).

Segundo as lições de Leonam Liziero,⁸² “os compromissos internacionais da era da globalização são mais frequentes e obrigam o Estado a estreitar suas fronteiras jurídicas com outros e com organizações internacionais”. Nesse mesmo sentido, o processo globalizante vem sendo acompanhado por práticas, executadas pela Comunidade Internacional, que ultrapassam aquelas praticadas unicamente no âmbito do regime legal nacional.⁸³ Assim, tomando por base a prévia conclusão que correlaciona as práticas de planejamento fiscal agressivo e a erosão das bases tributáveis à globalização, nada mais compreensível do que um grupo de países líderes mundiais no quesito econômico (G20) se reunirem e, preocupados com a situação desencadeada, requererem a uma organização internacional – responsável pela cooperação e desenvolvimento econômico (OCDE) – uma solução para esse revés.

3.2 O PLANO DE AÇÃO BEPS DA OCDE/G20: UM PANORAMA GERAL

Solicitado pelo G20 e arquitetado pela OCDE, o Plano BEPS ergueu-se como uma possível solução à impotência do atual arcabouço regulatório internacional relativo à tributação, que não consegue coibir fenômenos como a erosão das bases tributárias.

Outrossim, de modo mais amplo, o projeto também tem por objetivo resgatar a confiança na justiça e na legitimidade do direito internacional tributário. O sucesso da iniciativa, indubitavelmente, implicaria numa maior estabilidade do regime tributário internacional, numa maior relevância do ofício desempenhado pela OCDE na política tributária internacional, num maior avanço das políticas de cooperação, bem como numa provável redução das medidas unilaterais de combate à evasão fiscal.⁸⁴ Para isso, o projeto postula a reforma do regime tributário internacional, alicerçado em três pilares interdependentes, a saber: (a) a necessidade de se estabelecer um regime embasado na colaboração e no multilateralismo; (b) análise sistêmica dos problemas existentes no atual regime, de modo a compreender a situação de forma

⁸² LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **A soberania no Estado contemporâneo**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2017.

⁸³ SASSEN, Saskia. **LosingControl? Sovereignty in a Age of Globalization**. New York: Columbia University Press, 1996. p.12.

⁸⁴ BRAUNER, 2014, op. cit., p. 112.

holística; e (c) imprescindibilidade em anuir com soluções inovadoras, com vistas a sanar problemas que as normas atuais não obtiveram êxito.⁸⁵

Com efeito, visando ao combate da erosão das bases tributáveis e de seus nefastos efeitos ao Estado Democrático de Direito, o Projeto BEPS dispõe de 15 ações que têm por principal finalidade motivar esforços conjuntos com o escopo de tornar mais justo e equânime o sistema tributário internacional. São elas:

Ação nº 1 – Abordar os desafios fiscais da economia digital;

Ação nº 2 – Neutralizar os efeitos causados pelas divergências entre os sistemas tributários dos diversos países;

Ação nº 3 – Elaborar uma legislação efetiva para empresas controladas/coligadas no exterior (as *CFC rules*, no inglês);

Ação nº 4 – Limitar a erosão das bases tributáveis envolvendo deduções e outras operações financeiras;

Ação nº 5 – Combater de forma mais eficaz as práticas fiscais prejudiciais, levando em conta a transparência e a substância;

Ação nº 6 – Prevenir o aproveitamento de benefícios advindos de Tratados/Convenções em circunstâncias inapropriadas;

Ação nº 7 – Prevenir a fuga artificial do status de “estabelecimento permanente”;

Ações nº 8-10 – Aliar as regras de preços de transferências com criação de valor;

Ação nº 11 – Mensurar e monitorar o fenômeno da erosão das bases tributáveis e do deslocamento de lucros (BEPS);

Ação nº 12 – Regras de declaração compulsória;

Ação nº 13 – Relatório sobre a documentação de preços de transferência e informações país-a-país;

Ação nº 14 – Tornar os mecanismos de resolução de disputas mais efetivos;

Ação nº 15 – Desenvolver um instrumento multilateral para modificar Tratados bilaterais de tributação.⁸⁶

⁸⁵ Ibidem. p. 13-14.

⁸⁶ Na versão original: “*Action 1 - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy; Action 2 - Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements; Action 3 - Designing Effective Controlled Foreign Company Rules; Action 4 - Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments; Action 5 - Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance; Action 6 - Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances; Action 7 - Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status; Actions 8-10 - Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value; Action 11 - Measuring and Monitoring BEPS; Action 12 - Mandatory Disclosure Rules; Action 13 - Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting; Action 14 - Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective; Action 15 - Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*” (OECD; G20.

Assim, o projeto tem por desígnio sanar problemas substanciais em matéria fiscal no âmbito internacional, de modo que, uma vez integralmente implementado (isto é, colocado em prática nos moldes dos relatórios divulgados pela OCDE/G20), terá modificado a arquitetura da tributação internacional.⁸⁷ Para isso, o plano opta pelos vieses da cooperação mútua e do multilateralismo, rompendo com o paradigma das medidas unilaterais tradicionalmente tomadas pelos Estados soberanos com vistas ao combate a práticas prejudiciais ao ordenamento jurídico-tributário.

Interessante apontar que a OCDE ressaltou, de forma expressa, a importância e a necessidade de se consultar o setor privado e a sociedade civil (incluindo organizações não-governamentais e acadêmicos) de modo a compreender suas reivindicações e como pode o projeto se moldar a elas. Para isso, prevê que representantes desses setores serão convidados ao debate no decurso das deliberações subsequentes pertinentes ao *BEPS Project*. Também dispõe que a principal via de comunicação entre eles e a OCDE será por meio do *Business and Industry Advisory Committee* – BIAC (algo como “Comitê Consultivo Econômico e Industrial”, em tradução livre) e do *Trade Union Advisory Committee* – TUAC (o equivalente a “Comitê Consultivo Sindical”, em tradução livre). Destarte, a OCDE assegura que, anualmente, promoverá consultas transparentes e inclusivas acerca dos diversos pontos elencados no Plano de ação, oportunidades nas quais haverá participação dos agentes supracitados e das demais partes interessadas, garantindo um debate político de alto nível.⁸⁸

Disso, deduz-se que a Organização compreende a importância do diálogo com os mais diversos setores, inclusive aqueles que possam mais facilmente se contrapor às medidas propostas, isto é, os agentes do setor privado, especialmente aqueles ligados às multinacionais.

Por fim, é imperioso salientar, conforme já consignado alhures, que os planejamentos tributários das empresas transnacionais se encontram no epicentro do enfoque tomado pelo conjunto de medidas suso transcritas, “considerados como a principal razão do fenômeno da erosão da base tributária internacional”.⁸⁹

Desta feita, o escopo das próximas linhas será discorrer, especificamente, sobre a Ação nº 12 delineada pela OCDE. Trata-se da possibilidade de estabelecer regras de divulgação

Base Erosion and Profit Shifting Project: Executive Summaries. Final report. 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2019).

⁸⁷ VALDERRAMA, Irma J. M. *Multilateral solutions as regional solutions?* **Leiden Law Blog**, Leiden, 2019. Disponível em: <<https://leidenlawblog.nl/articles/multilateral-solutions-as-regional-solutions>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

⁸⁸ OECD; G20. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

⁸⁹ BARRETO; TAKANO, op. cit., p. 1004.

obrigatória de esquemas de planejamento tributário agressivo às autoridades (no texto original da OCDE, trata-se do instrumento nomeado *mandatory disclosure rules*, que pode ser traduzido de uma forma mais literal como “regras de divulgação obrigatória”), como forma de combater os efeitos prejudiciais que essas práticas têm gerado aos diversos Estados.

3.3 A ACTION 12 DO PLANO BEPS: O SISTEMA DO MANDATORY DISCLOSURE RULES

A Ação 12 do Plano BEPS versa sobre a importância em instituir a obrigatoriedade de os contribuintes declararem os planejamentos tributários por si executados (*mandatory disclosure rules*), especificamente aqueles considerados agressivos. Isso porque a OCDE entende que um dos principais desafios enfrentados pelas autoridades é a falta de informações oportunas, abrangentes e relevantes sobre potenciais estratégias e artifícios que causem prejuízos à arrecadação e, conseqüentemente, às políticas públicas implementadas pelos Estados. Com efeito, o Plano BEPS aduz que a disponibilidade dessas informações é essencial para permitir que os governos identifiquem rapidamente esses problemas acarretados pelos esquemas de planejamentos agressivos.⁹⁰

Ademais, a *Action 12* solicita aos países membros da OCDE e do G20 que desenvolvam em seu regulamento ferramentas de “*disclosure*” que implementem a obrigatoriedade supramencionada, focadas em esquemas internacionais de planejamentos tributários agressivos, além de sistemas de trocas de informações com outras jurisdições.⁹¹

Está a se falar, portanto, numa recomendação da OCDE para que os Estados desenvolvam uma obrigação tributária acessória de declarar (ou “informar”) à administração pública transações, esquemas e/ou estruturas de caráter abusivo ou agressivo. Para isso, é importante que se leve em consideração todos os custos (sejam eles de natureza pecuniária, social, legislativa etc.) para o setor privado e para a própria Administração Tributária de cada país. Ademais, a OCDE consigna no Plano de Ações que, embora essa implementação legislativa nos países deva seguir, ao máximo, o desenho modular traçado no âmbito do Projeto BEPS, deve levar em conta os riscos e as necessidades específicas de cada Estado. Também é ressaltado que essas alterações legislativas devem ser focadas em esquemas tributários de cunho

⁹⁰ OECD. *Base Erosion and Profit Shifting Project: Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report*. p. 13. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1561272418&id=id&accname=guest&checksum=AC4AEB69A488C52C4E4FCFB8EC04E903>>. Acesso em: 30 abr. 2019.

⁹¹ Ibidem, p. 14.

internacional e, além disso, as Administrações Públicas de cada país deverão visar ao estabelecimento de um modelo de partilha de informações com as demais administrações tributárias (sistema de cooperação) e uma sistemática que estimule o *compliance*.⁹²⁹³

Nas palavras de Aloisio Almeida, Ivo Guimarães e Lucas Souza⁹⁴,

a Ação 12 discutiu a importância para os governos e para as empresas de divulgarem antecipadamente, de forma ampla e direcionada, os planejamentos tributários. Para os governos, a divulgação antecipada permite, de forma rápida, identificar potenciais áreas de risco, além de atuar como elemento de dissuasão ao planejamento abusivo. Para as empresas, a apresentação de seus planejamentos traz segurança jurídica, já que, como contrapartida, eventuais planejamentos que sejam considerados impróprios pela Administração Tributária não se sujeitariam a penalidades se corrigidos quando solicitado.

Diversos países, como Estados Unidos, Reino Unido, Canadá, Portugal, Coreia do Sul, já possuem em seus ordenamentos regra de divulgação obrigatória antecipada de planejamentos tributários. Essas normas podem variar conforme o escopo, o declarante, o objeto da declaração, o processo, o prazo e as penalidades, e têm se mostrado eficazes e úteis para as respectivas Administrações Tributárias e contribuintes que as adotam.

Assim, segundo esse entendimento, são patentes as vantagens para os dois lados quando da adoção de regras de divulgação antecipada dos planejamentos tributários, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes. Enquanto aquele teria a oportunidade de “fechar as brechas” onde residem os maiores pontos de vulnerabilidade do Estado na relação jurídico-tributária, estes se valeriam de uma “consultoria” com a própria Fazenda para evitar incorrerem em deslizes que ensejariam sanções.

Todavia, no Brasil, ainda há um certo receio por parte de parcela da doutrina e de boa parte dos contribuintes sobre esse mecanismo sugerido pelo Plano BEPS, especialmente quando se vislumbra a carga subjetiva na definição de conceitos-chave relativos ao projeto, como a “agressividade” dos planejamentos fiscais. Para Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano⁹⁵, a “OCDE parece utilizar-se do ‘princípio das ambiguidades construtivas’” para que seja alcançado um consenso entre os países envolvidos.

Além disso, Luís Eduardo Schoueri⁹⁶ aponta que prepondera no projeto em questão uma espécie de “mentalidade militar”, que dá especial enfoque às atitudes dos contribuintes

⁹² OECD; G20. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. OECD Publishing, Paris. 2013. p. 22. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

⁹³ Ou seja, o “regular cumprimento da legislação tributária com o consequente adimplemento das obrigações fiscais” (VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, jan./abr., 2019, p. 3).

⁹⁴ ALMEIDA, Aloisio Flávio Ferreira de; JÚNIOR, Ivo Tambasco Guimarães; SOUZA, Lucas Syrto Octavio de. O projeto BEPS da OCDE/G20 e o planejamento tributário agressivo. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017. p. 125.

⁹⁵ BARRETO; TAKANO, op. cit., p. 999.

⁹⁶ SCHOUERI, 2016, op. cit., p. 30-31.

enquanto causadoras de fenômenos como o da erosão das bases tributáveis, ignorando a responsabilidade dos Estados nessa questão. Nesse sentido, segundo o autor, imputa-se ao “inimigo” (contribuinte) “a origem de todas as mazelas”, de forma injustificada e egoísta.

Por outro lado, Heleno Taveira Tôres⁹⁷ consigna que a medida é de indubitosa importância, porquanto tem por objetivo

facilitar a transparência e acesso ao Fisco, antes ou durante a execução do ‘planejamento tributário agressivo’, para identificar as pessoas envolvidas e a relação entre forma e substância dos atos, de sorte a permitir a separação entre casos de evasão, de elusão e de planejamento legítimo.

Outrossim, no mesmo sentido, Luciana Grassano Mélo e João Otávio Pimentel⁹⁸ apontam que “a medida seria bem-vinda e, certamente, traria um ambiente de maior segurança jurídica na estruturação de operações complexas com efeitos tributários de múltiplas possibilidades de interpretação”.

O fato é que, independente do posicionamento acerca da plausibilidade da inserção desse instrumento nos ordenamentos jurídicos internos dos países, há que se analisar outros fatores. O primeiro é que, notadamente, grande parte dos países desenvolvidos já adotam esse mecanismo, o que nos mostra que há essa “tendência” do ponto de vista do estudo do direito comparado. Outra questão relevante é que a ponderação sobre a adoção desse tipo de regra deve ser feita com uma cautela maior (isto é, com uma maior boa vontade, por assim dizer) pelos países que pretendem ingressar na OCDE, como é o caso do Brasil, por exemplo (fator que será analisado mais minuciosamente no capítulo seguinte). Por fim, mas não menos importante, outro ponto que deve ser levado em consideração é que, como já exaustivamente aduzido, esta é uma das medidas que fazem parte de um pacote que tem por objetivo principal combater um mal maior, que é a erosão das bases de tributação. E como o Brasil faz parte do G20, justamente o grupo que “encomendou” tais medidas, tem uma certa obrigação de, minimamente, apreciar a matéria com a devida atenção que ela demanda.

No mais, por se tratar de uma sistemática com a qual não se está acostumado a lidar no Brasil, compreender o regime de *mandatory disclosure rules* se torna uma tarefa não tão fácil. Por esse motivo, além das explanações já feitas, serão trazidos exemplos práticos de países que adotaram esse sistema de revelação de planejamentos agressivos.

⁹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico, 26 de julho de 2015. Disponível em : <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>> Acesso em: 22 jun. de 2019.

⁹⁸ MÉLO; PIMENTEL, 2016, op. cit., p. 94.

3.3.1 Uma Busca no Direito Alienígena

A seguir – sem nenhuma intenção de esgotar a análise pelo viés do direito comparado – serão brevemente sondadas as aplicações do sistema em estudo às legislações britânica e portuguesa. É mister consignar, por oportuno, que vários outros países também adotam o regime de *mandatory disclosure rules* em seu arcabouço normativo, a exemplo dos Estados Unidos (*IRC section 6662*, após 22 de setembro de 2004, e sanções aplicadas conforme a *IRC section 6707A*), África do Sul, Canadá, Irlanda, Chile (2015), entre outros.⁹⁹

Por fim, também é importante registrar que, conforme já comentado, essa obrigação tributária deve ser implementada (caso o Estado opte por tal implementação) levando sempre em conta os riscos e as necessidades específicas de cada país, sendo sempre respeitada a sua soberania fiscal. Por esse motivo, o objetivo das próximas linhas não é demonstrar um modelo a ser seguido, mas servem tão somente como exemplificações a título de direito comparado.

3.3.1.1 O Reino Unido e o Programa “DOTAS”

O Reino Unido possui um programa, implementado em 2004, chamado *Disclosure on Tax Avoidance Schemes*¹⁰⁰ (DOTAS)¹⁰¹, o qual, segundo Márcio Parada¹⁰², tem como objetivo a obtenção de informações sobre esquemas de planejamento tributário que “tendam a produzir vantagens no pagamento de tributos ou contribuições sociais se comparados com a adoção de diferentes cursos de ação”, visando, a partir disso, se inteirar sobre os agentes que os desenham, oferecem, comercializam, intermediam ou os utiliza. Ademais, Parada também preleciona que “o tempo da informação é o ponto chave e a Administração Tributária precisa estar preparada para trabalhar e oferecer uma rápida resposta, para que eventuais brechas, fragilidades ou deficiências na legislação sejam fechadas ou corrigidas”.¹⁰³

À vista disso, poderá ser desconsiderada a eficácia (mesmo que retroativa) do esquema. Todavia, importante mencionar que essa divulgação do planejamento tributário, *per si*, não tem

⁹⁹ TÔRRES, 2015, op. cit.

¹⁰⁰ Em português, pode-se traduzir como “Divulgação de Esquemas de Elisão Fiscal” (tradução livre).

¹⁰¹ REINO UNIDO. **Guidance - Disclosure of tax avoidance schemes** (DOTAS). Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2019.

¹⁰² PARADA, Márcio Henrique Sales. **O outro lado da moeda na nova relação entre Fisco e contribuintes** – a obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, jan./jun., 2019, p. 87.

¹⁰³ Ibidem.

o condão de produzir efeitos na situação fiscal do contribuinte que se vale desse artifício.¹⁰⁴ Aliado a isso, também é relevante mencionar que essa espécie de “diretoria antielisão” do Fisco britânico trabalha em conjunto com equipes focadas no *compliance*.¹⁰⁵

Segundo a OCDE¹⁰⁶, ao serem providas com um sistema efetivo de “alerta antecipatório”, as administrações fiscais têm uma gama mais ampla de opções para lidar com os riscos trazidos pelos planejamentos tributários agressivos (ou artifícios do gênero) por meio de regulamentação e do *compliance*.

3.3.1.2 Portugal e a Lei do Planeamento Fiscal Abusivo

A legislação lusitana também possui um sistema baseado no *mandatory disclosure rules*, introduzido pelo Decreto-lei n° 29, de 25 de fevereiro de 2008¹⁰⁷, intitulada pela doutrina portuguesa como “Lei do Planeamento Fiscal Abusivo”. Tal regulamento estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária para prevenir e combater o planejamento fiscal abusivo, visando consolidar uma orientação fundamental “respeitante ao reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adopção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais”.¹⁰⁸

Dessa feita, o principal objetivo do Decreto-lei é adequar a legislação para evitar a eventual utilização de “brechas” que busquem reduzir a carga tributária de forma temerária, que vão de encontro o alcance das finalidades e do espírito da lei tributária portuguesa. Com efeito, a normativa também tem por missão evitar a concorrência desleal entre agentes econômicos.¹⁰⁹

Ademais, interessante consignar que o Decreto-lei em comento prevê no art. 5º, n. 2 que, além do contribuinte, as instituições de crédito, os revisores oficiais de contas, os advogados, os solicitadores, bem como os técnicos de contas que residam no país também estão sujeitos à obrigação, sob pena de arcarem com sanções severas, na forma da lei.¹¹⁰

¹⁰⁴ PARADA, 2019, op. cit., loc. cit.

¹⁰⁵ Ibidem.

¹⁰⁶ OECD. **Base Erosion and Profit Shifting Project**: Mandatory Disclosure Rules, Action 12: 2015 Final Report. p. 9. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1561272418&id=id&accname=guest&checksum=AC4AEB69A488C52C4E4FCFB8EC04E903>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

¹⁰⁷ PORTUGAL. Decreto-Lei n. 29/2008, de 25 de fevereiro de 2008. **Diário da República n.º 39/2008**, Série I, Emissor: Ministério das Finanças e da Administração Pública de Portugal. Disponível em: <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/247717/details/maximized>>. Acesso em: 23 jun. 2019.

¹⁰⁸ Ibidem.

¹⁰⁹ PARADA, 2019, op. cit., p. 90.

¹¹⁰ ABREU, Carlos Pinto de; SOUSA, Luís Milagres e. **Planeamento fiscal agressivo e abusivo**: as novas regras e os novos deveres. Lisboa: Ordem dos Advogados, Conselho Regional de Lisboa, [s.d.]. Disponível, em:

É oportuno enaltecer o fato de que o Poder Executivo português convocou audiências prévias à implementação legislativa, nas quais se fizeram presentes entidades representantes da sociedade civil, entre as quais, a Ordem dos Advogados Portugueses, a Associação Portuguesa dos Bancos e Seguradoras, a Comissão de Valores Mobiliários, entre outros.¹¹¹

Note-se, a partir do exposto, que foram aqui colocados dois exemplos relativos a dois sistemas distintos de gestão tributária, ambos com suas regras específicas de divulgação de planejamento tributário. O primeiro, do Reino Unido, reflete um sistema anglo-saxão, enquanto que o segundo, de Portugal, representa um sistema continental. A principal diferença entre os dois sistemas é que aquele privilegia a autoliquidação das obrigações tributárias por parte dos próprios contribuintes, enquanto este atribui à Administração Tributária todo o encargo pela averiguação das condutas, a fim de investigar se houve a devida observância da legislação. Acerca disso, Ferreiro Lapatza¹¹² aponta que há uma tendência de o sistema continental migrar para um modelo mais parecido com aquele adotado pelo sistema anglo-saxão, uma vez verificado o progressivo aumento da participação do contribuinte nos atos relativos à liquidação fiscal.

3.3.1.3 A União Europeia e a Diretiva 2011/16/UE

Em outubro de 2016, um ano após a divulgação da redação final do Projeto BEPS da OCDE/G20 (*BEPS 2015 Final Reports*), a Comissão Europeia¹¹³ lançou uma consulta pública com vistas a saber o que pensam setores da sociedade civil sobre a possibilidade de a própria União Europeia criar alguma política objetivando limitar a atuação de “consultores” e “intermediários” que facilitam a evasão e elusão fiscais¹¹⁴, com base no Projeto proposto pela OCDE.¹¹⁵

<https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750> . Acesso em: 19 jun. 2019.

¹¹¹ PARADA, 2019, op. cit., p. 91.

¹¹² FERREIRO LAPATZA, JOSE JUAN. *Solucion Convencional de Conflictos en el Ambito Tributario: una Propuesta Concreta*, in **Direito Tributário Internacional Aplicado**, v. II, Coord. Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 294-312.

¹¹³ Instituição da União Europeia que tem por função defender os interesses gerais da UE, mediante a apresentação de propostas legislativas e a execução da legislação, das políticas e do orçamento da UE (UNIÃO EUROPEIA. **Instituições e organismos da UE**. Disponível em: <https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies_pt>. Acesso em: 30 ago. 2019).

¹¹⁴ Note-se que o termo original utilizado pela Comissão Europeia, “*tax avoidance*”, muitas vezes, quer significar elusão fiscal – figura que tem mais semelhanças com o planejamento agressivo – e não elisão fiscal (como sugeriria uma tradução mais literal).

¹¹⁵ COMISSÃO EUROPEIA. *Commission gathers views on future rules to deter promoters of aggressive tax planning schemes*. Brussels, 10 Nov 2016. Disponível em: <https://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3618_en.htm> . Acesso em: 19 jun. 2018.

Ao explicar o pano de fundo para tal medida, a Comissão sustenta que:

Muitas empresas e indivíduos dependem de intermediários para projetar estruturas financeiras que os ajudam a evitar o pagamento de sua justa quota-parte de tributos. Esses intermediários podem incluir consultores em geral, advogados, consultores financeiros e de investimentos, contadores, instituições financeiras, corretores de seguros e agentes que criam empresas (*'Trust and Company Service Providers'*). Os esquemas formulados por esses intermediários geralmente podem levar a uma perda de receita tributária para os cofres do governo (tradução livre).¹¹⁶

Ademais, o Parlamento Europeu¹¹⁷ pediu para a Comissão considerar medidas mais duras e eficazes contra os intermediários que auxiliam em esquemas agressivos de planejamento tributário. O Conselho Europeu¹¹⁸ também incentivou a Comissão a considerar iniciativas legislativas sobre regras de divulgação obrigatória, seguindo as orientações da Ação 12 do projeto BEPS OCDE/G20, com o objetivo de dissuadir mais eficazmente os intermediários que auxiliam nos esquemas de sonegação ou evasão fiscal.¹¹⁹

Nesse contexto, em março de 2018, foi proposta uma emenda à Diretiva Europeia 2011/16/UE (que dispõe sobre a troca automática de informações de caráter fiscal entre os países membros da União Europeia) que visava incorporar novas regras de transparência que atingiriam intermediários auxiliares de esquemas de planejamentos tributários de caráter transnacional que sejam potencialmente agressivos.¹²⁰

A Comissão Europeia ressaltou que, para que essa ação funcionasse de modo correto, seria imprescindível aliar essa regra de divulgação à ampla troca de informações entre os Estados.¹²¹

Conforme preleciona Márcio Parada, ao passo que a Comissão Europeia propõe essa legislação, percebe-se que ela deixa claro que, dentro da realidade de “mercado interno comum”, este resta potencialmente ameaçado pelas práticas fiscais prejudiciais – como o

¹¹⁶ No original: *Many companies and individuals rely on intermediaries to design financial structures that help them to avoid paying their fair share of tax. These intermediaries can include consultants, lawyers, financial and investment advisers, accountants, financial institutions, insurance intermediaries, and agents who set up companies ('Trust and Company Service Providers'). Schemes formulated by these intermediaries can often lead to a loss in tax revenues for government coffers.* (COMISSÃO EUROPEIA, 2016, op. cit., loc. cit.).

¹¹⁷ Órgão da União Europeia diretamente eleito, com responsabilidades legislativas, orçamentais e de supervisão (Ibidem).

¹¹⁸ Instituição da União Europeia responsável por definir as orientações e prioridades políticas gerais da UE (Ibidem).

¹¹⁹ Ibidem.

¹²⁰ PARADA, 2019, op. cit., p. 97.

¹²¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Diretiva do Conselho**. Bruxelas, 21 jun. 2017. Disponível em: <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/PT/COM-2017-335-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

planejamento agressivo – e que o remédio para esse mal seria a adoção de regras de divulgação desses esquemas somadas à cooperação a nível comunitário.¹²²

¹²² PARADA, 2019, p. 98.

4 O DEVER DE DIVULGAR O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A pertinência do estudo acerca do dever de revelar planejamentos tributários à luz do ordenamento jurídico brasileiro em muito se relaciona à proposta da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e, especialmente, a dois principais fatores decorrentes dessa recomendação: em primeiro lugar, porque ela se dá num contexto de degradação da soberania fiscal de diversos Estados como resultado da erosão das bases tributáveis, situação que merece urgente busca por soluções; e, além disso, porquanto o Brasil – país integrante do G20 – hodiernamente expressa grande interesse em ingressar nos quadros da Organização na qualidade de membro. Esta última situação exige que o país aprecie com a devida diligência as recomendações da OCDE, uma vez que esse aspecto será levado em consideração pela Organização no bojo do processo de admissão, pedido que, inclusive, já foi formulado pelo governo brasileiro, em 2017.¹²³

É que o processo de admissão da OCDE conta com algumas etapas, e uma delas se trata do envio de um memorando do país-candidato com seu posicionamento sobre todos os 250 instrumentos legais da Organização.¹²⁴ Entre esses instrumentos legais, se incluem as recomendações,¹²⁵ conceito no qual se encaixa o Plano BEPS, que está a ser analisado no presente estudo. Dessa feita, para que o Brasil logre êxito nesse processo, deverá, preferencialmente, ter um ordenamento jurídico minimamente alinhado com o da organização internacional.

Outrossim, parece haver um certo consenso de que essa adesão é um bom caminho a ser trilhado pelo Brasil, vez que traria diversos impactos positivos, dentre os quais podemos citar uma modernização institucional e a atração de investimento estrangeiro.¹²⁶ Quanto aos aspectos tributários da entrada do país na OCDE, caso ocorra esse ingresso, o Brasil estará no centro internacional do debate acerca da tributação. Assim, ingressar na referida Organização, significaria:

Marcar presença no principal foro de debate em termos de Direito Tributário Internacional; situar-se na vanguarda das principais discussões jurídicas a nível

¹²³ BRASIL. Ministério da Economia. **O histórico da OCDE e a progressiva aproximação entre o Brasil e o organismo internacional.** Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em: 1 set. 2019.

¹²⁴ Ibidem.

¹²⁵ BRASIL. Casa Civil. **Instrumentos legais da OCDE.** Disponível em: <<http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/sobre-a-ocde/instrumentos-legais-ocde>>. Acesso em: 1 set. 2019.

¹²⁶ PARO, Giacomio; STANTON, Gabriel. O ingresso do Brasil na OCDE e alguns debates fiscais. **Jota**. 08 mai. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-ingresso-do-brasil-na-ocde-e-alguns-debates-fiscais-08052019>>. Acesso em: 1 set. 2019.

mundial; adequar-se às melhores práticas internacionais e, com isso, atrair investimentos ao mercado brasileiro.¹²⁷

Além disso, no que toca ao primeiro fator aqui levantado, a urgência em adotar a medida fala por si: não podem ser ignoradas as evidências científicas por trás dos estudos que levaram à elaboração do Plano BEPS (consoante explanado no capítulo 3 deste trabalho), e a Ação 12 é um dos instrumentos mais importantes com vistas a sanar essa problemática, tanto pela perspectiva interna (a proteção do sistema tributário nacional) quanto pela externa (colaboração multilateral entre os países a partir da troca automática de informações capitais entre as administrações tributárias).

Para isso, é imprescindível o devido estudo sobre aspectos legais e, principalmente, constitucionais quanto à adoção da recomendação em comento para que se verifique se o advento dessa obrigação tributária acessória de revelar planejamentos tributários é sustentável à luz do nosso ordenamento. Em sendo positiva a resposta a esta indagação, far-se-á necessária a formulação de breves recomendações sobre como integrar, da melhor maneira possível, as normas de *mandatory disclosure rules* ao sistema tributário pátrio.

4.1 A MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685/2015

Em julho de 2015 foi editada no Brasil a Medida Provisória nº 685,¹²⁸ que, entre outras questões, dispunha sobre a criação da obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo.

Com isso, a redação do art. 7º da MP nº 685/2015¹²⁹ aduzia que o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolvesse atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo deveria ser declarado pelo sujeito

¹²⁷ NAVARRO, 2019, op. cit., loc. cit.

¹²⁸ Dispõe sobre a instituição do 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 (BRASIL. Presidência da República. **Medida provisória nº 685, de 21 de julho de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm>. Acesso em 22 jun. 2019).

¹²⁹ Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;
II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou
III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.
Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando: i) os atos ou negócios jurídicos praticados não possuíssem razões extratributárias relevantes; ii) a forma adotada não fosse usual, utilizando-se de negócio jurídico indireto, ou contivesse cláusula que desnaturasse, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou iii) tratasse de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Ademais, o parágrafo único previa o dever de o sujeito passivo apresentar uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

A MP também previa que, 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 seria intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.¹³⁰

Mais adiante, a medida dispunha que a declaração em epígrafe – inclusive a que tivesse por condão a retificação ou a complementação de uma declaração prévia – seria ineficaz quando: i) apresentada por quem não fosse 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) contivesse hipótese de falsidade material ou ideológica; ou iv) envolvesse interposição fraudulenta de pessoas.¹³¹

Por fim, o art. 12¹³² da MP previa que, em havendo o descumprimento da declaração trazida pelo art. 7º, ou em ocorrendo alguma das situações supramencionadas (previstas no art. 11 da medida), restaria caracterizada a omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude. Além disso, os tributos devidos seriam 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 1996.¹³³ Vale

¹³⁰ 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 acrescidos apenas de juros de mora.

¹³¹ Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:
I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;
II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;
III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; e
IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

¹³² 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.

¹³³ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; [...].

salientar que tal multa poderia alcançar o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento)¹³⁴, algo que foi muitíssimo contestado quanto à sua constitucionalidade (havendo sido alegada violação ao princípio da vedação ao confisco – art. 150, IV, CRFB/88), como será visto adiante, em momento oportuno.

Na exposição de motivos nº 00080/2015, relativa à MP nº 685 de 2015, o então Ministro da Fazenda, Joaquim Levy, sustentou que:

A [...] medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. 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.¹³⁵

Com isso, era trazida uma tentativa de internalização, no direito pátrio, da Ação nº 12 do Projeto BEPS, num esforço por buscar fomentar no país uma implementação legislativa condizente com o novo paradigma de “Fisco Global”¹³⁶. Isso demonstrava que o Brasil estava disposto a, por um lado, colaborar com a agenda internacional que visava coibir práticas agressivas no planejamento tributário e, por outro, preservar sua arrecadação de receitas, buscando não dar margem ao fenômeno da erosão das bases tributáveis como ensejador de um colapso fiscal e social. Nesse sentido, Levy aduziu que

[...] o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.¹³⁷

Ademais, o Ministro concluiu ressaltando que o principal objetivo da medida provisória em epígrafe era

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [...].

¹³⁴ Percentual, inclusive, confirmado pelo Sumário Executivo da Medida Provisória (Cf. BRASIL. Congresso Nacional. **Sumário Executivo da Medida Provisória nº 685, de 2015**. Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/122464>>. Acesso em: 1 set. 2019).

¹³⁵ BRASIL, Presidência da República. **EM nº 00080/2015 MF, de 7 de julho de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf>. Acesso em 1 set. 2019.

¹³⁶ TÔRRES, 2015, op. cit., loc. cit.

¹³⁷ BRASIL, 2015, op. cit., p. 01.

instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.¹³⁸

Segundo Heleno Taveira Tôres, tal medida foi de grande importância, tendo por finalidade: (a) permitir segurança jurídica ao setor privado; e (b) redução dos custos com litígios por parte das administrações tributárias, “com a ‘maior coerência possível’ entre os países. Uma condição fundamental para favorecer a competitividade e promover uma concorrência equilibrada entre empresas nacionais e estrangeiras”.¹³⁹

Demais disso, o tema gerou grande polêmica entre os doutrinadores tributaristas brasileiros: enquanto parte deles ficou otimista com a medida, qualificando-a como uma “racionalidade coerente com os novos tempos de *compliance* do Direito [...], a justificar controles mais rigorosos por parte da Administração Tributária, preservados [...] os direitos e garantias fundamentais”,¹⁴⁰ outra parte acusava a MP de ser uma propagadora, no Direito Tributário, de uma forma de “punitivismo”.¹⁴¹ Também foi alvo de severas críticas¹⁴² o fato de o Poder Executivo não ter convocado setores sociais para o debate, como os exemplos de Portugal, União Europeia (que cogitou fazê-lo, caso prossiga com a implementação legislativa) e conforme a própria OCDE recomenda que seja feito – consoante o que já foi aduzido no capítulo anterior deste trabalho.

Diante de todo o exposto, parece razoável o entendimento de Márcio Parada, no sentido de que não houve um esforço prévio do Fisco que objetivasse oferecer uma contrapartida ao contribuinte. Assim, preleciona o autor que

a impressão dos contribuintes foi que, às pressas, reproduzia-se internamente um plano de ação proposto pela OCDE, que pesava ainda mais a carga tributária acessória, com cláusulas penais e rigorosas sanções, sem que absolutamente nada lhes fosse ofertado em troca. [Por isso], a adoção de medidas por parte da Administração Tributária deve ser precedida de análises de percepção, estudando-se o comportamento dos contribuintes.¹⁴³

Nesse mesmo diapasão é o entendimento de Roberto Salles Lopes, que compreende que o Fisco e o contribuinte necessitam “discutir a relação”, uma vez que o sistema tributário é o

¹³⁸ BRASIL, 2015, op. cit., loc. cit.

¹³⁹ Ibidem.

¹⁴⁰ TÔRES, 2015, op. cit., loc. cit.

¹⁴¹ RODAS, Sérgio. **Com MP 685, punitivismo conhecido no Direito Penal chega ao Tributário**. 31 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direitopenal-chega-tributario>>. Acesso em: 6 mai. 2019.

¹⁴² Ibidem.

¹⁴³ PARADA, 2019, op. cit., p. 100.

mesmo para ambos e, justo por isso, faz-se imprescindível o diálogo. Conforme sustenta o autor, a Medida Provisória nº 685/2015 tratou-se de mais uma oportunidade perdida (dentre tantas outras) no sentido de serem construídos espaços de debate “mais abertos e menos antagônicos sobre as questões de alta indagação no Direito Tributário”.¹⁴⁴ Lopes aduz que, com a tentativa do Fisco de implementar no Direito brasileiro a Ação nº 12 do Plano BEPS (OCDE/G20), mais uma vez, os dois atores “ganharam” uma chance de firmar um espaço para debater questões controvertidas da relação jurídico-tributária. Uma vez mais, a mentalidade antagônica impediu qualquer avanço significativo¹⁴⁵. Nessa esteira, segundo o autor,

a redação da MP 685/2015, artigos 7º a 13, tratou do tema de maneira absolutamente coerente com a “relação desgastada” [...] ou seja: o Fisco fez inserir [...] menção a “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributos”, quando “não possuísem razões extratributárias relevantes”, “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”. Estes eram os casos em que os contribuintes eram obrigados a informar o Fisco sobre suas operações. É irreal imaginar que, com termos e expressões como estas, [...] os contribuintes tivessem qualquer verdadeiro incentivo para se apresentar ao Fisco dizendo: “suprimi tributo por ter realizado um negócio sem motivação extratributária relevante”, por exemplo.¹⁴⁶

Sem embargo, apesar de este trabalho coadunar com a cognição do autor no sentido de entender esses supracitados termos utilizados pela MP como inoportunos diante do atual contexto no tocante à relação Fisco-contribuinte, adiante-se, como será visto mais à frente, que não se vislumbra a inconstitucionalidade desses artigos por afronta ao princípio da segurança jurídica (*vide seção 4.2*).

Ademais, também é imperioso que se ressalte que esse procedimento previsto na MP não contemplava qualquer direito a recurso¹⁴⁷, máxime diante da presunção de omissão dolosa do sujeito passivo e da respectiva imposição de multa (art. 12), o que agravava mais ainda essa relação conturbada. Todavia, quanto a este ponto, interessante consignar o entendimento do Ministério Público Federal, na figura do então Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot, que, quando instado a se posicionar sobre uma possível inconstitucionalidade da MP 685/2015, especificamente sob a alegação de que essa supressão de uma via recursal violaria os direitos fundamentais da ampla defesa e do devido processo legal, alegou que, a despeito de a medida não trazer expressamente uma possibilidade de recurso, de forma alguma ela “impediu o

¹⁴⁴ LOPES, Roberto Salles. O Fisco e os contribuintes precisam discutir a relação. **Jota**. 16 nov. 2017. Disponível em: <<https://www.aspec.info/opiniaoeanalise/artigos/o-fisco-e-os-contribuintes-precisam-discutir-a-relacao-16112017>>. Acesso em: 1 set. 2019.

¹⁴⁵ Ibidem.

¹⁴⁶ Ibidem.

¹⁴⁷ LOPES, 2017, op. cit., loc. cit.

exercício da ampla defesa, por meio de processo administrativo fiscal”.¹⁴⁸ Ato contínuo, aduz que do exame do art. 12 da medida não há possibilidade de antecipar que o *modus operandi* procedimental será efetuado sem a necessária observância do devido processo legal. Sustentou, ainda, o *Parquet*, que uma vez notificado de multa por descumprimento da obrigação acessória e da cobrança de tributos, “poderá o sujeito passivo valer-se de instrumentos administrativos e judiciais para discutir a aplicação das medidas, sendo possível a suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional”.¹⁴⁹

No mais, reconduzindo o debate à avaliação crítica de parte da doutrina, é mister assinalar que, como visto, o Projeto da OCDE/G20 tem como um de seus importantes preceitos a ligeireza da informação, que se afigura enquanto um ponto chave para que as administrações tributárias consigam cumprir os objetivos do Plano (que desaguam no escopo maior: evitar a erosão das bases tributáveis). Pois bem: como transcrito alhures, o art. 7º prevê que “o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior [...] deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano”. Nessa toada, uma rápida interpretação dessa redação leva à constatação de que poderiam ocorrer situações nas quais o Fisco só se manifestaria no terceiro ano após o contribuinte ter se utilizado do esquema,¹⁵⁰ condição que se sustenta como uma incongruência da medida em relação aos propósitos do Plano BEPS.

Não houve, também, um projeto de *compliance* inserido no mecanismo inaugurado pela MP, característica que, conforme já tratado neste trabalho, fazia parte da proposta da OCDE. Ademais, a medida não mencionou “intermediários” ou “promotores” dos esquemas, que são o foco principal da proposta da Organização, tendo se referido apenas aos contribuintes (sujeitos passivos da obrigação).¹⁵¹

Por fim, Roberto Salles Lopes faz colocações cirúrgicas, quando preleciona que o Fisco e os contribuintes agiram de modo a prejudicar ainda mais a velha relação:

O resultado da radicalização da posição do Fisco, de um lado, e da radicalização da reação dos contribuintes, de outro, era óbvio: não se criou qualquer regra, boa ou ruim, completa ou incompleta. Permanece a mentalidade do Fisco de criminalizar os planejamentos tributários, cada vez mais, e dos contribuintes de evitar qualquer conversa sobre o tema, ao argumento de que a Constituição brasileira garante o direito ilimitado ao planejamento tributário e à auto-organização. Num momento histórico

¹⁴⁸ BRASIL. Ministério Público Federal. **Parecer referente à manifestação da Procuradoria-Geral da República nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5366**. Parecer nº 204.587/2015-AsJConst/SAJ/PGR. 2 out. 2015. Relator: Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307878725&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

¹⁴⁹ BRASIL, 2016, op. cit., p. 24.

¹⁵⁰ PARADA, 2019, op. cit., p. 101.

¹⁵¹ Ibidem.

em que o Direito reconhece suas próprias limitações e se reaproxima cada vez mais da moral, em que termos como “ponderação”, “razoabilidade”, “racionalidade” ganham força e presença nos debates jurídicos cotidianos, contribuintes e Fisco, no Brasil, continuam a agir com base em raciocínios limitados, baseados numa lógica binária e ultrapassada de “permitido x proibido”. E, mais do que isso, fechando olhos e ouvidos para o outro lado.¹⁵²

Com isso, percebe-se que, a despeito de o Fisco indubitavelmente ter agido de modo a “fechar as portas” para o diálogo, uma vez que preferiu estipular punições severas em vez de implementar uma medida que estimulasse o *compliance* (dentre outras questões, conforme já explanado), o contribuinte também se apresentou de maneira hostil no debate, preferindo crer numa pretensiosa “superproteção” constitucional a todo e qualquer tipo de planejamento tributário.

De toda sorte, parecem ter prosperado as reações críticas à medida, uma vez que, quando da conversão da MP na Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2015,¹⁵³ o Congresso Nacional rejeitou os aludidos dispositivos, justamente aqueles que implementavam um sistema próximo ao do *mandatory disclosure rules* – conforme proposto pelo Plano BEPS da OCDE/G20 – no ordenamento jurídico brasileiro.

Sem embargo, importante mencionar que, antes que isso acontecesse, havia sido ajuizada a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.366/DF¹⁵⁴, pelo Partido Socialista Brasileiro (PSB), em face dos artigos 7º a 13 (aqueles que criam a obrigação de o sujeito passivo informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo) da medida provisória em epígrafe.

No pleito da parte autora, entre outras questões, foi arguida em face dos dispositivos supracitados a sua inconstitucionalidade:

i) formal, por não cumprir o requisito de urgência para edição de medida provisória que é exigido pelo art. 62 da Constituição,¹⁵⁵ bem como por versar sobre Direito Penal e Processual Penal (sic), violando o § 1º, b, da Carta Magna¹⁵⁶;

¹⁵² LOPES, 2017, op. cit., loc. cit.

¹⁵³ BRASIL. Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em: 22 jun. 2019.

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366/DF. Repte.: Partido Socialista Brasileiro – PSB. Intdo.: Presidência da República. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 19 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4827786>>. Acesso em: 1 set. 2019.

¹⁵⁵ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

¹⁵⁶ Art. 62, § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a: [...]

b) direito penal, processual penal e civil; [...].

ii) por ofensa ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária (art. 150, I, CRFB/88¹⁵⁷), dado que a falta de declaração do planejamento tributário, que é lícito, não poderia ensejar cobrança de tributo, uma vez que – conforme argumenta – “não houve a ocorrência de fato gerador descrito em lei”.

iii) por afronta ao princípio da vedação ao confisco (art. 150, IV, CRFB/88¹⁵⁸), porquanto a multa de 150% sobre o valor do tributo devido (prevista no art. 12 da MP 685/2015) superaria o limite estabelecido como proporcional e razoável pelo Supremo Tribunal Federal.

Todavia, como antes da apreciação dessa ADI pelo Pretório Excelso os artigos impugnados não foram reproduzidos na conversão da medida provisória em lei, o processo foi extinto sem resolução de mérito. De todo modo, merece ser trazido à baila o parecer do Ministério Público Federal, na figura do então Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot, acerca dos pedidos formulados pela parte requerente na ação.

No entendimento do *Parquet*:

i) não há que se falar em inconstitucionalidade formal pelo não cumprimento do requisito de urgência para edição de medida provisória requerido pelo art. 62 da Carta constitucional, porquanto o controle judicial quanto à presença ou não dos elementos para edição de medida dessa natureza somente se legitima quando há patente excesso no uso da discricionariedade por parte do Presidente da República, exorbitância essa que não se verificou no caso em comento; quanto à arguição de inconstitucionalidade por violação ao art. 62, § 1º, *b*, da CRFB/88, também não se vislumbra a aduzida incompatibilidade com o texto constitucional, visto que os dispositivos ora questionados não versam sobre Direito Penal ou Processual Penal, como alegado, e sim sobre obrigação tributária acessória – matéria passível de ser regulamentada via MP, porquanto inexistente no rol¹⁵⁹ de disciplinas vedadas.

¹⁵⁷ 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; [...].

¹⁵⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco; [...].

¹⁵⁹ Art. 62, § 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;

b) direito penal, processual penal e processual civil;

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III - reservada a lei complementar;

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

Ora, quando o art. 12 da MP 685/2015 dispõe sobre a caracterização da omissão dolosa do sujeito passivo, quando do descumprimento da obrigação, acarretando imposição de multa e cobrança de tributos, tudo isso ocorre na esfera tributária, não havendo “previsão de tipo penal e estipulação de pena, mas apenas presunção de dolo por descumprimento de obrigação tributária acessória, com aplicação de multa de natureza tributária”.¹⁶⁰

ii) também não se configura a inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da legalidade estrita em matéria tributária, uma vez que os dispositivos da MP objetivam “detectar a ocorrência do fato gerador e o nascimento de obrigações tributárias”¹⁶¹ – e não cobrar um tributo sem o devido fato gerador descrito em lei. Assim, “só haverá cobrança de tributo, caso se identifique ocorrência de fato gerador definido em lei”.¹⁶²

iii) quanto à alegação pelo requerente de que a multa de 150% sobre o valor do tributo devido (prevista no art. 12 da MP 685/2015) afrontaria o princípio da vedação do confisco, há de se concordar e, portanto, entender pela inconstitucionalidade parcial do dispositivo.¹⁶³ É que o Supremo Tribunal Federal construiu sólida jurisprudência no sentido de considerar enquanto confiscatórias as multas que ultrapassem o valor do tributo devido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I – Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II – Agravo regimental improvido.¹⁶⁴

Diante do exposto, especialmente no que se refere a este entendimento da Procuradoria-Geral da República quanto à inconstitucionalidade parcial do art. 12 da MP, corrobora-se a cognição firmada alhures, quando dito que o Fisco fez a sua opção por estipular punições severas em vez de implementar medidas que incentivassem o *compliance*. Noutro giro, a despeito de boa parte da doutrina e dos contribuintes discordarem da medida a nível de política tributária, também é derradeira a conclusão segundo a qual não se pode sair apontando inconstitucionalidades à medida provisória de forma imponderada (nesse ponto, parece razoável o entendimento do MPF que concordou com a inconstitucionalidade apenas quanto ao desrespeito ao princípio da vedação ao confisco). Pelo contrário, deve-se priorizar o debate

¹⁶⁰ BRASIL, 2015, op. cit., p. 6 et seq.

¹⁶¹ Ibidem.

¹⁶² Ibidem, p. 26.

¹⁶³ BRASIL, 2015, op. cit., p. 27 et seq.

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. AgR no RE 657.372/RS. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. 28 de maio de 2013, unânime. *DJe* 108, 7 jun. 2013.

pragmático que obedeça à razoabilidade e a ponderação necessárias para que seja aberto o espaço ao indispensável diálogo entre Fisco e contribuintes.

No mais, também foi alegada pelo requerente da ADI nº 5.366/DF a inconstitucionalidade dos dispositivos mencionados por afronta aos princípios da segurança jurídica (art. 5º, *caput*, CRFB/88) e livre iniciativa (art. 1º, IV, CRFB/88). Tais questões, no entanto, serão objeto de análise mais adiante. Adiante-se, porém, que ambos os pleitos foram, também, considerados desarrazoados pela Procuradoria-Geral da República.

4.2 A (IN)VIABILIDADE JURÍDICA DE INSERÇÃO DO SISTEMA DO *MANDATORY DISCLOSURE RULES* NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

Mesmo com as pontuais críticas feitas à Medida Provisória nº 685 de 2015, não parece plausível simplesmente valer-se desse exemplo para denunciar uma suposta incompatibilidade da Ação nº 12 do BEPS (e o sistema de *mandatory disclosure rules*) com o ordenamento jurídico brasileiro ou com o contexto no qual se insere a política fiscal no país. Isso porque, conforme apontado, a MP não foi apresentada na melhor versão possível, não estando em conformidade com os padrões mínimos constantes na proposta da OCDE. É por esse motivo que se passa a analisar, nas próximas linhas, aspectos constitucionais e infraconstitucionais que (in)viabilizem a inserção dessa obrigação tributária acessória de declarar planejamentos tributários agressivos (utilizando-se como parâmetro maior o Plano BEPS) no nosso ordenamento pátrio.

Em regra, os argumentos que suscitam a inconstitucionalidade de uma obrigação tributária acessória de revelar planejamentos tributários sempre perpassam por supostas violações à segurança jurídica e ao primado da livre iniciativa.

4.2.1 Quanto à segurança jurídica

A segurança jurídica se trata de uma imprescindível garantia fundamental, constante no art. 5º, *caput*, da Constituição Federal.¹⁶⁵

Segundo Jorge Reinaldo Vanossi, a segurança das relações jurídicas consiste no “conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida”.¹⁶⁶ Nesse

¹⁶⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...].

¹⁶⁶ VANOSSI, Jorge Reinaldo. *El Estado de derecho en el constitucionalismo social*. 1. ed. Buenos Aires: Ed. Universitaria, 1982. p. 30.

mesmo diapasão, José Afonso da Silva ensina que essa garantia fundamental é indispensável para a estabilidade dos direitos subjetivos.¹⁶⁷ Também importante consignar que desse princípio decorrem o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, conforme o art. 5º, XXXVI, da Constituição.¹⁶⁸ Ademais, a segurança jurídica é tida como um direito multidimensional, que se desmembra em subprincípios reunidos nas seguintes categorias: estabilidade, previsibilidade e redução de riscos.¹⁶⁹

Buscando seguir esses baluartes, há quem compreenda que a utilização de expressões vagas e subjetivas no estabelecimento de uma obrigação acessória desse tipo outorgaria uma ampla margem de discricionariedade à administração tributária, motivo pelo qual restaria afrontada a segurança jurídica.¹⁷⁰

Assim, expressões como “exigir que os contribuintes divulguem seus esquemas de planejamento tributário agressivo (tradução livre)”¹⁷¹ – no âmbito do Plano BEPS da OCDE/G20 – ou fraseologias do tipo “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, “omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico” etc. – no âmbito da MP 685/2015 – violariam o princípio em comento.

Ocorre que, na caso da sugestão traçada pela OCDE no Projeto BEPS, embora a recomendação seja que essa implementação legislativa deva seguir, ao máximo, o desenho modular traçado no âmbito do Plano, a Organização ressalta que tal ação deve levar em conta os riscos e as necessidades específicas de cada Estado, devendo haver o devido respeito ao ordenamento constitucional e legal dos países.¹⁷² Dessa maneira, pode-se depreender que, em vez de ameaçar a segurança jurídica, os parâmetros recomendados pelo BEPS são de certo modo “abstratos” (por assim dizer) justamente para que a implementação legal se faça com obediência às peculiaridades constitucionais e infraconstitucionais de cada Estado, de modo a ser devidamente prestigiada a soberania fiscal de cada jurisdição. Seria uma espécie de “silêncio eloquente”.

¹⁶⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 436.

¹⁶⁸ Art. 5º, XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...].

¹⁶⁹ SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Comentário ao art. 5º, *caput*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 229.

¹⁷⁰ Nesse sentido, por exemplo, foi a arguição da parte autora na ADI nº 5.366/DF (BRASIL, 2015, op. cit., loc. cit.).

¹⁷¹ No original: “*require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements*” (OECD; G20, 2013, op. cit., p. 22).

¹⁷² OECD; G20, 2013, op. cit., p. 22.

A seu turno, quanto à MP 685/2015, há de se salientar que os arts. 10 e 13 da medida¹⁷³ apontam que haverá atuação normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, respectivamente, com o escopo de proceder com a “complementação” do ato normativo. Desse modo, o aludido caráter aberto das expressões prescritas pela MP (por mais que na seção anterior deste trabalho se tenha entendido que a utilização desses termos tenha sido inoportuna, mormente pelo atual contexto de tensão na relação entre administração tributária e contribuintes) não se faz suficiente para caracterizar a afronta à segurança jurídica (nesse mesmo sentido entendeu a PGR).¹⁷⁴

Conforme sustenta Leandro Paulsen, atos infralegais como os descritos podem “detalhar as obrigações acessórias criadas por lei, complementando sua normatização, porquanto sujeitas à legalidade relativa”.¹⁷⁵ Com efeito, ressalte-se que o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, I, caracteriza os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas como normas complementares da legislação tributária.¹⁷⁶

Diante disso, é coerente deduzir que não há que se falar em violação ao princípio constitucional da segurança jurídica, desde que as regras de *mandatory disclosure rules* (obrigação tributária acessória de revelar planejamentos tributários) sejam claramente especificadas no ato normativo primário que a introduza no ordenamento brasileiro – que sempre que oportuno será submetido ao controle de constitucionalidade – ou, ao menos, se sujeitem a um detalhamento a posteriori, a partir de atos normativos secundários, promovidos pela administração tributária – que, por sua vez, se submeterão a um controle de legalidade.

Todavia, no atual contexto de tensão na relação entre Fisco e contribuinte no Brasil é recomendável que o legislador tome os devidos cuidados para não produzir um conteúdo normativo que, embora constitucional, claramente não será aceito pelos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária. É por isso que, como já incessantemente mencionado, a OCDE aconselha que seja feito um estudo prévio do impacto de medidas desse tipo, fazendo-se imprescindível dar voz aos diversos setores da sociedade civil que, de algum modo, estejam ligados à pertinência temática do conteúdo em debate, para que haja uma construção multilateral dessa importante medida.

¹⁷³ Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. [...]

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

¹⁷⁴ BRASIL, 2015, op. cit., p. 14.

¹⁷⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 134.

¹⁷⁶ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; [...].

4.2.2 Quanto à livre iniciativa

Por sua vez, a livre iniciativa é concebida pela Constituição de 1988 como um fundamento da República Federativa do Brasil e da ordem econômica, nos termos dos arts. 1º, IV¹⁷⁷ e 170¹⁷⁸, respectivamente, da Carta Política.

No primeiro dispositivo, é trazido em conjunto com os “valores sociais do trabalho” e, no segundo, com a “valorização do trabalho humano”. Ao prescrever tais princípios, e ao aduzir que a ordem econômica se funda nesse primado (tendo ambos como fundamento), o texto constitucional quer deixar clara a sua valorização ao labor humano em relação à economia de mercado, notoriamente capitalista. Dessa maneira, segundo Uadi Lammêgo Bulos, a Constituição priorizou a intervenção do Estado na economia, objetivando dar a devida significação aos valores sociais do trabalho.¹⁷⁹

Com isso, deduz-se que a livre-iniciativa não é absoluta e, como preleciona Bulos, encontra limites “na dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), na defesa do consumidor (art. 170, V), no direito de propriedade (art. 5º, XXII), na igualdade de todos perante a lei (art. 52, *caput*) etc.”¹⁸⁰

Nessa mesma esteira, observa Eros Roberto Grau¹⁸¹ que, desde sua origem, esse princípio não foi concebido para amparar uma ideia de liberdade absoluta de iniciativa econômica. Assim, conforme o autor, “vale dizer: a visão de um Estado inteiramente omissa, no liberalismo, em relação à iniciativa econômica privada, é expressão pura e exclusiva de um tipo ideal”. Aliás, observe-se que até mesmo os países de forte tradição liberal, que prezam por demasiado respeito e incentivo à livre iniciativa, tiveram que se valer de substancial atuação do poder público na atividade econômica, através da regulação estatal, da política fiscal, entre outras formas. A título de exemplo, vide o caso dos Estados Unidos da América, quando do *New Deal*, no governo de Franklin D. Roosevelt.¹⁸²

Ademais, importante mencionar que do princípio da livre iniciativa decorre a autonomia privada e, por conseguinte, o direito à liberdade contratual, motivo pelo qual se permite aos

¹⁷⁷ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; [...].

¹⁷⁸ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...].

¹⁷⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 514.

¹⁸⁰ Ibidem, p. 1517.

¹⁸¹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

¹⁸² BRASIL, 2015, op. cit., p. 17.

particulares livremente celebrar ou deixar de celebrar contratos, além de poderem eleger a espécie contratual que mais se adequa à finalidade pretendida e também de estipular, dentro do instrumento, conteúdo condizente com seus interesses.¹⁸³ Sendo assim, como aqui já reconhecido, é com base nessas e em outras premissas que se assenta o direito de os contribuintes se valerem de planejamento tributário para uma melhor gerência fiscal. Aliás, nos dias de hoje, tal prática não é apenas recomendável, mas essencial para as pessoas jurídicas, consoante os argumentos explicitados no primeiro capítulo deste trabalho.

No entanto, é cediço que o planejamento tributário, enquanto expressão da livre iniciativa, não foge à regra: também não pode ser exercido de maneira ilimitada e sem se submeter ao controle normativo. Demais disso, conforme o supracitado entendimento de que a Constituição priorizou a intervenção do Estado na economia, tendo em vista outros essenciais preceitos – como a justiça social e o bem-estar coletivo –, parece razoável deduzir que essa limitação à livre iniciativa e, conseqüentemente, a justa intervenção do Estado na esfera econômica, se enquadra no atual contexto de erosão das bases tributáveis e perda de arrecadação fiscal pelo poder público – decorrentes de planejamentos fiscais agressivos. Sendo assim, os nefastos efeitos que decorrem dessa prática, enquanto prejudiciais à implementação de políticas públicas e à própria livre concorrência (vide a desleal concorrência gerada entre companhias multinacionais e pequenas e médias empresas atuantes em âmbito nacional, consoante apontado no capítulo 3), são justificativas plausíveis do ponto de vista constitucional a autorizar uma flexibilização do princípio em comento. Por isso, também não se vislumbra inconstitucionalidade de um sistema de *mandatory disclosure rules* como violador da livre iniciativa.

Dessa forma, tendo em vista tudo o que foi acima delineado, não merece prosperar o argumento segundo o qual o planejamento tributário, como expressão da livre iniciativa e albergado pela segurança jurídica, não é passível de ser submetido a uma obrigação tributária acessória de divulgação à administração tributária – mediante critérios e circunstâncias previamente estabelecidos em ato normativo (razoável, proporcional e obediente à constituição) – sob o argumento de que violaria os preceitos constitucionais em epígrafe.

Assumi cognição parecida a Procuradoria-Geral da República, quando da apreciação da (in)constitucionalidade de mecanismo legal nesses moldes. Seguindo as mesmas premissas aqui defendidas, o *Parquet* entendeu que os preceitos constitucionais da segurança jurídica e da livre iniciativa (e mesmo a presunção de inocência, a ampla defesa e o devido processo legal,

¹⁸³ BOULOS, Daniel M. **Abuso do Direito no novo Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Editora Método, 2006. p. 226-240.

que foram elencados na ADI nº 5.366/DF) não são violados quando da adoção do sistema de *mandatory disclosure rules*.¹⁸⁴

4.2.3 Demais considerações e sugestões

Ao passo que se caminha para as considerações conclusivas do presente estudo, faz-se importante acrescentar outros argumentos relevantes, em especial no que toca à constitucionalidade da proposta da OCDE.

Conforme tudo o que já foi apontado, entende-se que não há no ordenamento jurídico brasileiro impeditivos de ordem legal ou constitucional ao estabelecimento de uma obrigação tributária acessória consistente no dever revelar planejamentos tributários que atendam a determinados requisitos trazidos pelo ato normativo.¹⁸⁵ Como preleciona Luciana Grassano Mélo, o dever de colaboração com a administração pública encontra respaldo constitucional, porquanto está implícito nas previsões da Carta Maior sobre o tratamento isonômico (art. 5º, *caput*, CRFB/88), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CRFB/88), bem como o objetivo da República Federativa do Brasil relativo à construção de uma sociedade justa e solidária (art. 3º, I, CRFB/88). Dessume-se, pois, que o sistema de *mandatory disclosure rules* está intimamente atrelado à busca pelo primado da justiça tributária.

No mais, especificamente quanto ao princípio da capacidade contributiva, este também se relaciona de forma patente à inserção dessas regras no sistema tributário brasileiro. Isso porque promoverá maior equidade na concorrência entre pessoas jurídicas (as que não se

¹⁸⁴ “CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE [...]. DECLARAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO DE OPERAÇÕES QUE RESULTEM EM REDUÇÃO, SUPRESSÃO OU DIFERIMENTO DE TRIBUTO. [...]. APLICAÇÃO DE MULTA. COBRANÇA DE TRIBUTO [...]. RESPEITO [...] AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA, DA LIVRE INICIATIVA, DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA, DA AMPLA DEFESA, DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. [...]. 1. A Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015, atendeu aos requisitos constitucionais de urgência e relevância. Visa a permitir à administração tributária federal acesso tempestivo a informações relevantes à arrecadação tributária. Não se constata excesso nem abuso por parte do Poder Executivo. 2. Medida provisória que institui obrigação tributária acessória não incide nas vedações previstas no art. 62, § 1º, da Constituição da República nem dispõe sobre Direito Penal e Processual Penal. 3. Previsão de hipóteses de exigência de declaração de operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo por meio de expressões abertas não afronta o princípio da segurança jurídica. O detalhamento da medida provisória dar-se-á por ato normativo editado pela administração tributária federal. 4. Normas que impõem a sujeito passivo obrigação tributária acessória de declaração de operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo não impedem o livre exercício de atividade econômica, de maneira que não consubstanciam afronta ao princípio da livre iniciativa. 5. Presunção de omissão dolosa por descumprimento de obrigação tributária acessória ou reconhecimento de sua ineficácia não vulnera o princípio da presunção de inocência. 6. São compatíveis com os direitos fundamentais à ampla defesa (que inclui o contraditório) e ao devido processo legal aplicação de multa punitiva e cobrança de tributo por descumprimento de obrigação de declaração de operações que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo. 7. Cobrança de tributo decorrente de identificação de fato gerador, de alguma maneira disfarçado pelo sujeito passivo, não afronta o princípio da legalidade tributária [...]”. (BRASIL, 2015, op. cit., p. 1 et seq.).

¹⁸⁵ ALVES, 2018, op. cit., p. 59.

utilizam dos planejamentos agressivos não se verão mais tão prejudicadas), bem como prevenirá a situação na qual os Estados são compelidos a deslocar o eixo arrecadatório para aqueles que ostentam menor capacidade contributiva – de modo que também contribuiria para um sistema tributário menos regressivo. Aliás, conforme preleciona Marco Aurélio Greco, em contextos como esse a capacidade contributiva tem um maior destaque em detrimento de outros preceitos – como a autonomia privada –, vez que se trata de um princípio capital na construção da sociedade livre, justa e solidária.¹⁸⁶

Nessa mesma esteira, salienta Márcio Parada que

A liberdade para organizar operações com cunho econômico e ao mesmo tempo buscar a menor carga tributária possível deve ser balanceada com o dever de pagar tributos de acordo com o princípio da capacidade contributiva, corolário da igualdade. Se em certos momentos históricos a liberdade superou a igualdade, nesta era pós-globalização é necessário reverter o processo, pensando do ponto de vista dos contemporâneos estados democráticos de direito.

Instrumentos como as regras de revelar planejamentos tributários promovem a “praticabilidade” [...], como conjunto de técnicas que objetivam promover a devida execução do sistema legal.¹⁸⁷

Seguindo adiante, no que tange à troca automática de informações entre administrações tributárias no plano internacional (prevista no âmbito das *mandatory disclosure rules*, da OCDE), imperioso apontar que é de extrema importância, visto que os planejamentos tributários de cunho internacional é que têm sido o foco dessa obrigação de revelar, como já informado neste estudo. Quanto a isso, também é mister destacar que o Fisco tem o dever de conservar todos os dados privados de que tiver conhecimento em razão de sua função. Obviamente, no entanto, essa preocupação é abrandada porquanto todos os contribuintes, anualmente, já fornecem à administração tributária declarações anuais que contêm informações detalhadas.¹⁸⁸ Interessante mencionar que nos modelos de Portugal e do Reino Unido, a identidade dos contribuintes que usam ou intermediam o planejamento fiscal não é, a priori, revelada.¹⁸⁹

Por fim, uma vez trabalhados importantes aspectos constitucionais e legais acerca da introdução da medida em questão no ordenamento jurídico pátrio, não seria demais sugerir que ela seja implementada em conjunto com um programa que vise ao *compliance* fiscal cooperativo.

Preconiza-se, assim, um modelo a partir do qual a administração tributária faça o contribuinte se sentir devidamente incentivado a buscar a conformidade com a lei. Atualmente,

¹⁸⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 70 et seq.

¹⁸⁷ PARADA, 2019, op. cit., p. 105.

¹⁸⁸ Ibidem, p. 106.

¹⁸⁹ Ibidem.

há uma excessiva utilização de medidas punitivas (*sticks*) pelo Estado. Vislumbra-se, em vez disso, um sistema alternativo que se valha de recompensas (*carrots*), de modo a premiar o comportamento do contribuinte que “opte” pelo cumprimento da respectiva obrigação tributária prevista no eventual ato normativo de *disclosure* referente aos planejamentos tributários. Para que esse modelo funcione, também é necessário que as autoridades tributárias venham a assistir e auxiliar os contribuintes da melhor maneira, que esclareçam eventuais dúvidas e, acima de tudo, priorizem o diálogo e a resolução preventiva e consensual de conflitos.¹⁹⁰

Nesse sentido,

Diante da flagrante assimetria de informações entre o contribuinte e a administração fiscal, o que coloca a última em desvantagem, é evidente que a atividade de fiscalização resta prejudicada [...].

Evidencia-se, aqui, a necessidade de uma maior proximidade entre os contribuintes e a administração fiscal, a partir do estabelecimento de uma relação bilateral de confiança, em detrimento da atual desconfiança e beligerância que rege a relação entre ambos. É um novo caminho a ser trilhado [...].

[Com base nisso], no novo modelo regulatório cooperativo, o comportamento de *compliance* do contribuinte é premiado com leniência, assistência técnica e oportunidade de participar da formulação do sistema legal [quanto a este último ponto, tratar-se-ia de uma audiência pública prévia para colher a opinião e as impressões dos contribuintes].¹⁹¹

Pode-se corroborar isso com o fato de que a intenção principal da proposta da OCDE é, antes de tudo, identificar os esquemas de *aggressive tax planning* para que consiga, em tempo, reagir contra a sua utilização por um ou mais contribuintes. Multas e demais sanções não são o escopo principal da medida, mas apenas consequências.¹⁹² Dessa feita, volta-se a apontar um dos principais defeitos da medida provisória brasileira (MP 685/2015): priorizar uma multa desproporcional ao contribuinte em vez de focar numa maior eficácia preventiva, com o tempo adequado para tal.

Contudo, a elaboração desse modelo de *compliance* fiscal cooperativo merece um estudo aprofundado a fim de identificar todos os elementos necessários à sua implementação. Algo que, por óbvio, não poderá ser esgotado neste trabalho. No entanto, trata-se de uma proposta bastante plausível que merece ser defendida de antemão, além de harmonizar significativamente com a proposta ora em pauta, qual seja, o modelo de *mandatory disclosure rules*.

Assim, ao passo que se depreende que o instrumento recomendado pela OCDE na *Action 12* do BEPS é constitucionalmente passível de ser introduzido no Brasil, também parece

¹⁹⁰ VITAIS, 2019, op. cit., p. 14 et seq.

¹⁹¹ Ibidem, p. 15.

¹⁹² PARADA, op. cit., p. 107 et seq.

razoável defender que isso só deve ocorrer quando houver um significativo fortalecimento na relação entre Fisco e contribuintes. Afinal de contas, como dito, o sistema tributário é o mesmo para os dois lados. É preciso fazê-lo funcionar de modo a não sobrecarregar nenhuma das partes: nem o Estado pode deixar de arrecadar a justa quota-parte de cada um, nem o contribuinte pode ser alvo de punições desproporcionais.

Conforme as indispensáveis lições de José Casalta Nabais, o dever fundamental de pagar tributos e arcar com as demais obrigações tributárias não pode ser visto, por um lado, como um mero sacrifício para os contribuintes, nem, por outro, como um mero poder do Estado.¹⁹³ Em verdade, deve ser encarado em primeiro lugar enquanto “o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em um estado fiscal”.¹⁹⁴

Isto posto, compreende-se, aqui, que a obrigação acessória de revelar planejamentos tributários a partir de uma medida que também incentive o *compliance* cooperativo, devidamente precedida de um mais salutar relacionamento entre os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, seria bem-vinda ao ordenamento jurídico brasileiro, privilegiando caros preceitos constitucionais, como a capacidade contributiva, a isonomia, a justiça social e a livre concorrência.

¹⁹³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos** – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012. p. 679.

¹⁹⁴ Ibidem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao presente Trabalho de Conclusão de Curso coube a tarefa de analisar a obrigação tributária acessória de revelar planejamentos tributários – correspondente ao sistema de *mandatory disclosure rules*, proposto pela OCDE – como possível resposta ao fenômeno da erosão das bases tributáveis, à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

Em primeiro lugar, buscou-se investigar o panorama no qual se encontra o planejamento tributário, frente ao novo paradigma de globalização de mercados. Percebeu-se que o planejamento fiscal chega a ser um pressuposto substancial para a sobrevivência de empresas multinacionais, vez que estas se encontram numa realidade mercantil que cada vez mais exige a dinamização nas relações de mercado, a potencialização de resultados e a diminuição de despesas e riscos. Além disso, se encontram imiscuídas numa gama tal de relações jurídicas cujas implicações estão atreladas a tantos ordenamentos jurídicos, que a devida assessoria jurídica e contábil tem uma relevância capital a fim de proceder com um planejamento que as auxilie.

Todavia, também se constatou que nesse cenário no qual empresas depositam cada vez maior expectativa nos planejamentos fiscais, abre-se espaço para eventuais abusos, que passaram a ser denominados pela doutrina do Direito Tributário Internacional e pela comunidade internacional como “planejamentos tributários agressivos” (*aggressive tax planning*).

Logo após, averiguou-se o fenômeno da erosão das bases tributáveis (*base erosion*). Constatou-se, primeiramente, que ela se trata de um preocupante “efeito colateral” ocasionado pelas condutas agressivas nos planejamentos tributários internacionais de grandes multinacionais – por exemplo, quando se valem de transferências de lucros (*profit shifting*) para jurisdições nas quais as condições fiscais são mais favoráveis a elas. Tal contexto resulta em nefastos efeitos para os Estados “vítimas” desses esquemas – especialmente aqueles mais pobres –, notadamente: i) a escassez de recursos financeiros para que os governos possam proceder com a implementação de políticas públicas, o que acaba por lesar o direito humano ao desenvolvimento; e ii) a majoração de tributos indiretos, como tentativa dos Estados de sanar o déficit gerado a partir da *base erosion*, resultando numa alocação do eixo arrecadatário para aqueles que apresentam menor capacidade contributiva (tanto pessoas físicas quanto jurídicas) e, conseqüentemente, fomentando a regressividade dos sistemas tributários.

Ademais, restou claro que os planejamentos tributários agressivos, bem como o fenômeno da erosão das bases de tributação são conseqüências lógicas do processo de

globalização, o que se induz a concluir que o atual paradigma de “compressão” da soberania fiscal dos países e, com isso, o “estrangulamento” de suas receitas tributárias só tende a aumentar, tendo em vista a cada vez maior intensificação da globalização de mercados.

Assim, o advento do Plano BEPS (elaborado pela OCDE, após instada pelo G20 para tal) veio como uma tentativa de solucionar essa conjuntura que afeta significativamente o adequado funcionamento do Estado. Este estudo se prestou à análise, especificamente, da sua Ação nº 12, que recomenda aos Estados a adoção do instrumento de *mandatory disclosure rules*: a inserção, em seu ordenamento jurídico, de uma obrigação tributária acessória de revelar planejamentos fiscais internacionais às respectivas administrações tributárias, como fator primordial para a identificação de esquemas de planejamento agressivo e a sua coibição. Vale salientar que esse instrumento legal foi elaborado tendo por base a legislação de diversos países que já adotam regime parecido, como Portugal, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, entre outros.

Ademais, quanto a esta análise pelo viés do direito comparado, constata-se que não há um modelo perfeito a ser seguido pelo Brasil, notadamente, por dois motivos: i) em primeiro lugar, porquanto a mera importação de um mecanismo legislativo de uma jurisdição para outra dificilmente daria certo, haja vista a necessidade de se adequar o respectivo instituto à cultura jurídica e às demais peculiaridades constitucionais e infraconstitucionais do país “receptor”, sendo sempre necessários ajustes pontuais nesse processo de “recepção”; ii) em segundo lugar, tendo em conta o fato de não se pode dizer que algum país segue a cartilha do Plano BEPS de uma forma minimamente íntegra quanto à implementação da Ação nº 12. E essa segunda razão pode ser justificada pelo fato de que grande parte dos sistemas jurídicos que adotam as regras de *disclosure* aplicada aos planejamentos tributários ter surgido anteriormente ao Projeto da OCDE e do G20.

Destarte, deduz-se que, via de regra, todos os outros países – em especial os componentes do G20 e os membros da OCDE, num primeiro momento – devem fazer ajustes em suas regras de divulgação de planejamentos tributários agressivos, de modo a adequarem-se ao Projeto e, com isso, tomarem uma posição mais eficaz no combate à erosão das bases tributáveis. Nessa mesma esteira, embora esteja “atrasado” em relação aos demais países supramencionados, o Brasil, caso opte pela implementação em epígrafe, estará participando da construção desse novo paradigma do “Fisco Global”, em tese, necessário ao novo contexto de uma crescente globalização.

Em 2015, foi editada a Medida Provisória nº 685 no Brasil, visando inaugurar no ordenamento jurídico pátrio o sistema de *mandatory disclosure rules* proposto pela OCDE.

Entretanto, parte da doutrina criticou a MP, advogando pela sua inconstitucionalidade, porquanto violaria alguns preceitos constitucionais, como a segurança jurídica, a livre iniciativa, a legalidade e a vedação ao confisco. No entanto, este estudo filiou-se ao entendimento da Procuradoria-Geral da República que, nos autos da ADI nº 5.366/DF, posicionou-se pela inconstitucionalidade apenas do dispositivo que previa a possibilidade de uma multa que poderia chegar a alcançar 150% sobre o valor do tributo, ofendendo o princípio da vedação ao confisco de acordo com o atual entendimento do STF. Ademais, malgrado o fato de ter a maior parte de seus dispositivos em conformidade com a Constituição, concluiu-se que a MP foi infeliz ao preferir estipular uma sistemática mais voltada a punições exacerbadas do que incentivadora do *compliance* fiscal cooperativo – algo que corroborou para que a medida não prevalecesse nesse ponto quando da conversão da MP em lei.

Por fim, após vasta pesquisa bibliográfica, legislativa e jurisprudencial, conclui-se pela viabilidade jurídica da implementação de uma obrigação tributária acessória de revelar planejamentos fiscais – especialmente aqueles de cunho internacional e que tenham “vestígios de agressividade” – de modo a privilegiar caros preceitos constitucionais, dentre os quais podem se destacar a capacidade contributiva, a isonomia, a justiça social e a livre concorrência. Não obstante, restou claro que, para que esta medida alcance maior efetividade, Fisco e contribuintes devem superar a atual relação conturbada e priorizar a cooperação por um sistema tributário mais justo para ambas as partes. A partir disso, preconiza-se um modelo que una a obrigação acessória em epígrafe a um mecanismo de *compliance* fiscal cooperativo, objetivando um sistema que favoreça o diálogo.

É mister salientar, por oportuno, dois importantes pontos que marcam a relevância acadêmica e social da presente pesquisa: primeiramente, concluiu-se que a adoção desta medida implicará numa mais efetiva proteção da receita tributária frente ao aludido fenômeno, o que trará maior proteção à implementação de políticas públicas pelo Estado e permitirá uma concorrência consideravelmente mais leal entre companhias multinacionais e empresas de médio e pequeno porte atuantes a nível nacional; e, em segundo lugar, o estudo inferiu que a adoção desta e de outras medidas propostas pela OCDE configura um passo imprescindível a ser dado pelo Brasil rumo à sua almejada entrada na Organização.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Carlos Pinto de; SOUSA, Luís Milagres e. **Planeamento fiscal agressivo e abusivo: as novas regras e os novos deveres**. Lisboa: Ordem dos Advogados, Conselho Regional de Lisboa, [s.d.]. Disponível em: <https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750>. Acesso em: 19 jun. 2019.

ALLEN, Peter; DU CANN, Gerard; CAMBRIDGE, Ellie. *Fire and fury: Humiliated Macron to announce more tax cuts and beg Yellow Vest rioters for forgiveness as thousands are arrested in violent 'Day of Rage' protests*. **The sun**. London, 9 Dec. 2018. Disponível em: <<https://www.thesun.co.uk/news/7935709/humiliated-macron-to-announce-more-tax-cuts-and-beg-yellow-jacket-rioters-for-forgiveness-as-thousands-are-arrested-in-violent-day-of-rage-protests/>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

ALMEIDA, Aloisio Flávio Ferreira de; JÚNIOR, Ivo Tambasco Guimarães; SOUZA, Lucas Syrto Octavio de. O projeto BEPS da OCDE/G20 e o planejamento tributário agressivo. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017. p. 115-127.

ALVES, Renato José Ramalho. **Justiça tributária e cooperação administrativa internacional: o Brasil perante os padrões de troca de informações da OCDE**. 2018, 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Regulação e Tributação Indutora), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018, p. 34.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BARFORD, Vanessa; HOLT, Gerry. *Google, Amazon, Starbucks: the rise of 'tax shaming'*. **BBC News**. London, 21 may 2013. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>>. Acesso em: 5 mai. 2019.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: CONGRESSO: 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (IBET), 13., 2016, São Paulo. **Anais do XIII Congresso**. São Paulo: IBET, 2016. p. 989-1028.

BILLIONAIRES – The richest people in the world. **Forbes**, New York, 5 Mar 2019. Disponível em: <<https://www.forbes.com/billionaires/#6dcb69f251c7>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

BOULOS, Daniel M. **Abuso do Direito no novo Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Editora Método, 2006

BRAUNER, Yariv. *What the BEPS?* **Florida Tax Review**, n. 2, v. 16. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014. p. 55-115.

BRASIL. Casa Civil. **Instrumentos legais da OCDE**. Disponível em: <<http://www.casacivil.gov.br/brasil-ocde/sobre-a-ocde/instrumentos-legais-ocde>>. Acesso em: 1 set. 2019.

_____. Congresso Nacional. **Sumário Executivo da Medida Provisória nº 685, de 2015.** Disponível em: <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/122464>>. Acesso em: 1 set. 2019.

_____. Ministério da Economia. **O histórico da OCDE e a progressiva aproximação entre o Brasil e o organismo internacional.** Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/cooperacao-internacional/ocde>>. Acesso em: 1 set. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366/DF.** Repte.: Partido Socialista Brasileiro – PSB. Intdo.: Presidência da República. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 19 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4827786>>. Acesso em: 1 set. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. AgR no RE 657.372/RS. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski. 28 de maio de 2013, unânime. *DJe* 108, 7 jun. 2013.

_____. **Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 1 mai. 2019.

_____. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 2 ago. 2019.

_____. Presidência da República. **Medida provisória nº 685, de 21 de julho de 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm>. Acesso em: 1 mai. 2019.

_____. Ministério Público Federal. **Parecer referente à manifestação da Procuradoria-Geral da República nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.366/DF.** Parecer nº 204.587/2015-AsJConst/SAJ/PGR. 2 out. 2016. Relator: Rodrigo Janot Monteiro de Barros. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=307878725&ext=.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 105, p. 409-431, 1 jan. 2010.

CORONADO, Norberto Rivas. **Planificación Tributaria: Conceptos, Teoría y Factores a Considerar.** Santiago de Chile: Editorial Magril Limitada, 2000

CREPADI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. Teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. 1. ed. São Paulo: Lael, 1971.

_____. Evasão e elisão fiscal, in **Elementos de direito tributário**, coord. Geraldo Ataliba (notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário). São Paulo: Saraiva, 1978.

ESPAÑA. *Constitución Española*. Disponível em: <https://www.lamocloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 24 ago. 2019

FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer. **Paradigmas inconclusos**: os contratos entre autonomia privada, a regulação estatal e a globalização de mercados. 2007, 620 f. Tese (Doutoramento em Ciências Jurídico-Econômicas), Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2007.

FERREIRO LAPATZA, JOSE JUAN. *Solucion Convencional de Conflictos em el Ambito Tributario: una Propuesta Concreta*, in **Direito Tributário Internacional Aplicado**, v. II, Coord. Heleno Taveira Tôres. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 294-312.

FINNERTY, Chris; MERKS, Paulus; PETRICCIONE, Mario; RUSSO, Rafaelle. **Fundamentals of international tax planning**. Amsterdam: IBFD, 2007.

GERMANO, Livia de Carli. **Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos**. São Paulo: Saraiva, 2013

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**. Rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBFD. **International Tax Glossary**. Amsterdam: IBFD, 1988.

INGRAHAM, Christopher. *Amazon paid no federal taxes on \$11.2 billion in profits last year*. **The Washington Post**. Washington, D.C. 16 Feb 2018. Disponível em: <<https://www.washingtonpost.com/us-policy/2019/02/16/amazon-paid-no-federal-taxes-billion-profits-last-year/?noredirect=on>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

LOPES, Roberto Salles. O Fisco e os contribuintes precisam discutir a relação. **Jota**. 16 nov. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-fisco-e-os-contribuintes-precisam-discutir-a-relacao-16112017>>. Acesso em: 1 set. 2019.

KRIEGER, Aline Frimm. O impacto do *tax shaming* nos planejamentos tributários internacionais. In: GODOI, Marciano Seabra de.; ROCHA, Sérgio André (Orgs.).

Planejamento Tributário: Limites e desafios concretos. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 43-60.

LIZIERO, Leonam Baesso da Silva. **A soberania no Estado contemporâneo.** Porto Alegre: Editora Fi, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade - análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104.** São Paulo: Dialética, 2001

MÉLO, Luciana Grassano de Gouveia; PIMENTEL, João Otávio Martins. O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. **Revista acadêmica Faculdade de Direito do Recife**, Recife, v. 88, n. 2, jul./dez. 2016. p. 82-101.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêia. **Estado social e tributação:** uma nova abordagem sobre o dever de informar e a responsabilidade por infração. 2008, 245 f. Tese (Doutorado), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2008.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal - limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Vol. 21, mar.-abr. 2003, pp. 11-17.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos** – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

OECD; G20. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.** OECD Publishing, Paris. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. **Base Erosion and Profit Shifting Project: Explanatory Statement. Final report.** 2015. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>>. Acesso em: 6 mai. 2019.

_____. **Base Erosion and Profit Shifting Project: Executive Summaries. Final report.** 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2019.

_____. **Base Erosion and Profit Shifting Project: Mandatory Disclosure Rules, Action 12:** 2015 Final Report. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1561272418&id=id&accname=guest&checksum=AC4AEB69A488C52C4E4FCFB8EC04E903>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

_____. **Plano de ação para combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros** - OECD Publishing. 2014. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page4>. Acesso em: 22 ago. 2019.

PARADA, Márcio Henrique Sales. **O outro lado da moeda na nova relação entre Fisco e contribuintes** – a obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 7, n. 8, jan./jun., 2019, p. 79-113.

PARO, Giacomo; STANTON, Gabriel. O ingresso do Brasil na OCDE e alguns debates fiscais. **Jota**. 08 mai. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-ingresso-do-brasil-na-ocde-e-alguns-debates-fiscais-08052019>>. Acesso em: 1 set. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTEL, João Otávio Martins. **Concorrência fiscal internacional e a reação global contra a degradação dos sistemas tributários**. 2017, 123 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, Regulação e Tributação Indutora), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

PISTONE, Pasquale. *Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law*. **World Tax Journal**. v. 6, n. 1, Fev 2014. p. 7. Disponível em: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-TaxJournal/collections/wtj/html/wtj_2014_01_int_4.html>. Acesso em 18 jun. 2019.

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Disponível em: <<https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 24 ago. 2019.

_____. Decreto-Lei n. 29/2008, de 25 de fevereiro de 2008. **Diário da República n.º 39/2008**, Série I, Emissor: Ministério das Finanças e da Administração Pública de Portugal. Disponível em: <<https://dre.pt/pesquisa/-/search/247717/details/maximized>>. Acesso em: 6 mai. 2019.

REINO UNIDO. **Guidance - Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)**. Disponível em: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf>. Acesso em: 23 jun. 2019.

RODAS, Sérgio. **Com MP 685, punitivismo conhecido no Direito Penal chega ao Tributário**. 31 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direitopenal-chega-tributario>>. Acesso em: 22 jun. 2019.

SALDANHA SANCHES, José Luís. **Os limites do planeamento fiscal**. Substância e Forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra Editora: 2006.

SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Adequação social tributária: contributo para a compreensão constitucional do planeamento fiscal agressivo de multinacionais**. 2016, 212 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas), Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

_____. Cidadania e solidariedade tributária: entre participação e responsabilidade. In ABRANTES, Laís Marcelle Nicolau (Coord.); SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro (Coord.). **Os pilares do Direito: estudos da Teoria Crítica da Cidadania**. João Pessoa: Idea, 2015, v. 1, p. 43-64.

SASSEN, Saskia. ***LosingControl? Sovereignty in a Age of Globalization***. New York: Columbia University Press, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

SILVA, Juarcy C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

SMITH, Adam. **Riqueza das nações**. Vol. I, 7. ed., Tradução de Teodora Cardoso e Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2014. p. 477-478.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Comentário ao art. 5º, *caput*. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 2013.

STIGLITZ, Joseph E. **Globalização: como dar certo**. Trad. Pedro Maia Soares. São Paulo: Cia das Letras, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. 1. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. Limites ao Planejamento Tributário – Normas Antielusivas (Normas Gerais e Normas Preventivas). LC 104/01: uma Norma Anti-Simulação (não publicado). In: MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal - limites ao planejamento tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Vol. 21, mar.-abr. 2003, pp. 11-17.

_____. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Revista Consultor Jurídico, 26 de julho de 2015. Disponível em : <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 22 jun. de 2018.

VALDERRAMA, Irma J. M. *Multilateral solutions as regional solutions?* **Leiden Law Blog**, Leiden, 2019. Disponível em: <<https://leidenlawblog.nl/articles/multilateral-solutions-as-regional-solutions>>. Acesso em: 13 ago. 2019.

VANOSSE, Jorge Reinaldo. ***El Estado de derecho en el constitucionalismo social***. 1. ed. Buenos Aires: Ed. Universitaria, 1982.

VITALIS, Aline. *Compliance* fiscal e regulação fiscal cooperativa. **Revista Direito GV**, v. 15, n. 1, jan./abr., 2019

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.