

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS**  
**Programa de pós-graduação *stricto sensu* em Direito**

**A IMPLEMENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE  
PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: Constitucionalidade E Viabilidade**

**Simone Bento Martins Cirilo**

**Belo Horizonte**

**2020**

Simone Bento Martins Cirilo

**A IMPLEMENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS  
TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: constitucionalidade e viabilidade**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Doutor Marciano Seabra de Godoi

Área de Concentração: Direito Público

**Belo Horizonte**

**2020**

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

C578i Cirilo, Simone Bento Martins  
A implementação da declaração obrigatória de planejamentos tributários no Brasil: constitucionalidade e viabilidade / Simone Bento Martins Cirilo. Belo Horizonte, 2020.  
159 f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi  
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Planejamento tributário. 2. Obrigação tributária - Brasil. 3. Elisão fiscal - Brasil. 4. Sonegação fiscal - Brasil. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.022

Simone Bento Martins Cirilo

**A IMPLEMENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS  
TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: constitucionalidade e viabilidade**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Área de Concentração: Direito Público

---

Dr. Marciano Seabra de Godoi – PUC Minas (Orientador)

---

Dra. Marinella Machado Araujo – PUC Minas (Banca Examinadora)

---

Dr. Sergio André Rocha – UERJ (Banca Examinadora)

---

Dra. Alessandra Machado Brandão Teixeira (suplente) – PUC Minas (Banca Examinadora)

**Belo Horizonte, 12 de março de 2020**

## AGRADECIMENTO

*Ao me aproximar dos dez anos de formada, anos esses em que me dediquei integralmente à advocacia, senti que era hora de dar um passo em uma direção diferente: me atrever a encarar a academia. E a realização desse desejo somente foi possível em razão do apoio de muitos que me cercam.*

*Primeiramente agradeço ao Jonas, cujo apoio e companheirismo foram fundamentais nesses últimos dois anos. Ele assumiu a paternidade de forma plena e me encorajou a continuar mesmo quando o cansaço e a culpa me tiravam do prumo. Ao Theo, que teve que lidar com a minha ausência por várias noites e fins de semana, e ao final se saiu muito bem, se revelando uma criança compreensiva e carinhosa. À Ana, que esteve na minha barriga durante a elaboração do presente trabalho, me dando força e foco. Amo vocês.*

*Agradeço aos meus amados pais e irmão, que semearam e cultivaram em mim a sementinha dos estudos, o que fez com que essa jornada fosse, além de tudo, prazerosa. Em especial, agradeço a minha mãe, uma avó sempre disponível, ajudando a suprir a minha ausência de uma forma excepcional.*

*Aos meus sogros e cunhados, que completam a rede de apoio que se formou à minha volta para a finalização desse projeto, meus eternos agradecimentos.*

*Ao restante da minha família e aos meus amigos, a quem sou grata, por compreenderem a minha ausência nos últimos anos e, ao mesmo tempo, tornarem tudo mais leve.*

*Agradeço ao Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi, que aceitou me orientar nesse trabalho e que, com sua dedicação, seriedade e compromisso, se tornou fonte de inspiração e um exemplo a ser seguido na minha vida profissional.*

*Agradeço a todos os colegas e professores do Programa de Pós-Graduação da PUC Minas, pelos laços que foram construídos, pelas descobertas acadêmicas e pelo aprendizado que continuamos a construir.*

*Agradeço, por fim, ao Escritório Rolim, Viotti e Leite Campos, na pessoa dos seus sócios Alessandro Mendes Cardoso e Luciana Goulart, grandes incentivadores dessa empreitada, que incutiram em mim o desejo de estudar novamente e disponibilizaram o tempo que eu precisei para a conclusão desse projeto. Meu muito obrigada também à “Equipe Simone” e ao “Núcleo Alessandro” que seguraram as pontas no dia-a-dia do Escritório nos momentos que estava me dedicando ao Mestrado. E ao Filipi, pela acurada normatização desse trabalho.*

## **RESUMO**

A presente Dissertação se dedicou ao estudo da construção de um modelo de Regime de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários no Brasil, em conformidade com as recomendações da Ação 12 do Projeto da OCDE e do G-20 sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (Projeto BEPS). A metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica que se utiliza de fontes primárias e secundárias, para a compreensão dos objetivos da instituição de um regime de declaração obrigatória, sua abrangência, e a viabilidade e constitucionalidade de sua implementação no Brasil. No desenvolvimento da pesquisa, será inicialmente examinada a definição da expressão planejamento tributário agressivo, fazendo a sua diferenciação com as outras figuras de economia fiscal, como elisão, evasão, elusão e planejamento tributário abusivo, a partir dos documentos publicados pela OCDE e pela União Europeia, bem como da doutrina nacional e estrangeira. Após, será verificada a evolução dos estudos da OCDE acerca do novo modelo de conformidade fiscal baseado no aumento da transparência e da cooperação entre as jurisdições e os contribuintes como uma ferramenta para abordar o problema da não conformidade com as obrigações tributárias em uma escala internacional, e que originou as recomendações previstas na Ação 12 do Projeto BEPS. Será analisada, ainda, o modelo de declaração obrigatória instituído em Portugal no ano de 2008, antes do Projeto BEPS, e a Diretiva nº 2018/822 publicada pela União Europeia em 2018 em atendimentos às recomendações da OCDE. Efetuado esse panorama, serão analisadas as particularidades das regras brasileiras de divulgação obrigatória introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015, que não chegaram a ser convertidas em lei, a sua compatibilidade com as recomendações contidas no relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS e sua conformidade com o ordenamento jurídico nacional. Serão identificados, ainda, os pontos mais sensíveis destacados pela doutrina brasileira que impediriam ou dificultariam a implementação do regime de divulgação obrigatória dos planejamentos tributários no país, como a violação aos princípios da livre iniciativa e da não autoincriminação. Confirmada a hipótese da constitucionalidade e viabilidade de implementação do referido regime no sistema jurídico brasileiro, apresentaremos uma sugestão do modelo que poderá ser adotado pelo Brasil para sua implementação que se coaduna com o ordenamento jurídico vigente. O objetivo da presente pesquisa é contribuir concretamente para o processo legislativo que redundará na definição de importante aspecto da política tributária nacional, a fim de se adequar ao atual paradigma das políticas fiscais internacionais, e fazer com que cheguem aos operadores do Direito Tributário e aos formuladores da política tributária brasileira as devidas sugestões e ponderações acerca do tratamento legislativo do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários no Brasil.

**Palavras-chave:** Modelo de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários. Brasil. Projeto BEPS. Medida Provisória 685/2015.

**ABSTRACT**

This Master's Dissertation has been devoted to the study of the construction of a model of Mandatory Tax Planning Disclosure Regime in Brazil, in accordance with the recommendations of Action 12 of the OECD Project and the G-20 on the base erosion and profit shift (BEPS Project). The methodology used was the literature review that uses primary and secondary sources to understand the objectives of the institution of a mandatory disclosure regime, its scope, and the feasibility and constitutionality of its implementation in Brazil. In the development of the research, the definition of the term aggressive tax planning will be initially examined, distinguishing it from other tax economy figures, such as tax planning, evasion and tax avoidance, based on documents published by the OECD and the European Union, as well as national and foreign doctrine. Afterwards, OECD studies on the new model of tax compliance based on increased transparency and cooperation between jurisdictions and taxpayers will be reviewed as a tool to address the problem of non-compliance with tax obligations on an international scale, and which gave rise to the recommendations provided for in Action 12 of the BEPS Project. It will also analyze the model of mandatory disclosure instituted in Portugal in 2008, before the BEPS Project, and Directive 2018/822 published by the European Union in 2018 in compliance with OECD recommendations. Following this scenario, the particularities of the Brazilian mandatory disclosure rules introduced by Provisional Measure No. 685/2015 will be analyzed, as well their compatibility with the recommendations contained in the Final Report of Action 12 of the BEPS Project and its accordance with national law. It will also identify the most sensitive points highlighted by Brazilian doctrine that would prevent or hinder the implementation of the mandatory disclosure regime of tax planning in the country, such as violation of the principles of free enterprise and non-self-discrimination. Considering that the hypothesis of the constitutionality and feasibility of implementing this regime in the Brazilian legal system will be confirmed, we will present a suggestion of the model that may be adopted by Brazil for its implementation that is in line with the current legal system. The objective of this research is to contribute concretely to the legislative process that will result in the definition of an important aspect of national tax policy, in order to adapt to the current paradigm of international tax policies, and to reach out to tax law operators and formulators of Brazilian tax policy the appropriate suggestions and considerations regarding those of the legislative treatment of the regime of mandatory declaration of tax planning in Brazil.

**Keywords:** Mandatory Tax Planning Disclosure in Brazil. BEPS Project. Provisional Measure 685/2015.

**LISTA DE TABELAS**

<b>Tabela 1 - Planejamentos Tributários declarados em Portugal: 2008/2017 .....</b>	<b>84</b>
---	-----------

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADE	Ato Declaratório Executivo
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIOR	Declaração de Informações de Operações Relevantes
ECF	Escrituração Contábil Digital
GAAR	General Anti-Avoidance Rules
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
JITSIC	Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network
NCC	Norma Comum de Comunicação
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
SAAR	Specific Anti-Avoidance Rules
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>14</b>
<b>1 DEFINIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1 Considerações iniciais .....</b>	<b>19</b>
<b>1.2 Elisão, Evasão Fiscal e Planejamento Tributário Abusivo.....</b>	<b>21</b>
<b>1.3 Definição de Planejamento Tributário Agressivo .....</b>	<b>29</b>
<i>1.3.1 O Planejamento Tributário Agressivo no âmbito da OCDE.....</i>	<i>29</i>
<i>1.3.1.1 Declaração Seul 2006 .....</i>	<i>29</i>
<i>1.3.1.2 Relatório 2008 - Study into the Role of Tax Intermediaries .....</i>	<i>30</i>
<i>1.3.1.3 Relatórios 2011 – Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives e Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning .....</i>	<i>32</i>
<i>1.3.1.4 Relatório 2013 - Tax Planning based on After-Tax Hedging.....</i>	<i>33</i>
<i>1.3.1.5 Projeto BEPS .....</i>	<i>35</i>
<i>1.3.2 O Planejamento Tributário Agressivo no âmbito da União Europeia.....</i>	<i>39</i>
<b>1.4 Diferença entre planejamento tributário abusivo e agressivo .....</b>	<b>43</b>
<b>1.5 A questão da moralidade na caracterização e combate do Planejamento Tributário Agressivo .....</b>	<b>52</b>
<b>1.6 Considerações finais sobre o Planejamento Tributário Agressivo .....</b>	<b>59</b>
<b>2 A DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS – PERÍODOS PRÉ-PROJETO BEPS E PÓS-PROJETO BEPS .....</b>	<b>61</b>
<b>2.1 Surgimento da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário no âmbito da OCDE e sua evolução até a Ação 12 do Projeto BEPS .....</b>	<b>62</b>
<i>2.1.1 Fórum das Administrações Tributárias e Declaração de Seul.....</i>	<i>63</i>
<i>2.1.2 Study into the Role of Tax Intermediaries .....</i>	<i>63</i>
<i>2.1.3 Combate ao planejamento tributário agressivo por meio do aperfeiçoamento da transparência e do regime de divulgação: Relatório das iniciativas de divulgação .....</i>	<i>65</i>
<i>2.1.4 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting .....</i>	<i>66</i>
<b>2.2 Ação 12 do Projeto BEPS .....</b>	<b>67</b>
<i>2.2.1 Quem está obrigado a prestar a informação? .....</i>	<i>69</i>
<i>2.2.2 Quais informações devem ser prestadas? .....</i>	<i>69</i>
<i>2.2.3 Quando as informações devem ser prestadas? .....</i>	<i>72</i>
<i>2.2.4 Consequências para os casos de não declaração.....</i>	<i>72</i>
<i>2.2.5 Outras recomendações .....</i>	<i>74</i>
<b>2.3 A experiência portuguesa da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário .....</b>	<b>75</b>
<b>2.4 Diretiva 2018/822 da União Europeia.....</b>	<b>85</b>
<i>2.4.1 Pessoas que deverão prestar as informações .....</i>	<i>89</i>
<i>2.4.2 Mecanismos transfronteiriços passíveis de declaração .....</i>	<i>90</i>
<i>2.4.3 Momento da declaração .....</i>	<i>93</i>
<i>2.4.4 Informações a serem prestadas .....</i>	<i>94</i>
<i>2.4.5 Outras previsões da Diretiva .....</i>	<i>94</i>
<b>2.5 Considerações finais sobre os modelos de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários .....</b>	<b>95</b>
<b>3 DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL .....</b>	<b>98</b>

<b>3.1 O modelo brasileiro de declaração obrigatória de planejamento tributário: Regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015</b> .....	98
<b>3.2 Contornos gerais da Medida Provisória 685/2015</b> .....	100
<b>3.3 (In) adequação dos termos das regras da Medida Provisória nº 685/2015 às recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS</b> .....	102
<b>3.4 Posição da Doutrina Brasileira acerca da Declaração Obrigatória dos Planejamentos Tributários</b> .....	113
3.4.1 <i>Violação aos princípios da livre-iniciativa e do livre exercício da atividade econômica</i> .....	114
3.4.2 <i>Ausência de norma geral antielusiva no Brasil</i> .....	118
3.4.3 <i>Autoincriminação</i> .....	125
<b>3.5 Conclusões sobre a tentativa de instituição da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário no Brasil</b> .....	128
<b>4 SUGESTÃO DE UM MODELO DE DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS PARA O BRASIL</b> .....	134
4.1 <b>Natureza jurídica da Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários e questões formais para sua implementação</b> .....	134
4.2 <b>Abrangência</b> .....	137
4.3 <b>Situações passíveis de declaração</b> .....	138
4.4 <b>Quem deve declarar</b> .....	141
4.5 <b>Momento da apresentação da Declaração</b> .....	142
4.6 <b>Informações a serem prestadas</b> .....	143
4.7 <b>Medidas para cumprimento do regime e suas penalidades</b> .....	144
4.8 <b>Síntese conclusiva sobre o modelo de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários para o Brasil</b> .....	148
<b>CONCLUSÃO</b> .....	152
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	154

## INTRODUÇÃO

A escolha do tema “Implementação do Regime de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários no Brasil” para a presente pesquisa se deu em razão dos amplos estudos realizados ao cursar a cadeira de Direito Tributário Internacional do Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC-Minas. Após a leitura de vários autores brasileiros e estrangeiros e das intensas discussões em sala de aula, direcionadas pelo Professor Doutor Marciano Seabra de Godoi, orientador do presente trabalho, ficou claro que os países e as organizações mundiais têm mostrado cada vez mais sua preocupação com a forma em que os tributos são exigidos dos contribuintes, principalmente das empresas multinacionais.

O avanço da globalização aliado à constante inovação tecnológica e informacional fez com que a atividade econômica e financeira das empresas passasse a ocorrer em um âmbito global, envolvendo diferentes ordens jurídicas, administrações tributárias e jurisdições. O fato de uma mesma transação poder ser classificada como lícita em uma jurisdição e ilícita em outra, somada às incontáveis diferenças de interpretações possíveis a partir de um mesmo enunciado normativo, até mesmo das expressões utilizadas nos acordos internacionais de bitributação, colaboram para que os contribuintes se utilizem das inconsistências existentes entre os ordenamentos jurídicos com o objetivo de redução dos tributos a pagar, ou mesmo de provocar a situação de dupla não tributação não desejada pelos países, por meio de planejamentos tributários cada vez mais ousados e criativos.

Quando as grandes empresas e pessoas físicas mais abastadas deixam de recolher os tributos incidentes sobre a sua renda aos países que lhes dão condições sociais para atuar, em função da criação e utilização de esquemas criativos ou sofisticados para transferir o seu lucro para localidades com tributação mais favorecida, ou até para não recolher qualquer tributo, ocorre a transferência, aos contribuintes que possuem uma capacidade contributiva infinitamente inferior, do fardo de sustentar a estrutura jurídica do Estado de proteção de direitos de liberdade ou direitos de propriedade, e, conseqüentemente a geração de renda e riqueza, além da viabilização dos direitos econômicos e sociais.

Como uma das formas de combater esse problema dentro da legalidade e do Estado de Direito, a partir das últimas décadas, temos observado no cenário tributário internacional, o estabelecimento gradual de um modelo de conformidade fiscal baseado no aumento da transparência e da cooperação entre as jurisdições e entre os sujeitos envolvidos nos arranjos tributários realizados tanto em âmbito interno como internacional.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a partir da criação do Fórum das Administrações Tributárias no ano de 2002, inspirando-se nas experiências de Administrações Tributárias de vários países do mundo, vem aprimorando e reforçando esse novo modelo cooperativo como uma ferramenta eficaz para abordar o problema da não conformidade com as obrigações tributárias em uma escala internacional, principalmente em relação aos efeitos da fraude, da evasão fiscal e dos esquemas de planejamento tributário agressivo. Ao invés de optar por uma abordagem meramente repressiva, a OCDE busca uma mudança no comportamento dos contribuintes e das Administrações Tributárias, baseada em uma relação de transparência, confiança e crescente assistência administrativa.

É nesse contexto que surgem, no âmbito da OCDE, as primeiras iniciativas que levaram ao desenvolvimento da declaração obrigatória dos planejamentos tributários agressivos e abusivos. Tais iniciativas culminaram com a publicação do Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS<sup>1</sup>: *Mandatory Disclosure Rules*, em 2015, cujo objetivo, em linhas gerais, é o de estabelecer recomendações para a adoção doméstica de regras de declaração obrigatória de transações, mecanismos ou estruturas de caráter abusivo ou agressivo, verificados em âmbito internacional, baseadas na experiência dos países que já possuem regras semelhantes. O relatório utiliza, para tanto, um combinado das regras de declaração obrigatória já existentes nos Estados Unidos, Canadá, África do Sul, Reino Unido, Portugal, Irlanda, Israel e Coreia.

A finalidade dessa declaração é justamente aumentar a transparência das transações, proporcionando às autoridades fiscais acesso precoce a informações acerca dos planejamentos tributários abusivos e agressivos praticados pelos contribuintes, para que elas tenham a oportunidade de rapidamente adotarem providências para evitar as perdas tributárias, mediante avaliações de risco, auditorias, ou mudanças na legislação e nos regulamentos. São objetivos declarados, ainda, identificar os promotores dos mecanismos potencialmente agressivos e seus usuários, bem como dissuadir os contribuintes de utilizá-los, na medida em que saberão que esses serão declarados.

O Brasil, como um país que participou oficial e ativamente dos trabalhos do G20/OCDE que resultaram nos relatórios finais do Projeto BEPS, declaradamente buscou adequar a sua legislação à Ação 12, mediante a edição da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 que, dentre outras questões, previu a instituição da declaração obrigatória das estratégias de planejamento tributário.

---

<sup>1</sup> BEPS é um acrônimo formado a partir da expressão em inglês *Base Erosion and Profit Shifting*, traduzida oficialmente pela OCDE para o português como Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros.

Além de deixar clara a intenção de seguir a tendência mundial de combater os planejamentos tributários nocivos, a Exposição de Motivos da referida Medida Provisória destaca que os principais objetivos dessa inovação legislativa seria instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito das estruturas de planejamentos tributários, conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, além de estimular postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários abusivos ou agressivos.

Ocorre que o modelo brasileiro de declaração obrigatória, ao invés de incentivar a cooperação entre Estado e contribuintes no combate ao planejamento tributário abusivo ou agressivo em observância ao pilar da transparência nas ações do fisco e do contribuinte (um dos pilares do Projeto BEPS, juntamente com a coerência entre as legislações domésticas e a substância econômica na interpretação/aplicação do direito tributário internacional), gerou um quadro de insegurança jurídica aos contribuintes e desconfiança quanto às intenções do Fisco, não sendo compatível com as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS.

A Medida Provisória foi, ainda, alvo de inúmeras críticas pelos juristas brasileiros, que questionaram a sua legalidade e constitucionalidade, pois, ao invés de propor ações dotadas de transparência no vínculo entre o Fisco e o Contribuinte, impôs uma obrigação unilateral, subjetiva, discricionária e com sanções severas.

De toda forma, importante constatar que a Medida Provisória foi um marco inicial no debate sobre o novo instrumento de fiscalização recomendado pela OCDE, o que não deve ser desconsiderado, principalmente diante da intenção declarada do atual Governo Brasileiro de fazer parte da Organização.

Diante desse contexto, elegemos como tema-problema central da presente pesquisa, a avaliação da constitucionalidade e viabilidade da instituição de uma Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários no Brasil, nos termos em que recomendado pela Ação 12 do Projeto BEPS. E, na hipótese de se verificar tal possibilidade, elaborar a sugestão do modelo que o Brasil deverá seguir para sua implementação, a fim de que esse se coadune com o ordenamento jurídico vigente.

Para tanto, utilizaremos como referencial teórico o Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS, que faz o diagnóstico da questão e traz as recomendações de alteração legislativa a serem observadas pelos países que pretenderem adotar esse regime.

O estudo será estruturado em quatro capítulos.

No Capítulo I, examinaremos a definição da expressão planejamento tributário agressivo, fazendo a sua diferenciação com as outras figuras de economia fiscal, como elisão,

evasão, elusão e planejamento tributário abusivo, a partir dos documentos publicados pela OCDE e pela União Europeia, bem como da doutrina nacional e estrangeira.

No Capítulo II, verificaremos a evolução dos estudos da OCDE acerca do novo modelo de conformidade fiscal baseado no aumento da transparência e da cooperação entre as jurisdições e os contribuintes como uma ferramenta para abordar o problema da não conformidade com as obrigações tributárias em uma escala internacional, que originou as recomendações previstas na Ação 12 do Projeto BEPS. Após, verificaremos as recomendações da OCDE em relação aos seguintes pontos: a) quem está obrigado a prestar a informação; b) quais as informações devem ser prestadas; c) quando as informações devem ser prestadas; e d) outras recomendações.

Analisaremos, ainda, nesse capítulo, o modelo de declaração obrigatória instituído em Portugal no ano de 2008, antes do Projeto BEPS, e a Diretiva nº 2018/822 publicada pela União Europeia em 2018 em atendimentos às recomendações da OCDE, a fim de verificar os seus pontos comuns, relativos às transações sujeitas à divulgação, às pessoas obrigadas a declarar, aos tributos envolvidos e às penalidades aplicáveis em caso de descumprimento, bem como para utilizá-las como parâmetro para eventual modelo brasileiro.

Efetuada esse panorama, analisaremos, no Capítulo III, as particularidades das regras brasileiras de divulgação obrigatória introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015, que não chegaram a ser convertidas em lei, a sua compatibilidade com as recomendações contidas no relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS e sua conformidade com o ordenamento jurídico nacional. Nesse capítulo, serão identificados, ainda, os pontos mais sensíveis destacados pela doutrina brasileira que impediriam ou dificultariam a implementação do regime de divulgação obrigatória dos planejamentos tributários no país, como a violação aos princípios da livre iniciativa e da não autoincriminação.

Considerando que a hipótese da constitucionalidade e viabilidade de implementação do referido regime no sistema jurídico brasileiro será confirmada, no Capítulo IV apresentaremos uma sugestão do modelo que poderá ser adotado pelo Brasil para sua implementação que se coaduna com o ordenamento jurídico vigente.

Nosso objetivo com a presente pesquisa é contribuir concretamente para o processo legislativo que redundará na definição de importante aspecto da política tributária nacional, a fim de se adequar ao atual paradigma das políticas fiscais internacionais, e fazer com que cheguem aos operadores do Direito Tributário e aos formuladores da política tributária brasileira as devidas sugestões e ponderações acerca do tratamento legislativo do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários no Brasil.

Ademais, em nossas pesquisas não vislumbramos qualquer trabalho nesse sentido, verificando, assim, o ineditismo e constituição própria do presente trabalho para os estudos dessa linha de pesquisa.

Importa destacar, por fim, que diante da intenção manifestada pelo Governo Brasileiro de integrar a OCDE, é essencial que o país adote as providências necessárias para se aproximar dos modelos de cooperação e transparência fiscal estabelecidos pela referida Organização e que possuem um alcance internacional.

# 1 DEFINIÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

## 1.1 Considerações iniciais

Para que possamos avaliar a possibilidade e viabilidade da instituição de uma Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários Potencialmente Agressivos no Brasil, tema-problema central da presente pesquisa, fundamental se faz analisar a definição da figura do Planejamento Tributário Agressivo.

O avanço da globalização aliado à constante inovação tecnológica e informacional fez com que a atividade econômica e financeira das empresas passasse a ocorrer em um âmbito global, envolvendo diferentes ordens jurídicas, administrações tributárias e jurisdições. O fato de uma mesma transação poder ser classificada como lícita em uma jurisdição e ilícita em outra, somada às incontáveis diferenças de interpretações possíveis a partir de um mesmo enunciado normativo, até mesmo das expressões utilizadas nos acordos internacionais de bitributação, colaboram para que os contribuintes se utilizem das inconsistências existentes entre os ordenamentos jurídicos com o objetivo de redução dos tributos a pagar, ou mesmo de provocar a situação de dupla não tributação, por meio de planejamentos tributários cada vez mais *ousados* e *criativos*.

Diante desse cenário, o modelo até então existente, segundo o qual o dever de contribuir se concretizava tão somente com a exigência do pagamento do tributo que a lei determinava (nem menos, nem mais), pareceu não ser mais suficiente, principalmente em um contexto de crise financeira mundial e de aumento da dívida pública<sup>2</sup>.

Paolo Piantavigna<sup>3</sup> observa que, em função desse contexto, houve uma reativação do princípio da eficiência tributária<sup>4</sup>, mediante a preocupação com os efeitos indesejados criados

---

<sup>2</sup> MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva em BEPS: una visión comparada com los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. In: ALMUDÍ CID, José Manuel *et al.* **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)**: G-20, OCDE e Unión Europea. Navarra: Aranzadi, 2017. p. 85-108.

<sup>3</sup> PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Agressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, v. 9, n. 1, jan. 2017. p. 50.

<sup>4</sup> Para Piantavigna, em um sentido puramente econômico do princípio da eficiência tributária internacional, a tributação deveria ser neutra e afetar as escolhas comerciais dos contribuintes da menor forma possível, incluindo a escolha do lugar da produção da renda. Afirma, contudo, que o princípio da eficiência tributária implica não apenas a obrigação dos Estados de reduzir as excessivas interferências nos negócios dos contribuintes, mas também proporcionar o direito dos Estados de desencorajar situações das quais poderia emergir vantagens competitivas injustas em favor de alguns contribuintes e contra outros, e por isso, resultando alocação não efetivas de recursos e desigualdade. Em outras palavras, a eficiência tributária não pode ser somente considerada em termos de dupla tributação, mas também de dupla não tributação. (PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Agressive Tax Planning

por certas oportunidades transfronteiriças, usualmente indicadas por uma séria de adjetivos como *sofisticada, criativa, inaceitável*. Essas oportunidades de planejamento tributário, apesar de não resultarem em uma evasão fiscal *fora da lei*, nas palavras de Klaus Vogel<sup>5</sup> “podem alcançar um ponto em que podem não ser toleradas por um sistema legal que se baseie em princípios de justiça”.

Isso porque, quando as grandes empresas e pessoas físicas mais abastadas deixam de recolher os tributos incidentes sobre a sua renda aos países que lhes dão condições sociais para atuar, por criarem e utilizarem esquemas *criativos* ou *sofisticados* para transferir o seu lucro para localidades com tributação mais favorecida, ou até para não recolher qualquer tributo, ocorre a transferência, aos contribuintes que possuem uma capacidade contributiva infinitamente inferior, do fardo de sustentar a estrutura jurídica do Estado de proteção de direitos de liberdade ou direitos de propriedade, e, conseqüentemente a geração de renda e riqueza<sup>6</sup>, além da viabilização dos direitos econômicos e sociais.

Estão no foco dessa preocupação as práticas das multinacionais que se aproveitam das vantagens dos padrões tributários internacionais e dos sistemas tributários domésticos que não se encontram mais alinhados com as mudanças do ambiente empresarial em escala global.

A OCDE<sup>7</sup>, no Relatório da Final da Ação 12 do Projeto BEPS, reconhece a ocorrência desses esquemas criativos e que envolvem diversas jurisdições, afirmando que

International schemes are more likely to be specifically designed for a particular taxpayer or transaction and may involve multiple parties and tax benefits in different jurisdictions, which can make these schemes more difficult to target with domestic hallmarks.<sup>8</sup>

É fundamental consignar já de início que o objeto do presente trabalho não é a análise de como as declarações obrigatórias combateriam a minimização do pagamento de tributos pela prática de comportamentos ilegais (evasão fiscal), ou artificiais (planejamentos tributários

---

in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, v. 9, n. 1, jan. 2017. p. 48.)

<sup>5</sup> VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 3. ed. Haia: Kluwer Law International, 1997. Art. 1, n. 77, p. 117.

<sup>6</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 46.

<sup>7</sup> A OCDE, fundada em 1961, conta atualmente com 36 países-membros, a grande maioria europeus e quase todos eles de alta renda e alto desenvolvimento econômico. A OCDE é, há muitas décadas, o principal organismo internacional responsável pelo estudo, monitoramento e desenvolvimento do direito tributário internacional. Brasil, Argentina e Peru formularam oficialmente pedido de ingresso na OCDE, mas o processo de admissão de novos países é lento e complexo.

<sup>8</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report**. OECD Publishing: Paris, 2015. p. 10.

abusivos), mas sim a análise de como as declarações obrigatórias se relacionam com aqueles planejamentos tributários que se aproveitam de disparidades das normas tributárias e das lacunas geradas pela interconexão dos diferentes sistemas tributários nacionais (planejamentos tributários agressivos).

A diferenciação entre essas figuras de economia da carga fiscal nem sempre é de fácil verificação, seja em função da barreira linguística dos termos utilizados para designar tais fenômenos, da inexistência de um conceito comum de planejamento tributário agressivo por órgãos ou instituições internacionais ou, ainda, da confusão de definições dadas pelos próprios legisladores e julgadores.

O fato de haver essa confusão dificulta, inclusive, que os órgãos internacionais e os legisladores domésticos deem tratamento adequado a tais fenômenos com o objetivo de endereçarem as políticas fiscais de combate à indevida redução de tributos.

Para esclarecermos a questão, nesse capítulo, faremos a diferenciação entre elisão, evasão fiscal, planejamento tributário abusivo (*tax avoidance*), focando na definição desse último e sua comparação com o conceito de planejamento tributário agressivo. Após, iremos estudar o nascimento da expressão *planejamento tributário agressivo* no âmbito da OCDE, a sua aplicação pela União Europeia e como esse fenômeno tem sido encarado na era pós-BEPS. Por fim, estudaremos a diferenciação entre os planejamentos tributários abusivo e agressivo, bem como a questão da moralidade e a necessidade de alguma forma de inclusão desse conceito na definição do termo planejamento tributário agressivo.

## **1.2 Elisão, Evasão Fiscal e Planejamento Tributário Abusivo**

É inegável que aos contribuintes é conferido o direito de se organizar de modo que possam suportar a menor carga tributável possível. E, no Direito Tributário, algumas expressões são tradicionalmente utilizadas para designar os tipos de comportamento dos contribuintes que tenham esse objetivo, a depender da sua licitude e da aproximação do objetivo pretendido com a sua realidade negocial.

Como ensina Marciano Seabra de Godoi<sup>9</sup>, a expressão *elisão tributária*, apesar de não constar na legislação brasileira, é bastante utilizada na doutrina e designa tradicionalmente os comportamentos lícitos por meio dos quais os contribuintes organizam e dispõem sua vida

---

<sup>9</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. p. 120.

patrimonial e negocial de modo a, sem infringir o ordenamento jurídico, atrair a menor carga possível de obrigações tributárias.

A expressão evasão tributária, por outro lado, é genericamente utilizada para aquelas situações em que o contribuinte evita, reduz ou posterga o pagamento dos tributos por meio de condutas ilícitas, que implicam infração do ordenamento jurídico. Neste caso, o contribuinte pratica o fato gerador da obrigação e busca de maneira fraudulenta escapar do dever de recolher o tributo. Na evasão tributária, Godoi<sup>10</sup> esclarece

(...) o difícil ou problemático para o aplicador da norma é afastar as manobras fraudulentas de ocultação ou engano engendradas pelo contribuinte e eventualmente por terceiros. Afastadas essas manobras, a constatação da infração do ordenamento jurídico é incontroversa. Portanto, nos supostos de evasão o caráter devido do tributo é admitido de plano, sem que se apresentem problemas reais e efetivos de interpretação ou de qualificação jurídica.

Em relação ao tema, Paulo Ayres Barreto<sup>11</sup> afirma não haver consenso sobre a dicotomia entre elisão tributária e a evasão fiscal, tendo em consideração a licitude ou ilicitude da conduta, porquanto não há, na doutrina brasileira ou estrangeira, unanimidade acerca do significado do conceito de elisão tributária ou da delimitação de sua exata extensão.

De fato, não é tarefa fácil a missão de se qualificar, na prática, determinada estrutura ou operação do contribuinte como uma autêntica prática elisiva ou evasiva. Isso porque há uma enorme zona cinzenta, em que, de um lado, são utilizadas formas jurídica em princípio não vedadas pelo ordenamento jurídico, mas, de outro, que parecem ser artificiosas ou afrontar indiretamente a *mens legis* ou princípios prestigiados em nosso sistema jurídico.

Mas, para fins didáticos, consideraremos a dicotomia entre elisão tributária, para designar os planejamentos tributários lícitos, e evasão tributária, para tratar daqueles que infringem o ordenamento jurídico.

A terceira situação, relativa às condutas que não se encaixam em nenhum dos dois conceitos por se localizarem na chamada zona cinzenta, é denominada planejamento tributário

---

<sup>10</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. p. 120.

<sup>11</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 156-160.

abusivo, *tax avoidance* no direito tributário internacional, *elusión fiscal* no direito espanhol, *elisão fiscal* no direito português<sup>12</sup>, *elusione fiscale* no direito italiano<sup>13</sup>.

Todas essas figuras se relacionam de forma imbricada, auxiliando a delimitação dos exatos limites em que o planejamento tributário do contribuinte pode ser considerado lícito ou ilícito. Diversas foram as propostas de lhes estabelecer contornos mais nítidos. Maior ou menor tolerância à liberdade negocial do contribuinte, ainda que resulte em economia de tributo e uma menor arrecadação pelo Poder Público, poderá ser conferida por um determinado sistema tributário, a depender do conteúdo e da estrutura de suas normas jurídicas constitucionais, em especial os seus princípios informadores.

Apesar de não ser objetivo do presente estudo problematizar a figura do abuso no Direito Tributário, como a expressão planejamento tributário agressivo surgiu associada ao planejamento tributário abusivo, é importante fazer essa breve introdução ao tema, de forma a delimitar a uso correto dessas expressões.

Como explica Marciano Seabra de Godoi<sup>14</sup>, após a inclusão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, podemos utilizar, no Brasil, a expressão *elusão* ou *planejamento tributário abusivo* para designar esse comportamento pelo qual o sujeito passivo recorre à prática de atos ou negócios jurídicos artificiosos e distorcidos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou colocá-lo dentro de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.

No âmbito internacional, apesar de reconhecer que as expressões evasão fiscal e elusão fiscal nem sempre são utilizados de forma precisa ou com um significado uniforme, o Comitê de Experts em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal das Nações Unidas<sup>15</sup> definiu *tax avoidance*, em 2011, como:

---

<sup>12</sup> No Direito Português, a expressão elisão fiscal é utilizada como sinônimo de abuso fiscal (ou *tax avoidance*), diferente do que ocorre no Brasil, em que essa mesma expressão é sinônimo dos planejamentos tributários lícitos. Ver: CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>13</sup> Interessante a observação de Paolo Piantavigna no sentido de que o abuso fiscal ocorre quando contribuintes organizam os seus negócios de forma a obter vantagens a partir das ambiguidades intrínsecas na legislação tributária, como por exemplo, *jogando com palavras*. E a atividade de *jogar* dos contribuintes abusadores é sugerida pela etimologia da palavra *ludere*, levando aos vocábulos *elusión fiscal* em espanhol, *elisão fiscal* em português e *elusione fiscale* em italiano (PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Agressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, v. 9, n. 1, jan. 2017. p. 69).

<sup>14</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012.

<sup>15</sup> UNITED NATIONS. **Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties**. Of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters – Seven Session, Geneva, 24-28 October 2011, E/C.18/2011/CRP.11/Add.1, §73. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/7STM\\_CRP11\\_Add1\\_Tax-Evasion.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/7STM_CRP11_Add1_Tax-Evasion.pdf). Acesso em: 26 maio 2019.

Tax avoidance is not tax evasion. Tax avoidance, in contrast, involves the attempt to reduce the amount of taxes otherwise owed by employing legal means. Tax avoidance occurs when persons arrange their affairs in such a way as to take advantage of weaknesses or ambiguities in the tax law. Although the means employed are legal and not fraudulent, the results are considered improper or abusive. (...) The European Court of Justice (ECJ) defined tax avoidance as “artificial arrangements aimed at circumventing tax law.”

A OCDE no *Commentary on Article 1: Concerning the person covered by convention - I do Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*<sup>16</sup> também expressou a sua preocupação no sentido de que os contribuintes poderão fazer um uso abusivo das legislações fiscais dos Estados através do aproveitamento das diferenças legislativas dos regimes fiscais de cada país, e reconhecendo-se que as Convenções de Dupla Tributação poderão aumentar o risco de abuso, ao facilitar o uso legal de construções artificiais com vista a obter benefícios fiscais conferidos quer pela legislação nacional, quer pela Convenção de Dupla Tributação.

E por meio do seu Glossário de Termos Tributários<sup>17</sup>, a OCDE define Tax Avoidance como “a term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer’s affair that is intend to reduce tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of law it purports to follow”.

Ao definir *tax avoidance*, a doutrina estudiosa do Direito Tributário Internacional destaca o caráter artificioso com o que os negócios são realizados, sob um pretexto de suposta legalidade.

O italiano Pasquale Pistone<sup>18</sup>, por exemplo, afirma que o termo da língua inglesa *tax avoidance* tem sido amplamente utilizado no Direito Tributário para definir as situações relacionadas às vantagens fiscais que podem ser obtidas por meio do contorno das leis tributárias. Em outras palavras, contribuintes obtêm vantagens por meio da exploração do atrito entre a forma que, em tese, não geraria a obrigação de pagar tributos, e a substância, que está relacionada a eventos que, por outro lado, poderiam acionar a responsabilidade pelo tributo.

Para a portuguesa Marta Caldas<sup>19</sup>, o *tax avoidance* está associado a uma violação dos objetivos da norma fiscal, mas não ao desrespeito da letra da norma (da lei); logo, os efeitos

---

<sup>16</sup> Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1). Acesso em: 15 jul. 2019.

<sup>17</sup> Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Acesso em: 26 maio 2019.

<sup>18</sup> PISTONE, Pasquale. The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thought in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 75.

<sup>19</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo**: novos limites ao planeamento fiscal? Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

civis e comerciais eventualmente implicados no esquema abusivo serão preservados. Contudo, e porque se está diante de uma violação indireta da norma fiscal (o desrespeito pelos seus objetivos/espírito), sobre o esquema abusivo recairá um juízo de inadmissibilidade fiscal, que autoriza a que os efeitos fiscais do esquema sejam desconsiderados.

A também portuguesa Ana Paula Dourado<sup>20</sup> descreve essa figura como sendo um arranjo que busca vantagens fiscais cuja concessão não era pretendida pelo sistema legal. Dentre as circunstâncias que levam às referidas vantagens e que devem ser considerados na configuração do planejamento tributário abusivo, aponta o abuso da lei, fraude à lei, substância em contradição com a forma legal, ausência de justificativas econômicas válidas, a artificialidade relacionada à manipulação dos elementos de conexão. Afirma que *tax avoidance* é também definido pela delimitação negativa de seus limites: não é nem a evasão fiscal, que constitui uma ofensa, seja criminal ou administrativa, e nem um planejamento tributário *stricto sensu* (completamente legal e direito fundamental). *Tax avoidance* pode ser caracterizado, portanto, como a zona intermediária entre a economia lícita e a evasão/sonegação.

Por fim, o italiano Paolo Piantavigna<sup>21</sup>, ao tratar do *tax abuse*, seja abuso da lei ou abuso do direito, afirma que esse é geralmente caracterizado pelos seguintes elementos:

- a) a obtenção de benefícios fiscais impróprios (no sentido de redução fiscal);
- b) um conflito entre o espírito da lei driblada e a disponibilidade das economias fiscais: deve ser determinado se o que o legislador pretendeu seria frustrado se a redução fiscal fosse assegurada (teste objetivo ou teste de legitimidade); e
- c) a ausência de razões comerciais válidas: deve ser determinado se as transações se justificam por motivos comerciais outros que não a redução fiscal (teste subjetivo ou teste do motivo).

A partir da análise das definições acima, resta claro que, no âmbito internacional, é relevante o entendimento de que efetivamente existem práticas que visam à redução de tributos

---

<sup>20</sup> DOURADO, Ana Paula. Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP 111Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 3-4.

<sup>21</sup> PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Agressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, v. 9, n. 1, jan. 2017. p. 56.

que se localizam em uma zona cinzenta, não se enquadrando nos conceitos de lícito ou ilícito, independentemente da denominação que se atribua a essa figura em cada país.<sup>22</sup>

Nas economias mais antigas e desenvolvidas, há muito a doutrina e os legisladores tributários estabeleceram formas de combate a esses esquemas abusivos, se utilizando de institutos jurídicos secularmente conhecidos e estudados no direito civil, as chamadas normas gerais antiabuso ou *general anti-avoidance rules* (GAARs).

Segundo nos ensina Marciano Seabra de Godoi<sup>23</sup>, nos países com ordenamento jurídico de tradição romano-germânica, o legislador tributário descreveu e combateu o fenômeno da elusão por meio de normas gerais que o caracterizavam como uma espécie de fraude à lei (Alemanha, Holanda, Espanha, Portugal) ou como uma forma de abuso do direito (França). Já nos países anglo-saxões, essa conduta foi compreendida e combatida diretamente pela jurisprudência, que, primeiro nos Estados Unidos e posteriormente na Inglaterra, pouco a pouco foi desenvolvendo uma doutrina que desconsidera, para efeitos tributários, os atos e negócios jurídicos que, em seu conjunto, se mostrem desprovidos de substância econômica e racionalidade empresarial, que visem exclusivamente reduzir encargos tributários sem respeitar a teleologia que deve presidir a interpretação e aplicação das normas tributárias.

Além das normas gerais, destinadas a combater, em princípio, qualquer tipo de comportamento elusivo, na legislação desses países também é possível verificar a existência de normas específicas antielusão ou *specific anti-avoidance rules* (SAARs), ou seja, normas que coíbem um caso específico de planejamento tributário abusivo, como por exemplo, os limites da dedução de juros.

A caracterização da elusão como fraude à lei ou abuso de direito, e a utilização dessas figuras para descrever o mecanismo de reação das normas gerais, responde ao seguinte propósito: combater com eficácia os planejamentos tributários abusivos, sem negar aos contribuintes as garantias do Estado de Direito e o próprio direito à economia tributária.

No âmbito das Nações Unidas, conforme esclarece Marta Caldas<sup>24</sup>, como meio de reação ao planejamento fiscal abusivo também se sugere a cooperação internacional, mencionando a esse título o trabalho realizado pelas Autoridades Tributárias dos países parte

---

<sup>22</sup> Ver: DOURADO, Ana Paula. Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 3-9.

<sup>23</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. p. 120.

<sup>24</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

da OCDE no combate ao *tax avoidance*, inclusive para coibir o uso abusivo dos tratados de dupla tributação.

Apesar de todo o arcabouço normativo e doutrinário existente nos principais países do mundo e inclusive nos organismos internacionais<sup>25</sup> sobre a caracterização das práticas abusivas de redução de tributo e a sua forma de combate por meio de regras gerais e específicas antielusão, em grande parte da doutrina brasileira ainda se verifica certa resistência a essa terceira figura de planejamento tributário, mesmo após a inclusão do artigo 116, parágrafo único no Código Tributário Nacional<sup>26</sup> em 2001, pela Lei Complementar nº 104:

Veja-se o que consigna Caio Augusto Takano<sup>27</sup> sobre o tema:

Em que pese o raciocínio empreendido por esses autores, optamos, neste estudo, a afastar o conceito de elusão tributária. Operando o direito apenas com o binômio “lícito/ilícito”, não nos parece acertada a criação de uma terceira figura de ilícito tributário. Conquanto possa até facilitar a compreensão da dificuldade inerente à definição de determinados negócios jurídicos como lícitos ou ilícitos, mas também pouco auxilia na identificação de critérios seguros que permitam essa definição ou digam respeito em relação à tolerância dos sistemas tributários a tais negócios. Daí se afirmar que mesmo naquelas operações ou estruturas negociais caracterizadas como elusivas, caberá ao intérprete a difícil missão de identificar a licitude ou a ilicitude de cada qual, tendo em vista o ordenamento jurídico de referência.

Luís Eduardo Schoueri e Ricardo André Galendi Júnior<sup>28</sup>, da mesma forma, negam a existência de um campo próprio para a elusão fiscal no direito brasileiro, por falta de uma definição expressa na legislação:

Brazilian legislation does not define tax avoidance, tax planning, abusive tax planning or aggressive tax planning. Neither does it contain a clarification on this issue in the administrative regulations. Despite the pressure by international organizations for developing domestic mechanisms to confront abusive tax behavior and the increasing demands by the government for tax revenues, the Brazilian tax authorities have failed to come up with a domestic solution compatible with the National Tax Code. This statement does not mean that they have failed to combat tax avoidance, but rather that they have carried out a crusade whose legality is questionable.

---

<sup>25</sup> Ver: DOURADO, Ana Paula. Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 3-22.

<sup>26</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>27</sup> TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, p. 35-57, 2017.

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Brazil. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 199.

Os autores filiados a esse entendimento possuem uma posição teórica sobre os limites do planejamento tributário, segundo a qual deve se preservar uma liberdade ampla de economia fiscal dentro dos marcos da legalidade interna, a fim de se resguardar a segurança jurídica dos contribuintes. Isso porque, o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN) não poderia ser considerada como uma norma geral antiabuso, principalmente em razão do fato de não ter sido regulamentada nem posta em prática no âmbito federal<sup>29</sup>.

De toda sorte, a elusão fiscal no Brasil é desconsiderada pelas autoridades administrativas (Receita Federal do Brasil) e também pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mediante a aplicação de um conceito amplo de simulação, independentemente da criação do parágrafo único do artigo 116 do CTN.

De acordo com Marciano Seabra de Godoi<sup>30</sup>, esse conceito amplo de simulação leva em conta as circunstâncias do caso concreto e indaga a substância real do negócio, para a verificação do eventual caráter artificioso das suas estruturas, engendradas com o abuso de formas jurídicas:

No presente estudo, identificamos que a doutrina (civilista e tributária), a jurisprudência do CC-MF e os julgados do Poder Judiciário vêm manejando – no exame dos planejamentos tributários – um conceito mais amplo de simulação, que revolve a causa concreta dos negócios e por isso é capaz de atingir estruturas negociais extremamente artificiosas e engendradas com abuso de formas jurídicas. A tendência da jurisprudência (CC-MF e Judiciário) é considerar essas operações artificiosas como *simulação* mas não como *sonegação*, com a consequência de não submetê-las a multas agravadas.

Identificamos também – e isso é muito importante – que essa tendência jurisprudencial veio se afirmando nos últimos anos *sem recorrer à aplicação do art.116, parágrafo único do CTN*. Vale dizer: independentemente da aplicação do parágrafo único do art.116 do CTN (criado em 2001 e ainda não regulamentado), o direito brasileiro vem desenvolvendo um sistema de controle dos limites do planejamento tributário que parece haver superado definitivamente os exageros formalistas do passado.

Ora, as operações artificiosas, com vícios de causa e abuso de formas jurídicas que a jurisprudência do CC-MF e do Poder Judiciário vem considerando como *simuladas* são exatamente aqueles procedimentos *sofisticados* de planejamento tributário “adotados com abuso de forma ou de direito” mencionados na Exposição de Motivos da LC 104/2001. Por isso mesmo a fundamentação usada pela jurisprudência e pela doutrina brasileira para demonstrar que determinada operação é simulada (mediante manipulação ou abuso de formas jurídicas) tem sido a mesma fundamentação usada na interpretação e aplicação das normas gerais antielusão presentes há décadas em diversos países.

---

<sup>29</sup> As justificativas desse entendimento serão aprofundadas no capítulo 3 desse trabalho e já deixamos registrado que não nos filiamos a essa corrente.

<sup>30</sup> GODOL, Marciano Seabra de Godoi. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**: volume 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 272-298.

A partir dos estudos internacionais mais recentes, e principalmente da alteração do *modus operandi* dos negócios empresariais no âmbito global, entendemos que não há como negar a existência da elusão fiscal em todos os ordenamentos jurídicos e a necessidade de seu combate, a fim de preservar a justiça fiscal.

Passemos à análise da expressão Planejamento Tributário Agressivo para, após, fazermos a diferenciação entre esse e o Planejamento Tributário Abusivo.

### **1.3 Definição de Planejamento Tributário Agressivo**

#### *1.3.1 O Planejamento Tributário Agressivo no âmbito da OCDE*

Planejamento tributário abusivo e planejamento tributário agressivo, se enquadram em categorias distintas, sendo diversas, por esse motivo, as formas para a sua abordagem.

A ideia de Planejamento Tributário Agressivo foi construída no âmbito OCDE ao longo das últimas décadas.

##### *1.3.1.1 Declaração Seul 2006*

A primeira utilização da expressão Planejamento Tributário Agressivo, segundo Ranier Coimbra<sup>31</sup>, foi na Declaração de Seul em 2006, fruto da terceira Reunião do Fórum da OCDE sobre Administração Tributária<sup>32</sup>, iniciado em julho de 2002. Nesse documento, apesar de as Administrações Tributárias reconhecerem os benefícios da liberalização do comércio e do capital, aliada ao desenvolvimento tecnológico e informacional como mecanismos de crescimento econômico, demonstraram também a sua preocupação com a globalização da economia no que diz respeito à arrecadação tributária. Na referida Declaração constatou-se que o cenário de globalização vem gerando um crescente ambiente de não conformidade das leis tributárias, no contexto da realização de atividades econômicas pelos contribuintes em âmbito internacional.

---

<sup>31</sup> COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 380.

<sup>32</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Third Meeting of OECD Forum on Tax Administration: 14-15 September 2006 – Final Seoul Declaration**. Paris, França, 2006.

Naquela oportunidade, as Administrações Tributárias dos países participantes<sup>33</sup> se comprometeram a se utilizar de iniciativas nacionais, regionais e multilaterais para alcançar uma maior conformidade com as leis tributárias no âmbito do cenário existente de contratos bilaterais e, se necessário, explorar novas ferramentas para auxiliar na detecção da não conformidade internacional. Nesse contexto, foram identificadas quatro áreas nas quais o trabalho deveria ser intensificado, das quais destacamos: (a) o desenvolvimento aprofundado do diretório de esquemas de planejamento tributário agressivo, a fim de se identificar as tendências e medidas para conter tais esquemas; e (b) a análise do papel exercido pelos chamados *tax intermediaries*, como escritórios de advocacia, firmas de contabilidade, consultores tributários e instituições financeiras, em relação à não conformidade das leis tributárias e à promoção da minimização da carga tributária por meio de arranjos tidos como inaceitáveis. Quanto a esse último tema, foi estabelecida a meta de se apresentar um estudo até o fim de 2007.

#### ***1.3.1.2 Relatório 2008 - Study into the Role of Tax Intermediaries***

Em consequência da referida meta, na Reunião de janeiro de 2008 do Fórum sobre Administrações Tributárias, realizada na Cidade do Cabo, foi divulgado o *Study into the Role of Tax Intermediaries* que trouxe em seu glossário a definição do que se deveria entender como Planejamento Tributário Agressivo<sup>34</sup>. Veja-se:

**Aggressive tax planning.** This refers to two areas of concern for revenue bodies:

- **Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences.** Revenue bodies' concerns relate to the risk that tax legislation can be misused to achieve results which were not foreseen by the legislators. This is exacerbated by the often lengthy period between the time schemes are created and sold and the time revenue bodies discover them and remedial legislation is enacted.
- **Taking a tax position that is favorable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law.** Revenue bodies' concerns relate to the risk that taxpayers will not disclose their view on the uncertainty or risk taken in relation to grey areas of law (sometimes, revenue bodies would not even agree that the law is in doubt). – Destaques no original.

---

<sup>33</sup> O Brasil não participou da reunião que originou a Declaração de Seul.

<sup>34</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Study of the Role of Tax Intermediaries**. Paris, França, 2008. p. 87.

Para Marta Caldas<sup>35</sup>, o referido estudo sobre os *tax intermediaries* não traz propriamente uma conceituação de planejamento tributário agressivo, mas uma delimitação do que vem a ser esse tipo de planejamento tributário. De fato, a partir da leitura do referido Glossário, o que se identifica são as duas áreas de preocupação das Administrações Tributárias concernentes ao planejamento tributário agressivo.

A primeira se refere ao planejamento envolvendo uma posição tributária legítima, mas cujas consequências tributárias no âmbito da arrecadação fiscal são inesperadas ou indesejadas. Essa preocupação envolve o risco de se utilizar indevidamente a legislação tributária para alcançar resultados não previstos pelo legislador, bem como o lapso temporal entre a utilização do esquema e o seu conhecimento pela Administração Tributária (sempre posterior). A segunda preocupação se refere à adoção de posição tributária favorável ao contribuinte, sem que esse divulgue abertamente nas obrigações acessórias que há incertezas na legislação quanto a questões determinantes à economia fiscal.

Em que pese o glossário constante do Estudo de 2008 não apresentar uma definição de Planejamento Tributário Agressivo de forma que seja possível identificá-lo, ou segregá-lo das demais formas de planejamento tributário, como criticou Philip Baker<sup>36</sup>, não se pode tirar seu mérito para o correto entendimento do Planejamento Tributário Agressivo. Isso não somente pelo fato de se fazer uso da expressão, mas por constatar a inescapável realidade de que as Administrações Tributárias sempre estarão um passo atrás (ou vários passos atrás) dos planejadores, e a importante conexão entre o combate dos planejamentos tributários agressivos e a necessária prestação de informações às Administrações Tributárias de forma que essas possam identificar se planejamentos tributários duvidosos podem ser considerados ou não como agressivos.

Considerando que a tributação é um instrumento para o desenvolvimento das democracias, da cidadania e dos próprios Estados, a OCDE considera como fundamental para a boa governança fiscal, entendida como o conjunto de práticas necessárias para alcançar sistemas fiscais eficientes, justos e sustentáveis<sup>37</sup>, o acesso à informação, que não só permitirá às Administrações Tributárias reduzirem os custos de fiscalização, como também permitirá ao legislador corrigir as incongruências das normas fiscais geradas sem intenção. E o Estudo de

---

<sup>35</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>36</sup> BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. **Intertrax**, v. 43, n. 1, 2015. p. 86.

<sup>37</sup> Ver: HJI PANAYI, Christiana. The Globalisation of Tax Good Governance. **Singapore Management University School of Accountancy Research Paper**, n. 2018-S-74, v. 6, n. 1, jan. 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3104977>. Acesso em: 20 jul. 2019.

2008 sobre o papel dos intermediários tributários fornece várias sugestões em relação às quais se destaca a adoção, por parte dos Estados, de procedimentos de informação e transparência. Essa é, então, a origem tanto da expressão planejamento tributário agressivo, quanto da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário.

### ***1.3.1.3 Relatórios 2011 – Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives e Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning***

Esses procedimentos foram, posteriormente, o foco de novo Relatório emitido pela OCDE em 2011, como uma reação ao Planejamento Tributário Agressivo, o *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives*<sup>38</sup>. Apesar de esse Relatório também não trazer uma conceituação precisa de Planejamento Tributário Agressivo, a sua importância reside no fato de que, nele, esse fenômeno é apontado por ser responsável pela criação de efeitos desfavoráveis na integridade e justiça dos sistemas fiscais, no desencorajamento do cumprimento por parte dos contribuintes, pela redução das receitas tributárias dos Estados e até de aumentar injustificadamente os custos administrativos de fiscalização das administrações fiscais.

Ou seja, o Relatório trouxe mais uma importante nota para a caracterização desse fenômeno, que segundo Marta Caldas, estaria vinculada ao comprometimento da justiça e igualdade: “o planejamento que não só exige especializados conhecimentos dos sistemas fiscais, mas que *também compromete a justiça e igualdade fiscal*”<sup>39</sup>.

Em agosto de 2011, a OCDE emitiu novo Relatório, o *Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning*<sup>40</sup>, com o objetivo de avaliar o uso de prejuízos fiscais em esquemas de planejamentos tributários agressivos como mecanismo para aumentar ou acelerar o benefício fiscal decorrente dos referidos prejuízos. Nessa oportunidade, foi acrescida mais uma característica à definição de Planejamento Tributário Agressivo, o fato de se valer de diferenças entre as legislações tributárias de cada país para reduzir a sua carga tributária. Como o legislador está adstrito ao ordenamento jurídico do país em que legisla, não tem a consciência

---

<sup>38</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives**. Paris, França, 2011.

<sup>39</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>40</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning**. Paris, França, 2011.

do largo arcabouço legislativo internacional, o que gera lacunas e disparidades que são aproveitadas pelos contribuintes que atuam em escala mundial para a minimização da tributação.

Importa destacar em relação a esse Relatório de 2011 que a OCDE faz uma diferenciação entre as situações reais ou artificiais que geram a possibilidade de utilização indevida do prejuízo ou, ainda, de mais de uma dedução de um mesmo prejuízo<sup>41</sup>. E, ao assim proceder, reconhece que a par das situações artificiais (puníveis com a sua desconsideração, por exemplo, pela aplicação de regras gerais antiabuso), existem os negócios e operações reais que conduzem igualmente a um resultado desfavorável, que colocam em xeque o pagamento da *tax fair share* pelo contribuinte. Essa diferenciação importa para esclarecer que efetivamente há uma diferença em relação aos fenômenos do Planejamento Tributário Agressivo e do Planejamento Tributário Abusivo, uma vez que esse último pressupõe a existência de esquemas artificiais, que podem ser derrubadas com a aplicação das normas gerais antiabuso, como demonstrado na seção anterior.

#### ***1.3.1.4 Relatório 2013 - Tax Planning based on After-Tax Hedging***

Em 2013, ante o agravamento da crise financeira e econômica internacional, a OCDE emitiu novo Relatório que propõe novas características a serem agregadas ao conceito de Planejamento Tributário Agressivo, o *Tax Planning based on After-Tax Hedging*<sup>42</sup>.

*Hedging* se trata de uma ferramenta de controle de risco financeiro, que tem por finalidade proteger o valor de um ativo contra uma possível redução em uma data futura ou, ainda, assegurar o preço de uma dívida a ser paga no futuro. Os riscos estão associados com a flutuação das taxas de juros, taxas de câmbio, preços de commodities ou instrumentos financeiros. Como o gerenciamento de risco é uma questão chave no âmbito corporativo e, geralmente, parte relevante do processo de tomada de decisão, dependendo do caso, os administradores podem não assumir riscos específicos aos quais estão submetidos sua atividade empresarial e, por isso, precisam do *hedging*.

---

<sup>41</sup> “The report deals with both real and artificial losses, as well as with the issue of multiple deductions of the same (real or artificial) loss, typically through hybrid mismatch arrangements.” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning**. Paris, França, 2011. p. 9)

<sup>42</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Planning based on After-Tax Hedging**. Paris, França, 2013.

Essa ferramenta, essencialmente, consiste em obter instrumentos em duas posições, um na mesma posição do ativo que se pretende proteger e outro na posição oposta, para que o risco associado a determinada posição seja neutralizado pelos resultados daquele outro. Por exemplo, uma companhia que se utiliza da sua moeda local para fazer investimento em participação societária, em moeda estrangeira, pode se utilizar do *hedge* para proteger o risco cambial, mediante um instrumento de uma posição equivalente ao do risco, como obtenção de um empréstimo em valor correspondente ao seu investimento na moeda estrangeira.

A tributação dessas operações é neutralizada quando os resultados derivados das transações de *hedge* (como, no exemplo acima, o empréstimo da moeda estrangeira utilizada para fazer o investimento) e os resultados derivados das transações protegidas (o investimento em participação societária em moeda diversa da companhia) são simétricos. Isso porque, quando as perdas referentes a uma posição são dedutíveis, os ganhos relacionados à outra são tributáveis.

Quando o tratamento fiscal do resultado da transação de *hedging* e da transação protegida não se espelham, a operação será imperfeita em uma base *after-tax*. Assim, em termos gerais, o *after-tax hedging* consiste em obter posições opostas por um valor que leva em consideração o tratamento tributário dos resultados dessas posições (ganhos ou perdas), de forma que, após a dedução do imposto, o risco associado a uma posição seja neutralizado pelos ganhos da posição oposta.

O planejamento tributário elaborado em face dessa operação, por sua vez, consiste em utilizar o *after-tax hedging* para trazer maiores retornos financeiros sem necessariamente suportar os riscos correspondentes. Em geral, em todos esses planejamentos não há efetivamente uma exposição ao risco, esse é criado como parte do esquema.

No referido Relatório, a OCDE considera estar-se perante o Planejamento Tributário Agressivo pelo *aproveitamento do tratamento fiscal desigual*<sup>43</sup> dado aos ganhos e perdas da transação de risco coberto e do tratamento dado aos resultados do próprio instrumento de cobertura de risco.

---

<sup>43</sup> “Several countries have encountered ATP schemes where taxpayers use after-tax hedging to make higher returns, without actually bearing the associated risks. In general, in all of these schemes, there is no pre-existing exposure to hedge against but rather the exposure is created as part of the relevant scheme. These schemes exploit the disparate tax treatment between the results (gain or loss) on the hedged transaction/risk on the one hand, and the results (gain or loss) on the hedging instrument on the other. It should be noted that in some of these schemes the tax treatment of gains and losses arising on each transaction (i.e. the hedging and the hedged transaction/risk) is symmetrical, while in others the tax treatment is asymmetrical. Other schemes rely on similar building blocks and are often structured around asymmetric swaps or other derivatives.” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Planning based on After-Tax Hedging**. Paris, França, 2013. p. 19)

Segundo a interpretação de Marta Caldas<sup>44</sup> sobre esse Relatório, a utilização do *after-tax hedging* por si só não é considerada agressiva. Todavia, ao basear-se no aproveitamento do diferente tratamento fiscal dados por diferentes sistemas fiscais, transfere para o governo o risco do resultado da transação, reduzindo a eventual receita fiscal. E a verificação da perda de receita fiscal é que caracteriza o esquema como Planejamento Tributário Agressivo.

O Relatório de 2013 também faz importante contribuição para o que seriam considerados esquemas *aceitáveis* (que se traduzirão em uma consequência normal do tratamento diferenciado de certos instrumentos) ou *inaceitáveis* (considerados agressivos), afirmando a necessidade de se traçar uma fronteira entre ambos, a qual irá depender de uma diversidade de componentes, incluindo uma análise do caso concreto, atendendo às razões comerciais subjacentes às transações e a intenção da lei doméstica aplicável.

Segundo o Relatório, portanto, são considerados inaceitáveis os comportamentos que, apesar de se conformarem com a letra e o objetivo da norma fiscal, se aproveitam de disparidades entre normas domésticas para originar uma redução da carga tributária, prejudicando a eficácia dos sistemas fiscais e desencorajando o seu cumprimento por parte do restante dos contribuintes. Esses são os planejamentos tributários agressivos.

### **1.3.1.5 Projeto BEPS**

A culminação da agenda relativa à necessidade de combater todos os tipos de violações da legislação tributária, especialmente a fraude, o abuso fiscal, bem como o planejamento tributário agressivo de uma forma holística e supranacional é o Projeto BEPS<sup>45</sup>.

O Projeto BEPS, de iniciativa do G-20<sup>46</sup>, foi publicado pela OCDE em julho de 2013<sup>47</sup>, como um pacote de medidas coletivas para combater o fenômeno da erosão da base tributária e da transferência ou desvio de lucros empresariais para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.

---

<sup>44</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>45</sup> BEPS é um acrônimo formado a partir da expressão em inglês *Base Erosion and Profit Shifting*, traduzida oficialmente pela OCDE para o português como Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros.

<sup>46</sup> Compõem o G20 os países do G8 (Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão, Reino Unido e Rússia) e Brasil, Argentina, México, China, Índia, Austrália, Indonésia, Arábia Saudita, África do Sul, Coreia do Sul e Turquia. A União Europeia também participa do bloco do G20, representada pelo Banco Central Europeu e pela presidência rotativa do Conselho Europeu. O Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial também participam das reuniões do G20. Nem sempre se dá a devida importância ao fato de que o Projeto BEPS é uma iniciativa política do G20 e não propriamente da OCDE.

<sup>47</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013.

O projeto possui três pilares de sustentação (coerência entre as legislações domésticas, substância econômica na interpretação/aplicação do direito tributário internacional e transparência nas ações do fisco e do contribuinte) e quinze ações desenvolvidas nos anos seguintes.

As ações englobaram mudanças nas regras dos tratados bilaterais (ampliação do conceito de estabelecimento permanente, introdução de cláusulas de limitação de benefícios dos tratados etc.), mudanças na legislação doméstica de cada país (reforço das regras sobre tributação de lucros auferidos por empresas controladas no exterior - *controlled foreign companies*, extinção de regimes fiscais privilegiados sem qualquer nexo econômico com o território dos países que os oferecem, introdução de normas exigindo declarações obrigatórias de planejamento tributário agressivo, alterações nos critérios e na documentação dos preços de transferência), mudanças no modelo de tratado de dupla tributação da OCDE (mudanças na redação dos artigos e comentários oficiais, introdução de uma norma geral antiabuso, alteração do título e do preâmbulo do tratado, etc). Em outubro de 2015 foram publicados os relatórios finais de cada ação.

Em que pese o planejamento tributário agressivo ser um dos focos do Projeto BEPS, essa figura não chega a ser conceituada em termos precisos seus Relatórios, sendo consideradas para a sua definição as características extraídas dos Relatórios anteriores da OCDE, já examinadas nesse estudo.

Até mesmo o Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS<sup>48</sup>, publicado no final do ano de 2015, cujo objetivo, em linhas gerais, é o de estabelecer recomendações para a concepção de regras de uma declaração obrigatória de transações, mecanismos ou estruturas de caráter abusivo ou agressivo, baseadas na experiência dos países que já possuem regras semelhantes, não desenvolve com detalhes a noção de planejamento tributário agressivo.

A finalidade dessa declaração é aumentar a transparência das transações, proporcionando às autoridades fiscais acesso precoce a informações acerca dos planejamentos tributários agressivos, para que elas tenham a oportunidade de rapidamente adotarem providências para evitar as perdas tributárias, mediante avaliações de risco, auditorias, ou mudanças na legislação e nos regulamentos. São objetivos declarados, ainda, identificar os promotores dos mecanismos potencialmente agressivos e seus usuários, bem como dissuadir os contribuintes de utilizá-los, na medida em que saberão que esses serão declarados.

---

<sup>48</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015.

Por se relacionar diretamente com o tema central desse trabalho, o Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS será estudado de forma mais detalhada no próximo capítulo.

É consenso na doutrina internacional<sup>49</sup> que, apesar da elaboração de diversos relatórios visando à contenção do Planejamento Tributário Agressivo, a OCDE não conceitua em formas precisas essa figura. De toda forma, ao nosso ver, os relatórios contribuem de forma essencial para o seu enquadramento e a necessidade de atuação dos Estados de forma conjunta para enfrentarem os desafios econômicos e sociais da globalização.

Em resumo, as características obtidas a partir da leitura dos documentos da OCDE (Declaração de Seul, *Study into the Role of Tax Intermediaries; Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives; Corporate Loss Utilisation through Aggressive Tax Planning* e *Tax Planning based on After-Tax Hedging*) para fins de definição do Planejamento Tributário Agressivo são as seguintes:

- a) não abrangem comportamentos de evasão/sonegação, nem comportamentos que encaixam nas normas gerais antiabuso;
- b) as consequências tributárias do comportamento do contribuinte, em relação à arrecadação fiscal, são inesperadas ou indesejadas pelo legislador;
- c) enseja efeitos desfavoráveis, comprometendo a justiça e igualdade fiscais, além da integridade dos próprios sistemas fiscais;
- d) os contribuintes se valem de diferenças entre as legislações tributárias de cada país, para reduzir a sua carga tributária, sendo difícil a sua identificação de forma isolada pelas Administrações Tributárias;
- e) serve para direcionar políticas fiscais das Administrações Tributárias, não possuindo efeito normativo ou legal.

Por um lado, a ausência de conceituação da figura do Planejamento Tributário Agressivo é vista de forma favorável por alguns autores<sup>50</sup>, para quem foi louvável que a OCDE

---

<sup>49</sup> Ver: CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*; MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva em BEPS: uma visão comparada com los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. In: ALMUDÍ CID, José Manuel et al. **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20**, OCDE e Unión Europea. Navarra: Aranzadi, 2017. p. 90; BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. **Intertax**, v. 43, n. 1, 2015. p. 86.

<sup>50</sup> Ver: CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*; COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 382.

assumisse o consenso sobre a impossibilidade de se chegar a uma definição apropriada ou possível de *práticas inaceitáveis de minimização fiscal*<sup>51</sup>, para deixar em aberto a possibilidade de se considerarem tais práticas inaceitáveis à luz de juízos que espelhem as preocupações da sociedade a determinada época. Por outro lado, há autores<sup>52</sup> que consideram que a ausência de conceituação apresentada pela OCDE gera insegurança jurídica, em razão da vagueza e subjetividade dos termos utilizados, prejudicando a internalização de qualquer medida que pretenda, explicitamente, combater os planejamentos tributários agressivos. Isso porque, sem balizas mínimas trazidas por diretivas internacionais, caberia aos países formularem conceito próprio, de modo a delimitar com clareza a implementação de mecanismos de combate desse tipo de planejamento tributário.

Pasquale Pistone<sup>53</sup> observa que, nos últimos anos, estamos presenciando uma considerável aceleração da coordenação internacional em matéria tributária, que vem transformando radicalmente a substância da soberania nacional. E destaca como dois principais guias dessa transformação o projeto de transparência fiscal global e a luta contra a erosão das bases imponible e a transferência de benefícios (Projeto BEPS). Reconhecida a insuficiência de uma aproximação isolada dos problemas globais, se pretende nesse contexto a busca de um direito comum que permita alcançar, em relação a um enfoque de coordenação a nível global, a plena adesão das figuras tributárias aos objetivos de equidade e de tributação que responda a efetivas manifestações de capacidade econômica.

Por esse motivo, a delimitação do conceito de Planejamento Fiscal Agressivo terá sempre que se apresentar como global, ajustável e harmonizável, isto é: terá que ser global (ou o mais global possível), pelo que deverá ser ajustável a um ambiente de pluralismo jurídico, onde são verificados diversos sistemas jurídicos dotados de eficácia plena, em permanente contato, e harmonizável nessas mais diversas ordens jurídicas e contextos econômicos.

---

<sup>51</sup> Expressão na língua inglesa: *unacceptable tax minimisation arrangements* (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Study of the Role of Tax Intermediaries**. Paris, França, 2008. p. 10).

<sup>52</sup> Ver: MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva em BEPS: una visión comparada com los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. In: ALMUDÍ CID, José Manuel et al. **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)**: G-20, OCDE e Unión Europea. Navarra: Aranzadi, 2017. p. 90; BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. **Intertax**, v. 43, n. 1, 2015. p. 86; PISTONE, Pasquale. La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. **Revista Española de Derecho Financiero**, n. 170, abr./jun. 2016; CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. **Intertax**, v. 44, n. 3, 2016.

<sup>53</sup> PISTONE, Pasquale. La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. **Revista Española de Derecho Financiero**, n. 170, abr./jun. 2016.

Estudado o panorama acerca da concepção e evolução da figura do Planejamento Tributário Agressivo, segundo os Documentos da OCDE, verificaremos, a seguir, as contribuições da legislação da União Europeia sobre o tema.

### *1.3.2 O Planejamento Tributário Agressivo no âmbito da União Europeia*

Diferentemente da constatação de insuficiência da definição de Planejamento Tributário Agressivo por parte da OCDE, a Comissão Europeia, instituição responsável pela elaboração da legislação, política e programas de ação da União Europeia, teve a oportunidade de atribuir várias definições ao fenômeno em análise em seus documentos oficiais. As definições, contudo, não são integralmente semelhantes.

De fato, por se tratar a União Europeia de uma união de Estados que compartilham valores de solidariedade, liberdade de pessoas, de serviços de mercadorias e capitais, é altamente provável que um mesmo sujeito passivo, no exercício de suas liberdades tenha contato com mais de um ordenamento jurídico-tributário. E esse é o terreno propício para a caracterização do Planejamento Tributário Agressivo.

Como um ponto de partida para a nossa análise, tomemos a Comunicação de 2012 sobre formas concretas para reforçar a luta contra a fraude e evasão fiscal, em que a Comissão Europeia definia como Planejamento Tributário Agressivo a utilização de “operações ou estruturas artificiais e a exploração das diferenças entre regimes fiscais, o que prejudica as regras fiscais dos Estados-Membros e agrava a perda de receitas fiscais”<sup>54</sup>. A sua definição, portanto, assim como nos documentos da OCDE, apontava para dois tipos de conduta: uma caracterizada pela artificialidade e outra pela exploração de diferenças nos regimes fiscais dos Estados-membros para fins de redução da carga fiscal.

Na Recomendação sobre o Planejamento Tributário Agressivo, do ano de 2012, por sua vez, a mesma Comissão traz uma definição que parece deixar à margem a questão da artificialidade para se centrar na mesma linha da OCDE, focando no aproveitamento das assimetrias dos sistemas fiscais nacionais<sup>55</sup>:

O planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim

---

<sup>54</sup> Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – Plano de Ação para reforçar a luta contra a fraude e a evasão fiscal de 27.06.2012 – COM (2012) 351 Final, p. 4. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0351&from=EN>. Acesso em: 24 maio 2019.

<sup>55</sup> Recomendação da Comissão de 06.12.2012 relativa ao Planejamento Fiscal Agressivo - C (2012) 8806 Final, p. 2. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/recomendacao-uniao-europeia.pdf>. Acesso em: 25 maio 2019.

de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir diversas formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado de residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimentos não tributados no Estado da fonte são isentos de imposto no Estado de residência).

Nessa ocasião, a Comissão da União Europeia recomendou ao Estados-membros que adotassem uma abordagem geral comum em relação ao planeamento tributário agressivo, visando atenuar as distorções evidentes para o alcance de um melhor funcionamento do mercado interno. As medidas recomendadas se basearam na limitação da aplicação das normas destinadas a evitar a dupla tributação, mediante a inclusão de cláusula impeditiva da dupla não tributação nas convenções bilaterais e multilaterais, e na adoção pelos Estados-membros de uma regra geral antiabuso comum, com o objetivo de evitar a complexidade da coexistência de inúmeras regras diferentes.

A mesma definição da referida Recomendação de 2012 foi adotada no Relatório Final do estudo sobre as estruturas e indicadores de planeamento tributário agressivo que foi utilizado como base do pacote de medidas antielusão proposto pela Comissão Europeia em 28 de janeiro de 2016<sup>56</sup>, que posteriormente se transformaria na Diretiva 2016/1164 de 12 de julho 2016, mais conhecida como Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)<sup>57</sup>. Tais medidas consistem na introdução de regra geral antiabuso vinculativa a ser aplicada por todos os Estados-membros, e quatro regras específicas antibuso, concernentes à limitação dos juros, regras de tributação à saída, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas e regras relativas às assimetrias híbridas.

Para Marta Caldas<sup>58</sup>, ao declarar que o planeamento tributário agressivo *pode assumir diversas formas*, a Comissão da União Europeia retoma os dois tipos de esquemas referidos nas Comunicações acima demonstradas: os esquemas complexos e não artificiais e os esquemas complexos e artificiais, sendo que esses últimos são também expressamente identificados na Recomendação sobre Planeamento Tributário Agressivo, C(2012) 8806 Final, que, ao recomendar a adoção de regra geral antiabuso, consigna que

---

<sup>56</sup> Vide: MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva em BEPS: una visión comparada com los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. In: ALMUDÍ CID, José Manuel. et al. **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS)**: G-20, OCDE e Unión Europea. Navarra: Aranzadi, 2017. p. 94.

<sup>57</sup> PISTONE, Pasquale. The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thought in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 73.

<sup>58</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Edições Almedina, S.A. Coimbra, Portugal, 2015. *E-book*.

#### 4. Regra geral antiabuso

4.1. Para contrariar as práticas de planeamento fiscal agressivo que estejam fora do âmbito de aplicação das suas normas específicas para lutar contra a evasão fiscal, os Estados-Membros devem adotar uma regra geral antiabuso adaptada às situações nacionais e além-fronteiras que apenas digam respeito à União e sempre que países terceiros estejam envolvidos.

4.2. Para dar cumprimento ao ponto 4.1, os Estados-Membros são instados a introduzir a seguinte cláusula na sua legislação nacional:

*Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica.*

(...)

4.4. Para efeitos do ponto 4.2, uma montagem ou uma série de montagens é artificial quando não tiver substância comercial. (...)

4.5. Para efeitos do ponto 4.2, a montagem ou a série de montagens tem por objetivo evitar a tributação sempre que, independentemente de qualquer intenção subjetiva do contribuinte, tal seja incompatível com o objetivo, o espírito e a finalidade das disposições fiscais que normalmente deveriam ser aplicadas.

Com base no disposto na seção anterior, em que pese tratar como *artificial* aquelas montagens que segregam a renda tributável da atividade que lhe dá origem, é necessário que a análise da Recomendação da Comissão Europeia C(2012) 8806 Final se dê de forma compartimentada. Os esquemas que se caracterizam pela violação dos objetivos da norma fiscal e pela *artificialidade da montagem* se traduzem no planeamento tributário abusivo. Em contraposição, as estruturas complexas, mas não artificiais e que ocorrem com o aproveitamento das diferenças dos diferentes sistemas tributários em um contexto tranfronteiriço são aquelas que a nova ordem global tenta enfrentar: o planeamento tributário agressivo.

Pasquale Pistone<sup>59</sup> critica a abordagem feita por essa Recomendação da Comissão Europeia no sentido de que o planeamento tributário agressivo poderia ocorrer no âmbito interno de um determinado sistema tributário. Isso porque, antes e depois da sua edição, a OCDE já havia indicado que o planeamento tributário agressivo não é um fenômeno interno, ele ocorre além das fronteiras, mediante a exploração das inconsistências e lacunas entre os sistemas tributários das jurisdições e da forma em que cada sistema aplica suas próprias normas tributária e deduções. Segundo Pistone, a exploração das técnicas internas aos sistemas tributários não cria uma categoria intermediária entre o planeamento tributário abusivo e o planeamento tributário legítimo. Cada sistema tributário possui uma consistência interna entre as suas normas e permite que a minimização da carga fiscal ocorra e não conflitem com essas

---

<sup>59</sup>PISTONE, Pasquale. The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thought in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 91.

normas, ou com a sua interpretação. E a exploração das tecnicidades dentro de um próprio sistema jurídico pode se dar, ou pela falta, ou pela não efetividade das normas gerais antiabuso e de outras regras antiabuso (apesar de haver a possibilidade de abuso também no plano internacional. Ex.: *tax treaties*).

Ou seja, para Pistone, só faz sentido identificar planejamento tributário agressivo em contextos envolvendo a aplicação de dois ou mais sistemas tributários.

Diante dessas constatações, Pasquale Pistone conclui que as medidas antiabuso recomendadas pela Comissão Europeia ora em análise são claramente ineficazes em relação ao planejamento tributário agressivo, porquanto tais medidas são direcionadas às práticas que permitem que as vantagens tributárias sejam obtidas pela exploração das inconsistências internas de determinado sistema tributário, ao invés de se tratar de uma vantagem proveniente da exploração das diferenças entre dois ou mais sistemas fiscais.

No ano de 2013 foi publicado outro documento relevante no âmbito da União Europeia para a caracterização do Planejamento Tributário Agressivo. As conclusões do Conselho Europeu de 22 de maio de 2013<sup>60</sup> reafirmam a necessidade de combater a fraude e a evasão fiscais, bem como o planejamento tributário agressivo, uma vez que essas “*limitam a capacidade dos países de angariarem receitas e levarem a cabo as suas políticas económicas*”, bem como se apresentam como um desafio para a justiça, equidade e eficácia dos sistemas fiscais.

A importância desse documento diz respeito ao fato de que a proteção dos princípios da justiça e da equidade, a fim de garantir a arrecadação de receitas dos Estados e garantir a confiança na eficácia dos sistemas fiscais, também é uma preocupação da União Europeia ao buscar meios de combater o planejamento tributário agressivo.

Apesar das imprecisões demonstradas na Recomendação da Comissão Europeia C(2012) 8806 Final, a partir da análise em conjunto dos principais documentos emitidos pela Comissão Europeia até 2016, bem como de sua interpretação doutrinária, podemos apontar as principais características do planejamento tributário agressivo no âmbito da União Europeia, que se assemelham, em grande medida, às da OCDE:

- a) geração de desequilíbrios na distribuição da carga fiscal e prejuízo às regras fiscais dos Estados-Membro, agravando-se a perda de receitas fiscais, contrariando os princípios da justiça fiscal e da equidade;

---

<sup>60</sup> Conselho Europeu. EUCO 75/1/13. Bruxelas 22 de maio de 2013. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-75-2013-REV-1/pt/pdf>. Acesso em: 01 jun. 2019.

- b) a redução da carga fiscal decorre do aproveitamento das disparidades ou tecnicidades legislativas entre dois ou mais regimes fiscais e não da utilização de esquemas artificiais que impliquem uma violação direta ou indireta das normas fiscais, ou seja, violação da própria letra da lei ou do seu objetivo;
- c) impossibilidade de utilizar as normas antiabuso a fim de coibir planejamentos tributários agressivos, por estarem em um âmbito de comportamentos legais e admissíveis a nível de legislação fiscal interna.

Partindo das principais características do Planejamento Tributário Agressivo no âmbito da OCDE e da União Europeia, analisaremos a diferença entre ele e o Planejamento Tributário Abusivo, a fim de deixar clara a existência das duas figuras e a necessidade de uma abordagem distinta para o seu combate.

#### **1.4 Diferença entre planejamento tributário abusivo e agressivo**

Do exposto até o momento, verificou-se que a utilização da expressão *planejamento tributário agressivo* surgiu inicialmente associada ao *planejamento tributário abusivo*, sendo que em vários documentos da OCDE e da União Europeia foram utilizadas ambas expressões para designar comportamentos considerados prejudiciais, que conduzem à erosão da base tributária dos Estados, fonte de preocupação das organizações internacionais e da União Europeia.

Enquanto o conceito de abuso tem um reconhecimento legal a nível de OCDE, União Europeia e várias outras legislações domésticas, o conceito menos preciso de Planejamento Tributário Agressivo tem sido usado como um instrumento de *soft law*, ou seja, como recomendações para direcionar comportamentos, sem o caráter cogente das leis, muito mais conectadas ao desenvolvimento de uma nova política de coordenação internacional.

O brasileiro Caio Augusto Takano<sup>61</sup>, após análise os Relatórios da OCDE sobre o tema, concluiu, ao conceituar planejamento tributário agressivo, que esse pode ser entendido em um sentido amplo e um estrito. Em seu sentido amplo, envolveria qualquer operação que implique redução de tributos e que não contrarie diretamente a lei, abrangendo tanto casos em que houver abuso ou não. Já em seu sentido estrito, limitar-se-ia às transações e estruturas realizadas pelo contribuinte que igualmente busque a diminuição da carga tributária incidente,

---

<sup>61</sup> TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, p. 35-57, 2017.

em estrita conformidade com a lei, valendo-se de oportunidades que são criadas a partir de tratamentos distintos conferidos a uma mesma realidade econômica (*mismatches*) existente em dois ou mais sistemas tributários.

Por outro lado, de acordo com Paolo Piantavigna<sup>62</sup>, de um ponto de vista teórico, a diferença entre abuso fiscal (*tax avoidance*) e Planejamento Tributário Agressivo é claramente discernível, trazendo em sua análise os três diferenciadores a seguir.

Primeiro, faz uma diferenciação da perspectiva legal. Afirma que o abuso é um conceito relacionado à ideia de *limite*, na medida em que é amplamente reconhecido que contribuintes podem legitimamente organizar seus negócios de forma a minimizar os seus valores tributáveis, obedecendo os limites permitidos pela letra da lei. Ou seja, o planejamento tributário abusivo é um conceito legal, em que a minimização da carga fiscal almejada está dentro dos limites das leis, formais ou literais, embora não estejam de acordo com o seu objeto e ou seu objetivo (agir com fraude à lei).

Em comparação, o planejamento tributário agressivo tem um outro racional: não se trata de uma violação à lei ou uma forma de contorná-la com esquemas artificiais, porquanto não há um conflito com a intenção da lei. Ele não vai além dos limites fixados pela lei, ele ocorre entre as normas (*inter legis*), pois ocorre a partir da exploração das lacunas, disparidades e discrepâncias existentes entre a arquitetura das leis tributárias existentes em duas ou mais jurisdições. Consiste em um comportamento ativo, proposital, que não se enquadraria em erros incorridos em razão do não conhecimento das normas tributárias.

Outra diferença entre o planejamento tributário abusivo e o agressivo se refere às suas formas de endereçamento. Enquanto o abuso fiscal é devido ao comportamento do contribuinte, os reais provocadores do Planejamento Tributário Agressivo são os legisladores nacionais e os governos, os quais têm sido extremamente passivos em sua abordagem para fechar as lacunas legais, além das autoridades em geral, que possuem a responsabilidade de revisar as normas ou introduzir novas normas de acordo com as recomendações internacionais de uma abordagem convergente. Esses agentes têm a possibilidade de proporcionar soluções coordenadas a um nível mundial, a fim de (i) desencorajar a não tributação ou tributação negativa da renda; e (ii) assegurar uma arquitetura tributária global equânime e justa.

Piantavigna cita, ainda, como uma última diferença entre as duas figuras, o escopo compreensivo dado ao planejamento tributário agressivo, o qual não se assemelha com a

---

<sup>62</sup> PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Agressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. *World Tax Journal*, v. 9, n. 1, jan. 2017. p. 65-68.

terminologia utilizada internacionalmente para os casos de abuso fiscal. Segundo o Autor, o conceito de planejamento tributário agressivo parece ser mais amplo que o de abuso, pois:

- a) a obtenção de vantagens a partir das discrepâncias entre dois ou mais sistemas tributários não pode, por si só, implicar elusão fiscal, porquanto não há lei a ser contornada;
- b) em alguns casos é impossível verificar e quantificar os benefícios fiscais obtidos, mediante a comparação entre as transações *agressivas* realizadas do contribuinte e aquelas que seriam normalmente realizadas. Isso porque tal comparação deveria se referir às vantagens obtidas através das disparidades internacionais e àquelas que emergiriam caso a situação estivesse relacionada a uma única jurisdição fiscal, o que não é possível;
- c) a obrigação dos contribuintes de declarar o seu planejamento tributário agressivo confirmam que essa figura é mais ampla que o abuso, porque os contribuintes são obrigados a prestar informações às Administrações Fiscais sobre esses esquemas, mesmo que suas transações não constituam abuso.

Havendo essa latitude estendida, o Planejamento Tributário Agressivo abrange aquelas situações em que os Estados introduzam, ou deixem de introduzir, determinadas normas com o objetivo de atrair investimentos empresariais que, em algumas situações poderiam trazer, potencialmente, práticas tributárias danosas. Tais práticas são aquelas caracterizadas pela falta de alinhamento entre a tributação e a substância do negócio, mediante uma alteração artificial do lucro tributável para outros Estados que não aqueles onde o valor da mercadoria, produto ou serviço é criado.

Pasquale Pistone<sup>63</sup> concorda que o planejamento tributário agressivo e o planejamento tributário abusivo se tratam são dois fenômenos que se localizam em categorias distintas.

Para esse autor, a característica essencial do planejamento tributário abusivo é que as práticas abusivas alteram a consistência interna de um sistema fiscal através da exploração de atritos entre a forma e a substância das normas domésticas ou provenientes dos tratados, obtendo vantagens indevidas. Assim, os esquemas de planejamento tributário abusivo são totalmente

---

<sup>63</sup> PISTONE, Pasquale. The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thought in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 99.

artificiais, possuindo um objetivo principal de contornar a responsabilidade pelo pagamento dos tributos que não poderia, de outra forma, ser justificada à luz de razões comerciais válidas.

Por outro lado, o Planejamento Tributário Agressivo representa a última expressão de coordenação tributária internacional entre as jurisdições, o qual reflete a tentativa global de limitar a tolerância dos planejamentos tributários internacionais, principalmente por meio do Projeto BEPS.

Segundo o autor, o planejamento tributário agressivo se aproxima do abusivo na medida em que também visa à obtenção de vantagens fiscais que não eram pretendidas pelas jurisdições envolvidas. Todavia, o planejamento tributário agressivo é um fenômeno que requer, no mínimo, acesso às normas de duas jurisdições, uma vez que as vantagens fiscais derivam das inconsistências externas entre dois ou mais sistemas tributários e a exploração das potenciais disparidades transfronteiriças que podem surgir desse contexto.

Da mesma forma, Ranier Coimbra<sup>64</sup> entende que os planejamentos tributários agressivos não se confundem com os planejamentos tributários abusivos, na medida em que esses últimos pressupõem haver artificialidades fundadas em abuso de direito, abusos de formas e fraude à lei, enquanto os primeiros são realizados legalmente e de maneira não artificial, muito embora não gerem o pagamento justo do tributo. Em consonância com os autores estrangeiros aqui citados, afirma que os planejamentos tributários agressivos estão adstritos aos planejamentos internacionais, pois se valem das incongruências e assimetrias dos ordenamentos jurídicos nacionais, quando em interação uns com os outros.

Por fim, Marta Caldas<sup>65</sup>, ao analisar a diferenciação entre as duas figuras, também reconhece que é direito do contribuinte se organizar de forma que obtenha redução da carga fiscal, desde que aja dentro dos limites da lei, o que configura o planejamento tributário lícito. Diante disso, concorda com a ilegalidade do abuso fiscal, já que ele (i) se relaciona à ideia do limite estabelecido na legislação; e (ii) significa uma violação dos objetivos/fundamento/espírito da norma que confere a vantagem fiscal, mediante a utilização de negócios/operações/transações artificiais, sem substância econômica ou comercial.

Já o planejamento tributário agressivo, diferente do abuso, surgirá com a adoção de determinados comportamentos que, se aproveitando das disparidades técnicas entre os sistemas jurídicos de uma ou mais jurisdições, geram uma vantagem fiscal não prevista pelo legislador

---

<sup>64</sup> COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 394.

<sup>65</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

fiscal, que excede a justificação econômica subjacente ao comportamento (por isso não artificial), conduzindo a uma redução significativa da quota-parte de contribuição do contribuinte, em termos que compromete os princípios da equidade e justiça fiscal.

E esse contexto leva à questão da própria forma de combate de ambas figuras, que correspondem também a um aspecto para sua diferenciação.

Porquanto não se trata de um comportamento ilegal ou inadmissível segundo as legislações nacionais, aos planejamentos tributários agressivos não se poderá aplicar a Cláusula Geral Anti-Abuso, e demais normas antiabuso, uma vez que estas irão exigir a constatação da artificialidade do negócio, bem como a violação dos objetivos da norma fiscal. Dado que se está no âmbito da equidade e da justiça fiscal, da distribuição da carga fiscal e do cumprimento na justa quota-parte de todos os contribuintes, a recomendação das organizações internacionais e da União Europeia é o fortalecimento de políticas fiscais, como a relação de cooperação entre as Autoridades Tributárias dos Estados com os contribuintes, por meio da adoção de regimes de informação, para que essas possam compreender o contexto em que esses esquemas tomam lugar e adotar posições que os combatam eficazmente.

Como visto, o fenômeno do Planejamento Tributário Agressivo não é um conceito legal, não possuindo, portanto, uma definição rígida ou consensual nas normas de direito interno ou de direito internacional. De toda forma, a questão do combate a condutas caracterizadas como Planejamento Tributário Agressivo já vem sendo normatizada.

A figura dos descasamentos híbridos (*hybrides mismatches*) pode ser apontada como um exemplo típico do Planejamento Tributário Agressivo, por estar relacionada com a questão do aproveitamento das disparidades entre normas e/ou ordenamentos fiscais, que já conta com a normatização de meios para o seu combate.

Segundo Sérgio André Rocha<sup>66</sup>

Descasamentos híbridos são uma consequência direta do exercício regular da soberania fiscal de cada país na concepção de seus respectivos sistemas tributários. Tal concepção cria oportunidades que são então utilizadas pelas empresas multinacionais para que desfrutem de uma carga tributária global reduzida em suas transações. Como pontua Luís Eduardo Schoueri, “sendo cada Estado livre para esquadrihar suas regras tributárias, não causa surpresa a falta de harmonia entre elas, implicando qualificações diversas para um mesmo instrumento ou estrutura societária”.

---

<sup>66</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 229-230.

No ano de 2012, a OCDE publicou o Relatório *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*<sup>67</sup>, definindo os descasamentos híbridos como combinações que exploram as diferenças no tratamento fiscal dos instrumentos ou entidades entre dois ou mais países com vista a reduzir a carga fiscal agregada a ser suportada pelas partes envolvidas na combinação como resultado das disparidades existente entre as normas fiscais. Nesse Relatório, a OCDE identificou os elementos que são geralmente utilizados pelos contribuintes nos arranjos de descasamentos híbridos, bem como os seus efeitos, fazendo, ao final, recomendações a serem adotadas pelos países a fim de conter esses arranjos.

Entre os elementos utilizados pelos contribuintes, mencionou: (a) as entidades híbridas, que são aquelas que são tratadas como transparentes em um país e não transparentes em outro; (b) entidades com dupla residência para fins fiscais; (c) instrumentos híbridos, os quais são tratados de formas diferentes para propósitos tributários nos países envolvidos, geralmente como débito em um país e como capital próprio no outro; e (d) transferências híbridas, que são arranjos em que as transferências de propriedade de um bem são tributáveis por um país, mas não tributáveis por outro, sendo geralmente classificados como empréstimos garantidos.

Quanto aos efeitos de tais arranjos, a OCDE exemplifica os mais relevantes: (a) esquemas de dupla dedução, em que a dedução relacionada à mesma obrigação contratual é considerada para fins de tributação da renda em dois países diferentes; (b) esquemas de dedução/não inclusão, em que é criada a dedução em um país (dedução de juros, por exemplo), mas evitada a correspondente inclusão na base de cálculo do imposto de renda devido no outro país; e (c) geração de créditos fiscais estrangeiros que, a princípio não estariam disponíveis, pelo menos não no mesmo valor, sem a correspondente tributação da renda estrangeira.

Ao final, a OCDE recomendou a introdução ou revisão de normas específicas pelos Estados com o objetivo de negar os benefícios de determinados arranjos de descasamentos híbridos, utilizando-se de exemplos de normas já adotadas por outros países, assim como o compartilhamento de informações sobre as estratégias utilizadas para sua detecção, impedimento, bem como a efetividade das respostas utilizadas.

Como os descasamentos híbridos levantam questões de política fiscal, com impactos, por exemplo, em receitas tributárias, concorrência, eficiência econômica, transparência e justiça, tais questões foram também abordadas pelo Relatório Final sobre a Ação 2 do Projeto BEPS<sup>68</sup>,

---

<sup>67</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues**. Paris: OECD Publishing, 2012. p. 7-8.

<sup>68</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015.

trazendo uma série de recomendações para adoção de normas específicas para combater os Planejamentos Tributários Agressivos decorrentes desses arranjos.

Conforme explica Sérgio André Rocha<sup>69</sup>, o Relatório foi dividido em duas partes. A recomendação geral da OCDE na Parte I foi a de que os países impeçam a dedução pelo contribuinte, na medida em que não está incluído no rendimento tributável do beneficiário na jurisdição da contraparte ou que também seja dedutível na jurisdição contraparte. Se a regra principal não for aplicada, então a jurisdição da contraparte geralmente pode aplicar uma regra defensiva, exigindo que o pagamento dedutível seja incluído nos rendimentos ou negando a dedução duplicada, dependendo da natureza do descasamento.

Já a Parte II do Relatório está relacionada às situações que possam emergir da aplicação dos tratados tributários firmados para evitar a dupla tributação. A sua recomendação está vinculada à garantia de que os instrumentos e entidades híbridas, bem como entidades de dupla residência, não sejam utilizados para obter indevidamente benefícios de tratados tributários e que os esses não impeçam a aplicação das alterações do direito interno recomendadas na Parte I.

No âmbito do próprio Projeto BEPS, o Instrumento Multilateral previsto na Ação 15 tratou exatamente dos descasamentos híbridos, em seus artigos 3º a 5º. A previsão de tais regras no referido instrumento força os países que o assinarem<sup>70</sup>, sem reservas em relação ao tema, a introduzir as recomendações da Ação 2 em sua legislação, atribuindo o caráter normativo e cogente ao combate de planejamentos tributários agressivos.

Em suma, o artigo 3º trata dos rendimentos obtidos por ou através de entidades consideradas transparentes para fins fiscais, com o objetivo de evitar a dupla não tributação da renda em operações internacionais. E, para tanto, estabelece que o rendimento obtido através de uma entidade transparente para fins fiscais apenas terá acesso aos benefícios do tratado internacional caso o Estado da residência trate o respectivo valor como renda atribuída a um residente de sua jurisdição no âmbito da legislação doméstica.

O artigo 4º, por sua vez, trata das entidades com dupla residência e exige que as autoridades competentes determinem a residência fiscal por meio de procedimento amigável. Assim, no caso de sociedades com dupla residência, o critério de desempate não será mais a “sede de administração efetiva”, como prevê o artigo 4º, parágrafo 3º, da Convenção Modelo da OCDE, de forma que os Estados contratantes deverão definir, em cada caso concreto, a residência fiscal que irá prevalecer diante das circunstâncias fáticas, por meio de procedimento amigável.

---

<sup>69</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 232.

<sup>70</sup> Até 17 de julho de 2019, 89 países assinaram o Instrumento Multilateral. Ver em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Acesso em: 02 ago. 2019.

Caso não se chegue a um acordo, ao contribuinte pode não ter direito a usufruir dos benefícios dos tratados.

Por fim, o art. 5º fornece três alternativas para os Estados contratantes que pretendem combater a dupla não tributação decorrente da existência do método de isenção nos tratados bilaterais:

- a) Opção A: negar o método de isenção ao rendimento que, segundo as disposições do tratado internacional, sejam isentos ou tributados a alíquotas reduzidas pelo Estado da fonte;
- b) Opção B: restringir a aplicação do método de isenção aos dividendos que foram tratados como despesas dedutíveis no Estado da fonte, como ocorre no caso de rendimentos provenientes de instrumentos financeiros híbridos; e
- c) Opção C: substituir integralmente o método de isenção pelo método de crédito, reduzindo significativamente o risco de dupla não tributação causada pelos tratados internacionais.

Em relação a esse artigo 5º, ciente da importância do método da isenção para a definição de diretrizes de política fiscal pelos Estados, o Instrumento Multilateral prevê que um Estado pode optar pela não aplicação das alternativas apontadas acima, a fim de evitar a anulação dos incentivos fiscais concedidos pelo Estado da fonte.

A introdução de normas com o objetivo de conter o Planejamento Tributário Agressivo, da mesma forma, ocorreu na União Europeia com a Diretiva 2016/1164 de 12 de julho 2016, mais conhecida como Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD 1), analisada na Seção 1.3.2 acima. Como visto, tal diretiva previu medidas consistentes na introdução de regra geral antiabuso vinculativa a ser aplicada por todos os Estados-membros, e quatro regras específicas antibuso, concernentes à limitação dos juros, regras de tributação à saída, regras relativas às sociedades estrangeiras controladas e regras relativas às assimetrias híbridas (somente entre os Estados-membros).

Especificamente em relação aos descasamentos híbridos, o Conselho da União Europeia editou a Diretiva 2017/952, de 29 de maio de 2017, chamada de ATAD 2. Nessa ocasião, determinou que os Estados-membros que incluíssem em suas legislações domésticas normas baseadas na Ação 2 do Projeto BEPS, com o objetivo de conter os planejamentos tributários agressivos decorrentes de tais arranjos que ocorressem também fora do âmbito da União

Europeia. A entrada em vigor das regras da Diretiva para aplicação pelos Estados-membros está prevista para janeiro de 2020 e janeiro de 2022.

Portanto, com as assinaturas do Instrumento Multilateral no âmbito da OCDE e as Diretivas da União Europeia, verifica-se que o combate ao Planejamento Tributário Agressivo deixou de ser analisado apenas doutrinariamente, passando a contar com medidas normativas que vinculam os Estados a alterarem a sua legislação doméstica.

Importa mencionar que as regras relativas aos descasamentos híbridos se distinguem da cláusula geral antiabuso e das normas específicas antiabuso na medida em que se traduzem em regras defensivas, que procuram obstar a possibilidade de dupla dedução, ou da cumulação da dedução com isenção, por exemplo. Para Marta Caldas<sup>71</sup>, a diferenciação da resposta aos descasamentos híbridos “advém exatamente do fato de estar em causa o *simples* aproveitamento de disparidades entre normas e/ou ordenamentos fiscais que dificilmente cairá no âmbito de aplicação das cláusulas anti-abuso.” Isso porque, estando em causa o aproveitamento das disparidades normativas para minimizar ou eliminar a tributação, o contribuinte não necessitará de recorrer a negócios, operações ou transações artificiais, sem substância econômica e comercial para se beneficiar da vantagem fiscal. E, como se viu, nas seções anteriores, não é possível reputar de abusivos os negócios com razões econômicas válidas (não artificiais), a fim de desconsiderar seus efeitos fiscais.

Além das características que tornam o Planejamento Tributário Agressivo um fenômeno autônomo, o que nos parece ser ponto comum nos documentos e na doutrina estudada, há, ainda, um outro elemento que parte da doutrina internacional entende que estaria vinculado à sua caracterização: a moralidade tributária como justificativa para o seu combate por parte dos legisladores e organismos internacionais.

Ao proceder à diferenciação entre as figuras de planejamento tributário (o agressivo e o abusivo), Marta Caldas<sup>72</sup> faz interessante questionamento: deixando de se estar perante o planejamento fiscal abusivo, a legislação não exige que se verifique uma violação dos objetivos da norma que confere a vantagem fiscal. Ou seja, o negócio/operação não é só legal, como admissível a nível fiscal. Logo, o que poderá justificar a sua inaceitabilidade, a fim de se configurar como agressivo?

---

<sup>71</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>72</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

Na sua opinião<sup>73</sup>, no plano da OCDE, do Direito Europeu (UE), do Direito Nacional (Português), é claramente admitido que questões de justiça fiscal delimitem as fronteiras do planeamento tributário *aceitável*:

Quando a vantagem fiscal obtida de forma legítima coloca em causa o princípio da capacidade contributiva, provocando desequilíbrios da distribuição da carga fiscal e o conseqüente desencorajamento do cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes, que por sua vez compromete a capacidade de arrecadação de receita por parte dos Estados e a eficácia dos seus sistemas fiscais, tornar-se-á injusta e inaceitável.

(...)

Verifica-se assim, que este tipo de censura moral não é estranho ao Direito Fiscal. Crescentemente se têm vindo a revelar preocupações com questões de justiça fiscal e o respeito pelo princípio da capacidade contributiva, reforçando-se a ideia do pagamento da justa quota-parte de cada um (*the tax fair-share*).

Para essa Autora, portanto, verifica-se alguma carga valorativa na caracterização do Planeamento Tributário Agressivo, entendendo que esse se trata de “*um planeamento fiscal tido por legal e admissível fiscalmente, mas injusto, imoral*”<sup>74</sup>.

Esse entendimento é compartilhado por outros doutrinadores, como Reijo Knuutinen<sup>75</sup>, para quem a questão relacionada ao conceito de planeamento tributário agressivo “is more or less about where to draw the line of moral acceptability, wich runs on the inside of the tax planning area.”

Cabe verificar, então, a que tipo de moralidade se faz menção quando se afirma que um planeamento tributário internacional é imoral e, por conseguinte, agressivo.

## **1.5 A questão da moralidade na caracterização e combate do Planeamento Tributário Agressivo**

Independentemente do tipo de Estado, seja mais liberal ou mais social, aos cidadãos caberá sempre contribuir para o seu financiamento, por meio justamente do pagamento de impostos. E através da política fiscal, os Estados irão, não apenas pagar pelas despesas incorridas, como também, distribuir a carga fiscal de forma tida por justa e equitativa.

---

<sup>73</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>74</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>75</sup> KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax. **Nordic Tax Journal**, v. 1, n. 1, 2014. p. 61.

Diante de comportamentos do contribuinte que visam reduzir sua carga fiscal, a doutrina e os próprios Estados procedem ao seu estudo e análise, conceituando e delimitando as suas fronteiras, refletindo, naturalmente, as prioridades de cada época. Como visto, no cenário mundial, há muito já se encontram definidos os conceitos e os limites do planejamento tributário lícito, evasão fiscal e planejamento tributário abusivo.

Todavia, a partir do final do século XX,

a globalização, o surgimento da economia digital, que intensifica a mobilidade da renda, a competição fiscal prejudicial entre países, o novo papel dos intangíveis e serviços na economia global, todos criaram um ambiente favorável para a evasão fiscal e o planejamento tributário internacional agressivo<sup>76</sup>.

Apesar de essas questões não serem novas, a série de crises econômicas internacionais que se iniciou em 2008 trouxe para o foco da atenção da sociedade a responsabilidade pelo pagamento de tributos. Os *ativistas tributários*, como são denominadas as organizações não governamentais, funcionários públicos, representantes de empresas e outros membros da sociedade civil sem participação política e econômica nas regras tributárias aplicadas às multinacionais<sup>77</sup>, passaram a questionar as estratégias tributárias dos contribuintes para pagamento, ou não pagamento, de tributos, forçando os organismos internacionais e os próprios Estados a lidarem com as consequências da injusta alocação de receitas fiscais entre as jurisdições.

Com isso, preocupações de caráter moral e ético, presentes em outros ramos do Direito, começam a ter mais visibilidade no âmbito do Direito Tributário.

Segundo afirma Marta Caldas<sup>78</sup>, de fato,

foram os princípios e valores de ordem moral face ao pagamento dos impostos, ou mais concretamente ao não pagamento de impostos, que suscitaram uma enorme consternação pública no Reino Unido, diante de casos como os do Starbucks, da Google e da Amazon.

E na sua opinião, estes três casos assumem fulcral importância no Direito Fiscal, dado que com eles se assume a importância do estudo da moralidade fiscal ou *tax morality*.

---

<sup>76</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 3.

<sup>77</sup> CHRISTIANS, Allison. Tax Activists and the Global Movement for Development Through Transparency. (March 26, 2012) In: STWEART, Miranda; BRAUNER, Yariv (ed.). **Tax Law and Development**. Cheltenham, RUN: Edward Elgar Publishing, 2012, p. 290.

<sup>78</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

Sobre o tema, Rainier Coimbra<sup>79</sup> relembra as palavras utilizadas por Margaret Hodge, presidente do Comitê de Contas Públicas do Parlamento Britânico na audiência de 12 de novembro de 2012, ao se dirigir a Matt Brittin, vice-presidente de vendas e operações da Google, quando indagado sobre a estrutura comercial e societária empreendida pela Empresa, que ocasionou a redução do montante de imposto de renda pago ao Reino Unido: “nós não estamos lhe acusando de ser ilegal, estamos lhe acusando de ser imoral”.<sup>80</sup> A tal acusação, Matt Brittin se defende, dizendo que como qualquer companhia, da Google se exigem duas coisas: cumprir as normas e gerenciar o negócio com eficiência de custos, de modo a satisfazer os acionistas.

Esse debate simboliza a disputa em que, de um lado estão o Estado e os contribuintes que não têm acesso aos benefícios fiscais decorrentes dos planejamentos tributários internacionais tidos por agressivos, e do outro os contribuintes que os realizam. Tal disputa dá relevo à condição de imoral do planejamento tributário realizado por esses últimos contribuintes, muito embora esse seja legal.

Reijo Knuutinen<sup>81</sup> afirma que os contribuintes frequentemente justificam e defendem suas ações fazendo referência ao fato de que eles estão agindo de acordo com a lei e regulamentos, se referindo, em princípio e na maioria das vezes, à letra da lei. Todavia, para a sociedade isso nem sempre é suficiente; é esperado e exigido que seja atendido também o propósito da lei tributária. E isso obedeceria à moralidade tributária.

A moralidade tributária encontra-se intimamente ligada ao que Klaus Tipke denomina ética dos contribuintes, entendida como o dever de contribuir. Para o autor alemão, os princípios ou valores morais para o pagamento dos impostos pelos contribuintes estão vinculados a fatores individuais como a percepção da justiça, a confiança nas instituições do governo, a natureza da relação tributária entre os contribuintes e o governo<sup>82</sup>, pelo que é provável que esses sejam diferentes para cada país devido às diferenças culturais<sup>83</sup>.

---

<sup>79</sup> COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 387-388.

<sup>80</sup> A íntegra da audiência está disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=B9-BZ4TeAg0&feature=youtu.be>. Acesso em: 15 jun. 2019.

<sup>81</sup> KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax. **Nordic Tax Journal**, v. 1, n. 1, 2014. p. 42.

<sup>82</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes** (Bestuerungsmoral und Steuermoral). Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2002. p. 109-121.

<sup>83</sup> Ver: CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

E quando falamos de valores morais para os indivíduos pagarem os seus tributos, devemos incluir também as corporações, que possuem uma responsabilidade social relacionada ao viés fiscal. De fato, uma companhia não pode ter moralidade ou crenças morais, como os seres humanos. Contudo, como afirma Reijo Knuutinen<sup>84</sup>, os seus proprietários e seus administradores sempre as têm:

Companies can have a corporate culture, which is, of course, created first and foremost by the owners and the management. In this sense, companies are able to honor the ethical values of the society. Furthermore, because companies are managed by natural persons, they can seek to be good taxpayers and to pay their fair share of taxes.

A existência de uma *tax morality* respeita igual e predominantemente a princípios de justiça e igualdade, mas inclui a análise de comportamentos legais e admissíveis a nível fiscal, cuja vantagem tributária implica uma redução do pagamento do *tax fair share* pelo contribuinte que adota tais comportamentos, o qual seria devido para fins de financiamento do Estado, que se encontra associado fatores de solidariedade e cidadania fiscal.

Os ideais de justiça fiscal exigem que a tributação atinja a todos os contribuintes de forma equânime, afim de que ocorra a adequada distribuição do ônus de se viver em sociedade, com o objetivo de promoção do bem comum, bem como atender aos anseios próprios do desenvolvimento econômico. Essa é a chamada a solidariedade social.

Embora pagar tributos seja ainda visto como um custo como qualquer outro para a generalidade dos contribuintes, a verdade é que se tem verificado uma tendência moralizadora, em que a liberdade de gestão conferida aos contribuintes, por meio do planejamento fiscal, é cada vez mais sujeita a juízos de valor. E, diante disso, não pagar tributo pode ser algo não só condenável legalmente, como no caso da evasão fiscal, mas reprovável ética e moralmente.

E são nesses juízos de valor que Marta Caldas e Reijo Knuutinen entendem que passam a se apoiar os novos limites do planejamento tributário.

Para Knuutinen<sup>85</sup>, como a visão moral varia de pessoa para pessoa, os limites do planejamento tributário *aceitável* ou *inaceitável*, deveriam ser traçados, em primeiro lugar, pelos diferentes interessados e por toda a sociedade: mídia, clientes, investidores, etc. Isso porque, adotar uma abordagem puramente técnica sobre o planejamento tributário não seria

---

<sup>84</sup> KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax. **Nordic Tax Journal**, v. 1, n. 1, 2014. p. 63.

<sup>85</sup> KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax. **Nordic Tax Journal**, v. 1, n. 1, 2014. p. 41.

suficiente para proteger as companhias de acusações de irresponsabilidade e a sua associação com questões que prejudicam a sua reputação.

Em resumo Knuutinen, entende que, sob um ponto de vista de responsabilidade social das companhias, o planeamento tributário agressivo pode ser definido com ações adotadas por contribuintes (i) que estão alinhadas com as disposições legais do direito tributário, mas (ii) que não atendem a expectativas razoáveis e justificáveis dos interessados (a sociedade).

Marta Caldas<sup>86</sup>, mais na linha da solidariedade fiscal, afirma que ao Direito Tributário são atribuídas funções de redistribuição de riquezas e arrecadação de receitas, as quais se encontram relacionadas, respectivamente, com os princípios da justiça e igualdade; e legalidade e equidade, que se traduzem nos princípios da segurança jurídica e da capacidade contributiva. Se através do planeamento tributário o contribuinte compromete a equitativa distribuição da carga fiscal e a arrecadação da receita, significa que não está a contribuir com a sua justa quota-parte (*tax fair share*), implicando não só a perda de receita para o Estado com este comportamento, mas consequentemente o aumento da carga fiscal sobre os contribuintes *cumpridores*. Assim, entende que do ponto de vista da solidariedade social, da cidadania fiscal e até do patriotismo, esse comportamento é censurável.

Afirma a autora que as organizações internacionais e o Direito Europeu já têm entendido, como limite para o planeamento fiscal, a obtenção de vantagens não previstas pelo legislador que se traduzem no não pagamento do *tax fair share*, ao introduzir em seus documentos expressões como *justiça fiscal* e *desafio para a justiça, equidade e eficácia dos sistemas fiscais*.

A autora<sup>87</sup> conclui nos seguintes termos:

Um comportamento legal e admissível a nível fiscal, mas do qual resultem vantagens fiscais que comprometem a justiça e a equidade fiscal, bem como a arrecadação de receitas do Estado, causam repúdio moral, revelada na cada vez maior consternação pública, pelo que em benefício da previsibilidade e da segurança jurídica deve ser tal comportamento conceptualizado, estabelecendo-se os seus limites.

A grande problemática da vinculação dos limites dos planeamentos tributário à moralidade é o risco de que esses sejam combatidos sem a devida cobertura jurídica.

Na hipótese do planeamento tributário abusivo a valoração moral existe da mesma forma, mas ela se encontra mitigada pelo juízo de violação presente nos próprios objetivos e

---

<sup>86</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

<sup>87</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

espírito da lei, nos quais também já estão previstas as sanções jurídicas relativas à sua não observância (normas antiabuso).

Já no caso do Planejamento Tributário Agressivo é problemático afirmar que o aproveitamento das disparidades dos ordenamentos jurídicos de duas ou mais jurisdições constitui em si mesmo um comportamento que viola os objetivos ou o espírito da norma fiscal. Exatamente pelo fato de seus limites se encontrarem em um âmbito moral, mais relacionados ao comprometimento de princípios como justiça e equidade fiscal, é que algumas de suas formas de combate tem se centrado em uma reação política e preventiva, como a coordenação entre as jurisdições, o compartilhamento de informações, além de declarações fiscais obrigatórias, conforme estudaremos mais adiante.

Contudo, como visto na seção anterior em relação às normas dos descasamentos híbridos, a tendência é de que, após a identificação dos esquemas, passem a ser editadas normas a serem incorporadas nas legislações domésticas e nos tratados bilaterais com o objetivo de conter os planejamentos tributários agressivos internacionais e se amplie a cobertura jurídica das suas formas de combate, ainda que essas possuam uma natureza defensiva (Instrumento Multilateral do Projeto BEPS, ATAD 1 e 2) e não repressiva.

Nessa seara da moralidade fiscal, quem seriam os destinatários do conceito ético-jurídico dos planejamentos tributário agressivos?

Como visto, Reijo Knuutinen<sup>88</sup> analisa o planejamento tributário agressivo a partir da responsabilidade social das corporações, entendendo que a questão da moralidade está relacionada às ações adotadas pelos contribuintes (companhias), e como essas atendem às expectativas e demandas da sociedade como um todo (mídia, consumidores, fornecedores, etc.)

Já Marta Caldas<sup>89</sup> entende que os planejamentos tributários agressivos não têm apenas como destinatários os contribuintes, mas também e essencialmente os Estados, e isso porque

traduz a partilha do risco pela imperfeição das normas/sistemas fiscais entre estes dois sujeitos (não fazendo sentido ter apenas um como destinatário). O que significa que em alguns casos, quando o poder legislativo não proceder à alteração da legislação fiscal, o Estado assume o risco pela imperfeição das normas fiscais, acarretando com a consequente perda de receitas fiscais, e em outros casos, quando o poder legislativo altera a legislação fiscal obstaculizando a adoção futura de esquemas agressivos, recai sobre o contribuinte o risco da imperfeição das normas fiscais, que ao comunicar o esquema que se baseia em determinada imperfeição verá a sua liberdade de gestão limitada.

---

<sup>88</sup> KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax. *Nordic Tax Journal*, v. 1, n. 1, 2014. p. 41.

<sup>89</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?** Almedina: Coimbra, 2015. *E-book*.

Por outro lado, Rainier Coimbra<sup>90</sup>, também entendendo pela existência de uma imoralidade na caracterização do planejamento tributário agressivo, afirma que o seu combate deve ser direcionado tão somente aos Estados, pois cabe a eles, na figura de seu legislador, distribuir a carga tributária com fundamento no princípio da capacidade contributiva. Afirma que, se “*a ética do legislador é informada pelo princípio da capacidade contributiva, a ética do contribuinte é informada pelo dever de pagar tributos legalmente instituídos*”. Nesse sentido:

É uníssona a ideia de que o contribuinte tem o Direito de se organizar, respeitando os ditames legais, para economizar tributariamente. O contribuinte, nesse sentido, só agiria imoralmente ao abusar do seu direito de planejar ou em fraude à lei tributária.  
(...)

Assim explicita-se que nos casos de planejamento tributário agressivo, não é o contribuinte que age imoralmente do ponto de vista jurídico. Não se está aqui defendendo que não haja qualquer imoralidade. Há sim uma imoralidade. Porém, essa imoralidade decorre da impossibilidade de o legislador tributário tudo prever. Em lúcida manifestação de José Casalta Nabais, fica claro que não é o contribuinte que deve perquirir a justiça da tributação, pois o objetivo do contribuinte é a busca pela economia de gastos de modo a se otimizar seus ganhos. Nesse sentido, a busca pela justiça tributária é dever do Estado, na formulação da sua legislação tributária.

Quanto às três correntes acima, nos filiamos àquela da professora portuguesa, no sentido de que as condutas para o combate do planejamento tributário agressivo devem ser compartilhadas entre os contribuintes e o Estado.

De fato, para atender aos ideais da solidariedade fiscal, como afirma Coimbra, compete às Administrações Tributárias fechar as lacunas e desencontros da legislação tributária, trabalhando de uma forma integrada com outras jurisdições, para impedir que os contribuintes abusem de sua liberdade de gestão e prejudiquem o recolhimento de sua *tax fair share*, repassando o ônus da tributação para outros contribuintes de menor capacidade contributiva.

Compete, ainda, a tais Administrações estabelecerem políticas fiscais e instrumentos capazes de identificar com antecedência os esquemas adotados pelos contribuintes a fim de estabelecerem formas ao seu combate, seja mediante a instituição ou alteração de lei, criação de programas de *compliance* fiscal, incremento nas políticas fiscais, etc. Exatamente isso o que se tem observado na era pós-BEPS, com a Ação 2 do Projeto BEPS, e seus desdobramentos no

---

<sup>90</sup> COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 390.

Instrumento Multilateral e nas legislações domésticas, como é caso das Diretivas Antiabuso da União Europeia (ATAD 1 e 2).

Por outro lado, cabe ao contribuinte cumprir a lei, tanto em sua letra, como em seu espírito. Mas não compete a ele cumprir, à margem da lei, considerações morais, do tipo *tax fair share*.

Ao nosso ver, é ingênuo querer atribuir aos contribuintes, principalmente às grandes multinacionais, que façam *um exame de consciência*, tendo que atender às demandas do mercado e dos acionistas de maximização dos lucros, em nome da responsabilidade social das corporações, como pretende Knuutinen. Ademais, no Direito Tributário é extremamente problemático que a aplicação das normas pelos julgadores se dê com base em valores como moral, ética e justiça social, ao pretexto de violação do princípio da legalidade, sendo realmente necessário, pelo menos no estágio em que nos encontramos, de normas impositivas de obrigações para que os contribuintes as cumpram.

Diante de tudo o aqui exposto, concordamos que a questão da moralidade é essencial para a caracterização e combate legislativo do Planejamento Tributário Agressivo, tanto para diferenciá-los das outras formas de economia fiscal, como evasão e planejamento tributários abusivo, como para definir as formas de seu combate ou, pelo menos, sua minimização.

Contudo, a moralidade como um limite do planejamento tributário, deve ser *endereçado* pelos legisladores e organismos internacionais ao elaborar as políticas fiscais e não pelos auditores da Receita Federal, Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ou pelos Juízes, com o objetivo de desconsiderar os negócios praticados pelos contribuintes.

## **1.6 Considerações finais sobre o Planejamento Tributário Agressivo**

Ante ao que foi estudado até momento, que, explica-se, não teve como intenção esgotar o tema, mas somente introduzir o assunto central do presente Trabalho, concluímos sobre a existência do Planejamento Tributário Agressivo como uma figura autônoma dentro do Direito Tributário Internacional.

Apesar de não haver nos Relatórios da OCDE e nos documentos e leis da União Europeia, uma definição rigorosa sistemática do Planejamento Tributário Agressivo, suas características principais são:

- a) não abrangem comportamentos relacionados ao descumprimento da lei ou do seu espírito, nem, tampouco, pressupõem a existência de estruturas artificiais para a redução da carga fiscal;
- b) a redução da carga fiscal decorre do aproveitamento das disparidades técnicas legislativas entre dois ou mais regimes fiscais e não da utilização de esquemas artificiais que impliquem uma violação direta ou indireta das normas fiscais, sendo difícil a sua identificação de forma isolada pelas Administrações Tributárias;
- c) impossibilidade de endereçar as normas típicas antiabuso a fim de contê-los, por estarem em um âmbito de comportamentos legais e admissíveis a nível de legislação fiscal;
- d) as consequências tributárias do comportamento do contribuinte, em relação à arrecadação fiscal, são inesperadas ou indesejadas pela legislação e pela política tributária;
- e) ensejam efeitos injustos e redistribuem a carga fiscal para contribuintes com menor capacidade econômica, comprometendo a justiça e igualdade fiscais, além da integridade dos próprios sistemas fiscais;
- f) motivam a criação de novas legislações e políticas fiscais das Administrações Tributárias, não possuindo efeito normativo ou legal autônomo.

Ainda sobre a última característica, o Planejamento Tributário Agressivo deve ser endereçado aos Estados de forma a guiar uma política fiscal com o objetivo de aperfeiçoar os sistemas tributários domésticos e internacionais, podendo ser utilizado para criar princípios de boa governança relacionada à matéria tributária, e encorajar ações coordenadas como o incentivo à transferência de informações entre as jurisdições, além da instituição de normas a serem observadas pelos contribuintes, principalmente relacionadas à declaração de esquemas *suspeitos*. Essa é, inclusive, a tendência que se vem observando do Direito Tributário Internacional, com a atuação da OCDE (Ação 2 do Projeto BEPS), União Europeia (ATAD 1 e 2) e diversos outros países, principalmente na era pós-BEPS.

Delineadas as características acima, passaremos, no próximo capítulo a analisar uma das formas de abordagem apresentadas pela OCDE, União Europeia e outros países do mundo, para minimizar os efeitos danosos do Planejamento Tributário Agressivo.

## 2 A DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS – PERÍODOS PRÉ-PROJETO BEPS E PÓS-PROJETO BEPS

No Capítulo anterior, verificamos as características do Planejamento Tributário Agressivo extraídas, principalmente, dos documentos oficiais da OCDE e da União Europeia. Como constatado, por se tratar de uma figura autônoma, distinta do planejamento abusivo, as formas para sua abordagem e combate têm sido também diversas da mera aplicação de regras antiabuso.

Para a elaboração de um modelo capaz de combater a erosão da base tributável decorrente da utilização de planejamentos tributários agressivos, a OCDE lançou mão da experiência de vários países que já possuíam em sua legislação interna regras de divulgação obrigatória de esquemas de economia fiscal. Como se verifica do Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS<sup>91</sup>, dentre as regras analisadas estavam aquelas vigentes nos seguintes países: Estados Unidos, Canadá, África do Sul, Reino Unido, Portugal, Irlanda, Israel e Coreia.

Ainda de acordo com o referido Relatório Final da Ação da 12<sup>92</sup>, os objetivos comuns verificados nas regras de divulgação obrigatória desses países podem ser resumidos como a seguir: a) obter as informações sobre planejamentos tributários agressivos de forma precoce, com vistas a informar sua avaliação de risco; b) identificar esquemas, seus usuários e promotores em tempo hábil; e c) criar um efeito dissuasório, a fim de reduzir a promoção e utilização dos planejamentos tributários agressivos.

No presente capítulo, optamos por analisar três momentos das regras de divulgação obrigatória, tendo o Projeto BEPS como marco. Iniciaremos com a análise dos documentos que demonstram a evolução dos estudos e das recomendações no âmbito da OCDE, culminando com a publicação do Relatório da Ação 12 no ano de 2015. Após, analisaremos legislação existente antes do Projeto BEPS e, para tanto, o país escolhido foi Portugal, em que as regras de divulgação obrigatória foram instituídas no ano de 2008. A escolha de Portugal se deve à semelhança com o Brasil decorrente da origem do sistema jurídico romano-germânica (*civil law*). E, por fim, o momento pós-Projeto BEPS se baseará na experiência da União Europeia que, em 2018 (após a publicação do Relatório Final da Ação 12), instituiu Diretiva sobre o

---

<sup>91</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 23.

<sup>92</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 18.

tema, contendo regras a serem observadas por seus países-membros já a partir de janeiro de 2020.

## **2.1 Surgimento da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário no âmbito da OCDE e sua evolução até a Ação 12 do Projeto BEPS**

Baseada nas experiências de administrações tributárias de vários países do mundo, a OCDE, a partir das últimas décadas, veio gradualmente estabelecendo um modelo de conformidade fiscal baseado no aumento da transparência, cooperação entre as jurisdições e entre os sujeitos envolvidos nos esquemas tributários (administração, contribuinte e intermediários).

Como observam os espanhóis José Manuel Calderón e Alberto Quintas Seara<sup>93</sup>, a OCDE apresenta esse novo modelo cooperativo como uma ferramenta inovadora para abordar o problema da não conformidade com as obrigações tributárias em uma escala internacional, principalmente em relação aos efeitos da fraude e da evasão fiscal e dos esquemas de planejamento tributário agressivo. Ao invés de optar por uma abordagem meramente repressiva, a OCDE busca já há algum tempo uma mudança no comportamento dos contribuintes e das administrações tributárias baseada em uma relação de transparência, confiança e crescente assistência administrativa.

É nesse contexto que surgem, no âmbito da OCDE, as primeiras iniciativas que levaram ao desenvolvimento da declaração obrigatória dos planejamentos tributários agressivos e abusivos, que possui como objetivo a obtenção de informações relevantes sobre determinados comportamentos dos contribuintes que possam auxiliar as administrações tributárias na identificação precoce e prevenção da ocorrência de tais planejamentos tributários, mediante alteração do seu arcabouço normativo e outras medidas.

Da evolução dos estudos da OCDE até o Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS merecem destaque as seguintes etapas que, em grande parte, coincidiram com o desenvolvimento da própria definição de planejamento tributário agressivo, como visto no Capítulo anterior: a) a criação do Fórum das Administrações Tributárias e a Declaração de Seul (2006); b) o relatório *Study into the Role of Tax Intermediaries* (2008); c) o relatório *Tackling*

---

<sup>93</sup> CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. *Intertax*, v. 44, n. 3, p. 206-207, 2016.

*aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives* (2011); e d) *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013).

### 2.1.1 Fórum das Administrações Tributárias e Declaração de Seul

O ponto de partida para essa movimentação ocorreu com a criação do Fórum das Administrações Tributárias em 2002 que tem como objetivo auxiliar as administrações tributárias a aperfeiçoar a sua eficiência, efetividade e transparência, a fim de reduzir os custos de conformidade tributária e melhorar os serviços para os contribuintes.

Em 2006, os dirigentes de autoridades tributárias dos trinta e cinco países que, à época, faziam parte do Fórum<sup>94</sup> se reuniram para expor as suas preocupações e trocar experiências para lidar com os desafios a serem enfrentados pelas administrações tributárias no século XXI. Nessa ocasião, publicou-se a Declaração de Seul, na qual se consolidou a necessidade de se abordar o papel dos intermediários tributários, como escritórios de advocacia, consultores tributários, instituições financeiras, na promoção de estratégias de minimização tributária pelos contribuintes. Além do compromisso de aprofundar os estudos sobre os intermediários tributários<sup>95</sup>, como visto no capítulo anterior, foi utilizada pela primeira vez, no âmbito da OCDE, a expressão *planejamento tributário agressivo*, quando foi sugerido o desenvolvimento de um diretório com informações sobre os esquemas praticados pelos contribuintes com os objetivos de minimização fiscal, a fim de identificar as tendências e medidas para contê-los.

A formação desse diretório encontra-se na origem do combate aos planejamentos considerados agressivos.

### 2.1.2 Study into the Role of Tax Intermediaries

Outro marco a ser destacado no que tange ao problema da divulgação antecipada dos planejamentos tributários foi o Relatório elaborado após o aprofundamento dos estudos sobre

---

<sup>94</sup> Atualmente, o Fórum das Administrações Tributárias é composto por dirigentes das administrações de 53 (cinquenta e três) países, incluindo membros e não membros da OCDE e do G-20, inclusive o Brasil. Ver: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/> Acesso em 29 jun. 2019.

<sup>95</sup> Segundo Philippe Toledo Pires de Oliveira, a constatação da necessidade de se efetuar um estudo sobre os intermediários tributários, possivelmente se baseou em um estudo anterior, realizado em 2004 pelo Senado norte-americano, que efetuou uma análise detalhada da indústria dos *tax shelters* nos Estados Unidos, com ênfase para o papel dos contadores, advogados, e profissionais do setor financeiro. (Ver: OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 100).

os intermediários tributários, o *Study into the Role of Tax Intermediaries*, divulgado em reunião do Fórum das Administrações Tributárias realizada em janeiro de 2008 na Cidade do Cabo.

O Relatório<sup>96</sup> concluiu que: a) ao mesmo tempo em que os intermediários tributários são vitais aos sistemas fiscais, auxiliando os contribuintes a entender e cumprir suas obrigações, alguns deles continuam desenvolvendo e promovendo o planejamento tributário agressivo; b) para ser completamente efetiva, a gestão de riscos por parte das administrações tributárias depende da obtenção recorrente de informações relevantes e confiáveis; c) a fonte mais abrangente de informações é o contribuinte e, por esse motivo, é essencial que se explore a melhor forma de desenvolver uma relação entre as administrações tributárias e os grandes contribuintes, para que esses últimos sejam encorajados a prestar informações mediante declarações antecipadas relativas a potenciais esquemas agressivos, com uma maior transparência; e d) para que as grandes empresas sejam encorajadas a informar seus esquemas, com antecipação e maior transparência, as administrações tributárias devem possuir cinco atributos, quais sejam, entendimento baseado no conhecimento das questões comerciais, imparcialidade, proporcionalidade, abertura (declaração e transparência) e responsabilidade.

O referido Relatório arrola uma série de vantagens em relação à divulgação antecipada de esquemas de planejamento tributário, especialmente para as autoridades fiscais, haja vista a possível redução de tempo entre a adoção de eventual esquema pelos contribuintes e o seu conhecimento pelas autoridades tributárias. Isso porque o pronto conhecimento desses esquemas permite uma resposta rápida das autoridades tributárias, seja mediante adoção de medidas legislativas ou judiciais, para que eventuais lacunas na legislação sejam rapidamente preenchidas e as assimetrias legislativas eliminadas. Essa ação leva, conseqüentemente, a uma redução considerável no prazo de comercialização dos planejamentos tributários pelos intermediários, bem como do período em que o contribuinte pode gozar dos benefícios tributários deles decorrentes<sup>97</sup>.

Destacando as experiências bem-sucedidas das declarações de determinados esquemas tributários já implementadas por países como Estados Unidos, África do Sul, Reino Unido e Canadá, o Relatório afirma que a sua implementação teria um efeito positivo de deter significativamente os esquemas de planejamentos agressivos, assim como de reduzir a sua atratividade.

---

<sup>96</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Study of the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. p. 54-55.

<sup>97</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Study of the Role of Tax Intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008. p. 19.

Como observa Phelippe Toledo Pires de Oliveira<sup>98</sup>, os regimes de divulgação obrigatória antecipada então existentes nos países mencionados pelo Relatório possuíam a similaridade de que em todos eles a obrigação de divulgação dos planejamentos tributários recaía sobre os intermediários tributários e não sobre os contribuintes. Essa opção refletia uma mudança de abordagem, na medida em que prioriza coibir a oferta de planejamentos tributários, ao invés da sua demanda.

### *2.1.3 Combate ao planejamento tributário agressivo por meio do aperfeiçoamento da transparência e do regime de divulgação: Relatório das iniciativas de divulgação*

Em 2011, a OCDE publicou o Relatório *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives*<sup>99</sup>, que reafirmou a importância, para as Administrações Tributárias, da rápida obtenção de informações relativas aos contribuintes e analisou concretamente a experiência de alguns países na utilização de medidas de transparência para combater os planejamentos tributários considerados agressivos.

O Relatório descreveu as iniciativas que, à época, vinham sendo adotadas pelos países filiados à OCDE para a obtenção de informações, destacando que o que essas estratégias têm em comum é o fato de requererem ou criarem incentivos para os contribuintes (e em certos casos, os promotores – intermediários tributários) fornecerem as informações relevantes às Administrações Tributárias em determinado período de tempo. O Relatório afirma, ainda, que tais iniciativas devem ser adaptadas de acordo com a realidade de cada país e podem ser, ou não, utilizadas de forma cumulativa. São elas:

- (a) regras que obrigam a divulgação antecipada de planejamentos tributários;
- (b) informação adicional de determinados planejamentos tributários agressivos relevantes;
- (c) uso de questionários;
- (d) programas cooperativos de conformidade das obrigações tributárias;
- (e) regimes de consultas;
- (f) penalidades vinculadas às regras de declaração de planejamento tributário agressivo.

---

<sup>98</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 103.

<sup>99</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives**. Paris: OECD Publishing, 2011.

Por sua relevância para o presente trabalho, destacamos a iniciativa que obriga a divulgação antecipada de planejamentos tributários. Após a análise das regras estabelecidas pelos países que já a aplicavam (Canadá, Portugal, Reino Unido e Estados Unidos), o Relatório chegou a determinadas características comuns, como: a) as declarações devem ser prestadas quando a transação ou esquema preencherem certas condições, independentemente da data da entrega das outras declarações relativas a determinados impostos; b) o dever de declarar geralmente é do promotor dos esquemas; c) os regimes devem possuir requisitos que determinem o seu escopo, especificando *quem* deve declarar e *quando* a declaração deve ser prestada; e d) os regimes devem, também, estabelecer as consequências da divulgação dessas informações para os contribuintes, bem como eventuais penalidades pela sua não divulgação.

O relatório apresenta, ainda, dados estatísticos demonstrando que os países que utilizam regras de declaração obrigatória de planejamentos tributários têm verificado a sua efetividade, uma vez que: a) o tempo para a detecção dos esquemas pelas Autoridades Tributárias tem reduzido significativamente; b) permite que as investigações sejam feitas em relação àquilo que efetivamente interessa; c) permite uma rápida resposta, por meio de alterações legislativas, ações de *compliance* ou judiciais; e d) reduz a atratividade dos planejamentos tributários agressivos.

Para os contribuintes, o Relatório afirma que a maior vantagem é que a declaração antecipada cria um contexto mais justo, encorajando todos os contribuintes a pagar o valor correto dos tributos, de forma tempestiva, e assegurando que eles obtenham maiores orientações das administrações tributárias.

Por fim, a recomendação do Relatório foi a introdução de regras de obtenção de informações, ou revisão daquelas já existentes, com o propósito de que elas se adequassem às necessidades e particularidades de cada país.

#### *2.1.4 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*

Em julho de 2013, no nascedouro do Projeto BEPS, a OCDE publicou o *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*<sup>100</sup>, pacote de medidas coletivas para combater o fenômeno da erosão da base tributária e da transferência ou desvio de lucros empresariais para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.

---

<sup>100</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, Paris, 2013.

O Plano de Ação possui três pilares de sustentação (coerência entre as legislações domésticas, substância econômica na interpretação/aplicação do direito tributário internacional e transparência nas ações do fisco e do contribuinte) e aponta as quinze ações desenvolvidas nos anos seguintes.

O Plano de Ação 12, vinculado ao pilar da transparência, determina o desenvolvimento de recomendações relacionadas à concepção de regras de declaração obrigatória de arranjos e estruturas agressivas ou abusivas, levando em consideração os custos administrativos para as administrações tributárias e para os negócios, baseados na experiência do crescente número de países que possuem essas regras. Segundo o Plano, a concepção das regras gerais deve ser consistente, mas permitindo que os países acrescentem questões relativas às suas necessidades e riscos específicos.

Foi expressamente afirmado que um dos focos da declaração obrigatória deve ser os esquemas tributários internacionais em que se obtenham benefícios fiscais, em uma definição mais abrangente, bem como que seja utilizado para o trabalho o modelo de conformidade cooperativa<sup>101</sup>, e que são estabelecidos modelos melhorados de troca de informações entre as administrações tributárias sobre tais esquemas.

## 2.2 Ação 12 do Projeto BEPS

Após a evolução dos estudos pela OCDE, no final do ano de 2015, foi publicado o Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS<sup>102</sup>, cujo objetivo, em linhas gerais, é o de estabelecer recomendações efetivas para a adoção doméstica de regras de declaração obrigatória de transações, mecanismos ou estruturas de caráter abusivo ou agressivo, verificados em âmbito internacional, baseadas na experiência dos países que já possuem regras semelhantes. O relatório utiliza, para tanto, um combinado das regras de declaração obrigatória já existentes nos Estados Unidos, Canadá, África do Sul, Reino Unido, Portugal, Irlanda, Israel e Coreia.

---

<sup>101</sup> O modelo de conformidade cooperativa (*co-operative compliance*), instituído pela OCDE, é visto como um novo paradigma da relação entre o fisco e o contribuinte, que deixaria de ser somente repressiva e passando a ser cooperativa. De um lado, o contribuinte fornece informações completas acerca das transações por ele efetuadas e de pontos considerados relevantes, permitindo que as autoridades tenham ampla compreensão dos impactos tributários dessas transações, e, de outro as autoridades fiscais o auxiliam na aplicação da legislação tributária, o que lhes garante, de antemão segurança acerca do posicionamento do fisco. Ver: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 106-109.

<sup>102</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015.

A finalidade dessa declaração, como mencionado nas seções anteriores, é aumentar a transparência das transações, proporcionando às autoridades fiscais acesso precoce a informações acerca dos planejamentos tributários abusivos e agressivos, para que elas tenham a oportunidade de rapidamente adotarem providências para evitar as perdas tributárias, mediante avaliações de risco, auditorias, ou mudanças na legislação e nos regulamentos. São objetivos declarados, ainda, identificar os promotores dos mecanismos potencialmente agressivos e seus usuários, bem como dissuadir os contribuintes de utilizá-los, na medida em que saberão que esses serão declarados.

Na ausência dessas declarações, as Autoridades Tributárias acabam tomando ciência dos planejamentos tributários próximo de se escoar o prazo de decadência para a constituição do crédito tributário.

As recomendações não consubstanciam um padrão mínimo (*minimum standard*<sup>103</sup>) a ser exigido dos países engajados no Projeto BEPS, sendo esses livres para escolher se gostariam ou não de implementar o regime da declaração obrigatória. E na hipótese de os países pretenderem adotar essas regras, as recomendações proporcionam a flexibilidade necessária para enquadrá-las em cada realidade, principalmente para que as informações sejam prestadas de forma mais célere e contenham maior qualidade.

Dentre as suas recomendações, a Ação 12 estabeleceu alguns princípios ou regras gerais a serem observados para a construção dos regimes de declaração obrigatória por cada país, de forma a trazer segurança jurídica àqueles que são obrigados a prestar as informações. Nesse sentido, prevê que os regimes de declaração obrigatória devem ser claros e de fácil compreensão, devem equilibrar custos adicionais de *compliance* para os contribuintes com os benefícios obtidos pela administração tributária, devem identificar com precisão os mecanismos a serem declarados e devem ser flexíveis e dinâmicos o suficiente para permitir que as autoridades fiscais ajustem o seu sistema para responder a novos riscos<sup>104</sup>.

O Relatório estabelece, ainda, que normas a respeito do assunto deverão definir: a) quem está obrigado a prestar declaração, b) quais as informações devem ser fornecidas; c) quando devem ser fornecidas, e d) quais as consequências para os casos de não declaração. A seguir, analisaremos cada um desses itens, além de outras recomendações relevantes para esse estudo.

---

<sup>103</sup> No Projeto BEPS, as ações que consubstanciam um *minimum standard* para adesão dos países engajados são as seguintes: competição tributária nociva (Ação 5), abuso dos tratados (Ação 6), declaração país-a-país (Ação 13) e reforço dos mecanismos de resolução de conflitos previstos nos tratados bilaterais de dupla tributação (Ação 14).

<sup>104</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 19.

### 2.2.1 *Quem está obrigado a prestar a informação?*

No tocante à pessoa obrigada a prestar informações, o Relatório da Ação 12 destaca que os modelos atualmente existentes e adotados em alguns países contemplam duas possibilidades, quais sejam: a) a obrigatoriedade de serem prestadas informações tanto pelo contribuinte, usuário do planejamento tributário, quanto pelo promotor (*promoter*), a pessoa física ou jurídica que desenvolve ou implementa o planejamento tributário; e b) a obrigatoriedade de serem prestadas informações ou pelo contribuinte ou pelo promotor, alternativamente<sup>105</sup>.

A despeito da possibilidade de ambos os modelos serem adotados, a Ação 12 recomenda que os países que preveem ser do promotor a obrigação de informar, contemplem a transferência dessa obrigatoriedade ao contribuinte nas hipóteses em que o planejamento seja desenvolvido internamente pelo contribuinte, ou quando o promotor estiver situado fora do país, ou quando esse alegar sigilo profissional para não prestar a informação, como no caso dos advogados.

Como observa Phelippe Toledo Pires de Oliveira<sup>106</sup>, a opção por um regime em que o promotor e o contribuinte tenham que divulgar informações tem a vantagem de influenciar não somente a oferta, como também a demanda por esses esquemas. Além disso permite que as autoridades tributárias efetuem a comparação das informações, de maneira a verificar sua precisão. Contudo, possui a desvantagem de aumentar o custo de conformidade das obrigações tributárias para os contribuintes e até mesmo para a administração tributária, na medida em que o volume de informações recebidas será maior.

### 2.2.2 *Quais informações devem ser prestadas?*

Com relação às informações a serem prestadas, o Relatório da Ação 12 recomenda que a obrigatoriedade deverá estar atrelada ao enquadramento da operação em determinadas características-chave ou identificadores (*hallmarks*) a serem estabelecidos pelas legislações internas de cada país. Embora a operação possa envolver a fruição de uma vantagem fiscal, de

---

<sup>105</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 33-34.

<sup>106</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 120.

acordo com as recomendações da OCDE, isso não é suficiente para, por si só, atrair a obrigatoriedade da declaração, sendo necessário que os modelos adotados estabeleçam requisitos genéricos e específicos que, se atendidos, identificam as operações a declarar (*single step approach*)<sup>107</sup>.

O Relatório ainda permite que os países prevejam uma pré-condição a ser atendida, antes da verificação da existência das características genéricas e específicas dos esquemas a serem reportados, que funcionariam como um filtro para limitar as informações (*multi-step approach*).

Essas pré-condições podem ser de duas naturezas<sup>108</sup>: a) uma ampla, como, por exemplo, a que estabelece que somente precisam ser declaradas as transações cujo principal propósito seja obter uma vantagem tributária; e b) uma monetária (*de minimis filter*), que afasta a obrigação de divulgação de transações cujo valor não supere um determinado montante.

Segundo o Relatório, a utilização desse filtro traz algumas vantagens, como a eliminação de informações desnecessárias e irrelevantes, possibilitando o foco nas transações com motivos tributários suscetíveis de impor maiores riscos para arrecadação e para a administração tributária, além de reduzir os custos de conformidade dos contribuintes e das administrações tributárias.

Por outro lado, o Relatório aponta as desvantagens da utilização desses filtros de forma isolada, na medida em que a escolha do filtro do propósito tributário do esquema pode gerar incertezas sobre se determinada transação está ou não sujeita à declaração. Já a opção por um filtro monetário pode fazer com que os planejamentos tributários sejam inicialmente testados em transações de baixo valor, o que acarretaria no atraso da divulgação de esquemas relevantes às autoridades tributárias.

De toda forma, o Relatório conclui que a fixação dessas pré-condições, alternativa ou conjuntamente, bem como a sua aplicação conjunta com determinados *hallmarks* seriam bastante eficientes.

Como mencionado, o Relatório da Ação 12 prevê dois tipos de características-chave (*hallmarks*) para identificação dos esquemas a ser reportados: as características genéricas e as específicas.

---

<sup>107</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 37.

<sup>108</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 38-39.

A identificação das características genéricas, que geralmente são comuns aos planejamentos tributários em geral, visa ao combate de esquemas que podem ser facilmente replicados em outros arranjos e comercializados em massa. O Relatório aponta como dotadas de características genéricas, por exemplo: a) operações que envolvam cláusula de confidencialidade com o promotor, de modo a não permitir o acesso às informações do planejamento tributário por concorrentes ou pelas próprias autoridades fiscais; e b) operações que contemplem o pagamento de remuneração do promotor com base no valor do benefício econômico proporcionado pelo planejamento tributário.

Já para as características específicas, a recomendação é que essas deverão levar em consideração as particularidades locais de cada país, podendo contemplar operações específicas, tais como: aquelas que envolvem leasing, aquelas entre partes relacionadas quando uma delas estiver localizada em país com tratamento tributário privilegiado, aquelas envolvendo perdas financeiras, entre outras. Seu objetivo é o de conter transações particulares ou com elementos particulares que são objeto de preocupação da administração tributária de determinado país, levando em consideração as lacunas normalmente exploradas pelos planejamentos tributários.

Como bem observa Fernando Fonseca<sup>109</sup>, as recomendações da OCDE têm por objetivo específico que o regime de divulgação obrigatória possa alcançar de maneira eficaz as operações de planejamento tributário internacionais. Como demonstrado no capítulo anterior e identificado pela OCDE, há uma série de diferenças entre arranjos domésticos e internacionais, que tornam os últimos mais difíceis de serem alcançados por intermédio de regimes de divulgação obrigatória.

De maneira geral, essa dificuldade surge do fato de que tais arranjos geram diversos benefícios fiscais em diferentes jurisdições, de forma que os benefícios auferidos em um país podem passar despercebidos quando visto de forma isolada da operação como um todo. Assim, regimes que foquem exclusivamente nos resultados domésticos obtidos por contribuintes, sem que se visualize a imagem global, podem deixar de capturar muitos tipos e planejamentos tributários plurilocalizados.

São por esses motivos que o Relatório recomenda que, ao estabelecer as informações que devem ser declaradas, sejam incluídos identificadores direcionados às operações que

---

<sup>109</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS**: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. 3, p. 42.

causem efeitos fiscais materialmente identificáveis na jurisdição que requer a divulgação e nas quais o contribuinte doméstico esteja ciente, ou pelo menos, se espere que tivesse o dever de estar ciente, dos seus efeitos.

Os identificadores específicos, portanto, selecionam operações que representam riscos materiais à jurisdição de divulgação das informações, e os genéricos fazem referência aos efeitos fiscais das operações, de forma a alcançá-las independentemente de como o arranjo tenha sido estruturado. Segundo a OCDE, a combinação de ambos os identificadores tem o condão de direcionar os esforços para áreas identificadas como de maior risco, ao mesmo tempo que alcança arranjos inovadores.

### *2.2.3 Quando as informações devem ser prestadas?*

Como os objetivos principais dos regimes de declaração se relacionam ao fornecimento antecipado de informações de planejamentos fiscais e seus usuários, bem como à necessidade de combater a utilização desses esquemas, o lapso temporal em que a declaração é prestada tem extrema importância para o alcance de tais objetivos. Isso porque, quanto antes é prestada a declaração, mais rápido a administração tributária poderá agir para deter os esquemas identificados como abusivos e agressivos<sup>110</sup>.

Diante disso, quanto ao momento da declaração, a recomendação é de que, quando a obrigação de declarar for do promotor do planejamento tributário, o lapso temporal a ser definido deve estar vinculado ao momento de sua disponibilização pelo promotor. Na hipótese em que a obrigação de declarar recaia sobre o próprio usuário do arranjo, a recomendação é de que essa seja prestada em prazo próximo ao da sua efetiva implementação.

O Relatório ressalta, diversas vezes, a importância de que o prazo a ser definido seja curto, a fim de que a declaração possa alcançar os seus objetivos.

### *2.2.4 Consequências para os casos de não declaração*

Em relação às consequências para os casos de não declaração<sup>111</sup>, o Relatório aborda inicialmente a questão da confiança legítima da divulgação dos arranjos, esclarecendo que o

---

<sup>110</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 49.

<sup>111</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 56-60.

fato de uma transação estar sujeita à divulgação não significa necessariamente que ela seja reputada como planejamento tributário abusivo, bem como o fato de um mecanismo declarado não ser contestado imediatamente pelas autoridades fiscais não significa que ele tenha sido aceito. E a sua recomendação em relação a esse ponto é de que as legislações internas deixem claras tais questões.

Após, o Relatório aborda o problema da autoincriminação. Afirma que as informações requeridas sob o regime da declaração obrigatória, geralmente, não devem ser mais relevantes do que as informações que as administrações tributárias poderiam solicitar sob uma fiscalização ou auditoria vinculadas às declarações dos próprios tributos. Por esse motivo, a declaração de planejamentos tributários potencialmente abusivos ou agressivos não devem gerar grandes preocupações relacionadas à autoincriminação, assim como essas preocupações não devem existir quando do envio de outras declarações fiscais.

Reforçando esse aspecto, o Relatório afirma que as transações escolhidas pelos países para serem declaradas não devem coincidir com aquelas que ensejam a responsabilidade criminal, não devendo estas fazerem parte do escopo do regime.

Quanto às sanções, o Relatório recomenda a aplicação de penalidades pecuniárias para assegurar a efetividade das regras de declaração obrigatória, deixando a critério dos países a fixação do tipo e dos seus respectivos valores. Essas poderão ser combinadas com penalidades não pecuniárias que estejam de acordo com o ordenamento jurídico do país.

Como exemplo, o Relatório traz quatro situações para aplicação de penalidades monetárias: a) não divulgação de um arranjo; b) não fornecimento ou manutenção da lista de clientes; c) não fornecimento do número de referência do arranjo; e d) não declaração do número de referência pelo usuário.

Especificamente em relação aos números de referência, esse se trata de um mecanismo utilizado por alguns regimes existentes, como no Reino Unido, para identificar determinados arranjos declarados, bem como para vincular as declarações fornecidas pelos promotores e clientes. A Autoridade Tributária identifica os tipos de arranjo, lhe atribui uma numeração e, após, nas ocasiões em que esse esquema for informado pelo promotor ou pelo contribuinte, deve constar da declaração também o seu número identificador.

Para fixação das multas, os países podem levar em consideração se o descumprimento se deu por negligência ou foi deliberado.

As formas de penalidade não pecuniárias sugeridos pela Relatório são: a) suspensão da eficácia do benefício tributário (mesmo lícito) auferido em decorrência do esquema; b) impacto na caracterização da boa-fé do contribuinte em caso de omissão de rendimentos; e c)

aumento de prazo para as autoridades tributárias contestarem o planejamento tributário e cobrarem eventuais diferenças.

Além disso, o Relatório ressalta que as penalidades devem ser suficientes para dissuadir o descumprimento das obrigações, mas não devem ser desproporcionais ou excessivamente onerosas. Finalmente, conclui que as penalidades pelo descumprimento da obrigação de declaração normalmente relacionam-se com a declaração em si e não com as consequências tributárias decorrentes do respectivo arranjo.

### 2.2.5 Outras recomendações

Além da obrigação de divulgação dos planejamentos tributários, o Relatório destaca outras medidas que podem ser úteis a esses regimes: a) a utilização de números de referência, os quais serão atribuídos pelas autoridades fiscais após a apresentação do arranjo fiscal pelo promotor e, após, passarão a ser utilizados tanto pelos promotores como pelos contribuintes para identificar o referido arranjo; e b) a obrigação de os promotores entregarem uma lista de clientes às autoridades fiscais.

Conjuntamente, o Relatório da Ação 12 recomenda a adoção de uma lista de arranjos cuja divulgação não é necessária, com o objetivo de evitar a divulgação de operações cuja existência não apresenta riscos às políticas tributárias. É interessante notar que é uma preocupação declarada da OCDE, ao tecer recomendações para o regime de divulgação obrigatória, não criar custos de conformidade excessivos ou desnecessários ao contribuinte.

O Relatório dispõe, ainda, sobre o conteúdo das informações que precisam ser apresentadas às autoridades tributárias. Destaca que essas informações devem ser aptas para que as autoridades fiscais compreendam como a transação funciona, podendo incluir a identificação do promotor e/ou dos usuários, a descrição do arranjo, o dispositivo legal no qual se baseia a vantagem fiscal, a descrição do benefício e o seu valor esperado.

Por fim, as últimas recomendações do Plano da Ação 12 se relacionam à cooperação e à troca de informações entre as administrações tributárias de diferentes países, o que seria feito sob a tutela da *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network*<sup>112</sup>

---

<sup>112</sup> O *Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network* consiste em uma força tarefa conjunta internacional para compartilhamento de inteligência e colaboração formada por administrações tributária de 36 países. O objetivo dessa força tarefa é desenvolver mecanismos efetivos e eficientes para combater a elusão fiscal. Essa força tarefa oferece uma plataforma que permite a seus membros colaborarem ativamente, compartilhando experiências, fontes de informação e conhecimento para combater questões comuns no âmbito das convenções bilaterais e multilaterais, assim como dos acordos para troca de informações. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>. Acesso em: 25 set. 2019.

(*JITSIC Network*), uma plataforma aberta aos países membros do Fórum das Administrações Tributárias e de adesão voluntária<sup>113</sup>. Seus membros são encorajados a compartilhar espontaneamente informações relativas a riscos tributários emergentes, de modo a aprimorar as relações bilaterais e multilaterais entre os países. Assim, a plataforma também funcionaria como um fórum de discussão dos problemas oriundos das informações coletadas sob os regimes de divulgação obrigatória, bem como uma ferramenta que fornece oportunidades aos países para colaborar com outros membros da JITSIC para garantir que multinacionais sejam tributadas nas jurisdições apropriadas e sob os valores corretos de receitas e ganhos.

Traçada a evolução dos estudos da OCDE e o panorama geral das recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, pode-se afirmar que uma norma de declaração obrigatória de planejamentos tributários deve definir claramente: a) abrangência da regra; b) quem é obrigado a declarar; c) o que deve ser declarado; d) o momento da declaração; e) as informações relativas aos esquema de planejamento; f) o procedimento a ser seguido para realizar a declaração; e g) medidas para o cumprimento da regra e penalidades, em caso de descumprimento.

Passaremos a analisar, a seguir, as regras dos deveres de comunicação, informação e esclarecimento instituídas pelo Governo português no ano de 2008, e que, dentre outras legislações, serviram de inspiração para modelo consolidado pela OCDE anos mais tarde.

### **2.3 A experiência portuguesa da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário**

O governo português, seguindo o exemplo do Estados Unidos, Reino Unido e Canadá, por meio do Decreto-Lei nº 29/2008<sup>114</sup>, de 25 de fevereiro, estabeleceu medidas de caráter preventivo para combater o planejamento fiscal abusivo e agressivo, relativas ao dever de informação às autoridades tributárias de práticas que tivessem como um dos principais

---

O JITSIC foi aprimorado no âmbito do Fórum das Administrações Tributárias, em reunião realizada em Paris em março de 2015, em razão da importância do aprimoramento da transparência e cooperação internacional para o combate da erosão da base tributável e transferência de lucros e do progresso da área do intercâmbio de informações. Ver: ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 81.

<sup>113</sup> A adesão ao JITSIC está disponível aos países membros da OCDE e àqueles que compõem o Fórum das Administrações Tributárias. Apesar de o Brasil fazer parte do Fórum, não aderiu à plataforma. Atualmente, os 36 países participantes são: África do Sul, Alemanha, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Colômbia, Coreia, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Índia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Malásia, México, Noruega, Nova Zelândia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Romênia, Rússia, Suécia, Suíça e Turquia.

<sup>114</sup> PORTUGAL. Decreto-Lei n. 29/2008, de 25 de fevereiro de 2008. **Diário da República**, n. 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: 12 ago. 2019.

objetivos, a obtenção de vantagens fiscais. Portugal foi pioneiro no âmbito da Europa Continental.

O Preâmbulo do Decreto-Lei nº 29/2008 deixa expressa a consagração da instituição de obrigações de comunicação, informação e esclarecimentos à administração fiscal, com o objetivo de combater os planejamentos tributários agressivos ou abusivos:

Entre as medidas que têm vindo a ser desenvolvidas noutros sistemas jurídicos, designadamente nos Estados Unidos da América, no Reino Unido e no Canadá, com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, bem como à própria fraude, destaca-se a consagração de obrigações de comunicação, informação e esclarecimento à administração fiscal sobre esquemas ou actuações de planeamento fiscal agressivo que são propostos, promovidos e comercializados por diversas entidades, genericamente apelidadas de intermediários fiscais.

(...)

Ora, o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido por estes intermediários fiscais, gera efeitos desfavoráveis muito significativos, pois corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal.

Em seu artigo 1º, o Decreto-lei identifica como o objeto dos deveres de comunicação, informação e esclarecimento, denominados por Marta Caldas como *deveres de conformação*<sup>115</sup>, os esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais por sujeito passivo dos impostos nele especificados<sup>116</sup>, em ordem a combater o planeamento tributário abusivo. Trata-se de uma pré-condição, que funciona como um filtro amplo, para fins de determinação do que deverá ser declarado.

O artigo 3º do Decreto-Lei traz as definições das expressões *planeamento fiscal*, *esquemas*, *atuações* e *vantagens fiscais*, conforme abaixo:

- a) *Planeamento fiscal*, qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto;
- b) *Esquema*, qualquer plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção;
- c) *Actuação*, qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização;

---

<sup>115</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015. *E-book*.

<sup>116</sup> Foram eleitos os principais impostos geridos pela Direção Geral de Impostos: imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e das pessoas coletivas, imposto sobre o valor agregado, imposto municipal sobre imóveis, imposto sobre transações onerosas de imóveis e imposto sobre o selo (artigo 2º do Decreto-lei nº 29/2018).

d) *Vantagem fiscal*, a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação.

Das definições acima, nota-se que, para a aplicação desse regime, a legislação portuguesa não faz uma distinção do que seria planeamento tributário abusivo ou agressivo, tratando como o objeto dos deveres de conformação os esquemas ou atuações que tenham como objetivo a obtenção de vantagens fiscais de forma exclusiva ou predominante.

Diante de tal abrangência, segundo afirma Marta Caldas<sup>117</sup>, em maio de 2009 foi publicado Despacho nº 11.873/2009, do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, restringindo os deveres de conformação do Decreto-lei *apenas* aos esquemas ou atuações dos quais resultem operações que não tenham justificação de carácter económico, bem como as que, tendo tal justificação, impliquem uma vantagem fiscal que contribuirá decisivamente para a sua adoção.

Ou seja, para fins de aplicação do Decreto-lei são consideradas as situações de obtenção de vantagem fiscal ou sua mera expectativa, por meio da adoção de operações sem motivação económica (artificiais) ou aquelas com motivações económicas que sejam suplantadas pela vantagem fiscal.

A questão da ampla abrangência do Decreto-lei foi objeto de reflexão por parte da portuguesa Marta Caldas<sup>118</sup>. Apesar de compreender que essa opção do legislador português vinha seguindo uma tendência internacional, externada principalmente pela OCDE e pela União Europeia, a fim de compreender tanto as situações de planeamentos tributários abusivos (esquemas ou atuações artificiais, sem motivos ou razões económicas), quanto as de planeamento fiscal agressivo (esquemas ou atuações com motivos ou razões económicas, mas que são suplantadas pela vantagem fiscal), a autora faz a ressalva de que tal amplitude poderia se revelar problemática do ponto de vista da compatibilização do regime do Decreto-lei com a liberdade fundamental de gestão, a qual é a consagrada pela Constituição da República Portuguesa (artigo 86<sup>o</sup><sup>119</sup>). Isso porque, dentro da área da liberdade, nada impediria que os

---

<sup>117</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015. *E-book*.

<sup>118</sup> CALDAS, Marta. **O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?** Coimbra: Almedina, 2015. *E-book*.

<sup>119</sup> Artigo 86.º- Empresas privadas

1. O Estado incentiva a atividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respetivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam atividades de interesse económico geral.

2. O Estado só pode intervir na gestão de empresas privadas a título transitório, nos casos expressamente previstos na lei e, em regra, mediante prévia decisão judicial.

contribuintes adotassem esquemas (legais e admissíveis fiscalmente) que se baseassem em disparidades das normas fiscais, na medida em que a sua imperfeição e impossibilidade de cobrir todas as situações possíveis se tratam de um risco assumido pelo legislador fiscal, ao contrário do que ocorre nos casos de planejamentos tributários abusivos.

Todavia, considerando que essas áreas de não tributação, resultantes dos esquemas de planejamentos tributários cada vez mais agressivos, colocam em xeque a equidade e justiça dos sistemas fiscais, bem como provocam sérios prejuízos na arrecadação dos Estados, a autora entende que seria legítima a instituição de deveres de conformação como uma forma de equacionar uma partilha de risco inerente à *imperfeição* das normas fiscais.

Independentemente da amplitude do regime de conformação quanto às *espécies* de planejamentos tributários, o Decreto-lei nº 29/2008 deixou clara a forma de identificação dos esquemas e atuações a serem declarados, não bastando, portanto, para ensejar a obrigação, a existência de economia fiscal. O Decreto-lei previu, de forma expressa, quais características ou parâmetros (*hallmarks*), genéricos ou específicos, que os esquemas e atuações deveriam possuir.

Em relação às características genéricas, a legislação portuguesa estabeleceu que estão sempre sujeitos aos deveres de conformação os planejamentos tributários que sejam propostos com cláusula de exclusão ou de limitação da responsabilidade do promotor dos esquemas e atuações.

Quanto aos *hallmarks* específicos, o Decreto-lei visa identificar situações que poderiam ensejar o risco de economias fiscais não desejadas pelo Estado Português, elencando esquemas ou atuações de planejamento tributário que possuam as seguintes características: a) a participação de entidade sujeita a regime fiscal privilegiado; b) a participação de entidade total ou parcialmente isenta; c) operações financeiras ou sobre seguros suscetíveis de determinar a requalificação do rendimento ou alteração do beneficiário (como, por exemplo, leasing e instrumentos híbridos); e d) utilização de prejuízos fiscais.

Em conformidade com as recomendações da OCDE analisadas na seção anterior, principalmente no âmbito do Fórum das Administrações Tributárias, sobre *quem deverá prestar as informações*, os artigos 5º e 7º do referido Decreto-Lei estabelecem que a responsabilidade pela comunicação dos planejamentos tributários recai, em regra, sobre os intermediários dos referidos esquemas, denominados *promotores*, sendo esses definidos pela legislação como

---

3. A lei pode definir sectores básicos nos quais seja vedada a atividade às empresas privadas e a outras entidades da mesma natureza.

qualquer entidade, com ou sem personalidade jurídica que, no exercício de sua atividade econômica, preste serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria em matéria tributária, a clientes ou terceiros. A legislação considera designadamente como promotores as instituições de crédito e demais instituições financeiras, os revisores de oficiais de contas, os advogados e os técnicos oficiais que prestam serviços de contabilidade.

O promotor deverá efetuar tal comunicação sempre que tiver participado ou colaborado na respectiva concepção ou proposta, ou ainda quando tiver acompanhado a sua preparação, adoção ou implementação. Por outro lado, a legislação exclui dos deveres de informar: a) os advogados e sociedade de advogados que tenham sido instados a prestar aconselhamento jurídico sobre esquema ou atuação de planeamento fiscal no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, ou a respeito de processo judicial; e b) os revisores oficiais de contas, ao exercerem as suas funções de interesse público de revisão legal das contas.

Em algumas situações, contudo, será o próprio usuário do esquema que deverá divulgá-lo. Isso ocorre nas hipóteses em que o planeamento tributário não tiver sido objeto de proposta ou acompanhamento por um promotor, sendo planeado internamente, ou quando o promotor não for residente ou não estiver estabelecido em território português. A obrigação de divulgação pelo usuário aplica-se somente a pessoas jurídicas, entidades sem personalidade jurídica e pessoas físicas, essas últimas em hipóteses específicas.

Em relação ao *prazo* para a comunicação às autoridades fiscais portuguesas dos esquemas e atuações de planeamento tributário, para os promotores, esse é de vinte dias contados a partir do final do mês em que o planeamento tenha sido proposto a clientes e interessados. Se o responsável pela declaração não for o proponente, esse prazo conta-se a partir de quando tenha passado a acompanhá-lo. E nas situações em que é o usuário quem deve informar, a comunicação deve ocorrer até o final do mês seguinte ao de sua efetiva adoção.

No que diz respeito às *informações que devem ser prestadas* para as autoridades tributárias, essas foram consolidadas pelo Governo Português por meio da Portaria nº 364-A/2008, que estabeleceu o modelo de declaração dos planeamentos fiscais. Devem constar dessa declaração a descrição pormenorizada do esquema ou atuação, como o tipo comercial, a estrutura societária e transações, bem como da vantagem fiscal pretendida. Também deve constar dessa declaração a identificação do promotor e o fundamento legal em que se baseia a vantagem fiscal pretendida. Em princípio, não é necessária a identificação dos clientes/usuários, exceção feita às hipóteses em que competir a eles efetuar a comunicação.

Como bem explana Phelippe Toledo Pires Oliveira<sup>120</sup> ao analisar o artigo 13 do Decreto-Lei nº 29/2008, tais informações servem a dois propósitos principais: a) permitir que as autoridades fiscais proponham medidas legislativas e regulamentares para combater a utilização de determinado esquema de planejamento fiscal, com a propositura de normas antielisivas específicas; e b) gestão de riscos, direcionando as ações de fiscalização para os planejamentos com maior utilização e relevância.

Os portugueses Carlos Pinto de Abreu e Luís Milagres e Sousa<sup>121</sup> criticam fortemente tais propósitos, ao fundamento de que a incapacidade do Fisco de produzir leis capazes de ensejar uma justa tributação não poderia levar a uma autoincriminação por parte das consultorias tributárias, o que “fará caminhar para uma eliminação da actividade profissional de planeamento fiscal porque não é concebível que alguém com conhecimentos técnicos invista o seu tempo no estudo de esquemas lícitos de planeamento fiscal e depois se ‘auto-denuncie’”.

Diferentemente desses autores, entendemos que a implementação das regras da divulgação obrigatória de planejamentos tributários não ensejaria necessariamente a autoincriminação das consultorias tributárias. Conforme será melhor detalhado no próximo capítulo, a declaração obrigatória possui um carácter informativo sobre os planejamentos tributários que, a princípio, não possuiriam qualquer característica de ilegalidade (no sentido de evasão fiscal), não carregando qualquer intenção de criminalização ou denúncia de condutas, principalmente no âmbito do Direito Penal.

Ademais, a legislação portuguesa já determina as características genéricas e específicas dos esquemas que devem ser declarados, na medida em que essas tendem a ser mais comuns nos planejamentos tributários abusivos ou agressivos, o que não significa, necessariamente, que a presença de uma dessas características ensejará, de forma automática, a desconsideração do esquema de economia fiscal e autuação por parte da autoridade tributária.

Excluindo as características que o Governo Português considera como *críticas* e que levam a um problema de política fiscal e queda de arrecadação, ainda resta amplo campo de atuação das consultorias tributárias elaborarem esquemas lícitos, sendo em nossa opinião, exagerada a opinião dos autores de que os regimes de declaração obrigatória levariam à eliminação da atividade profissional.

---

<sup>120</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 180.

<sup>121</sup> SANTOS, António Carlos dos; SOUSA, Luís Milagres e. **Planeamento fiscal agressivo e abusivo**: as novas regras e os novos deveres. Lisboa: Ordem dos Advogados, Conselho Regional de Lisboa. Disponível em: [https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750](https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750). Acesso em: 26 ago. 2019.

Pois bem. Prestadas as informações, o Diretor Geral de Impostos poderá, eventualmente, solicitar esclarecimento em relação a certos elementos ou aspectos da descrição do planejamento tributário, bem como requerer ao seu promotor que indique a quantidade de vezes que o esquema foi proposto e/ou adotado e o número de clientes abrangidos por determinado planejamento.

O Decreto-lei prevê, ainda, as *penalidades* pelo descumprimento da obrigação de comunicação, ou comunicação fora do prazo, de determinado esquema ou atuação de planejamento tributário às autoridades fiscais, as quais variam em função do responsável pelo seu fornecimento (se o promotor ou usuário) e do tipo de pessoa sobre a qual as informações se referem (se pessoa jurídica ou pessoa física).

Competindo o dever de comunicação ao promotor, a pena aplicável fica entre 5.000 e 100.000 euros, quando a informação se referir a pessoa jurídica; e entre 1.000 e 50.000 euros, quando a informação se referir a pessoas físicas. Tratando-se de comunicação de responsabilidade do usuário, a penalidade é consideravelmente menor – entre 500 euros e 80.000 euros para as pessoas jurídicas; e 250 a 40.000 euros para as pessoas físicas. Na hipótese de os esclarecimentos requeridos pelo Diretor Geral de Impostos não serem prestados dentro do prazo de trinta dias, a penalidade prevista na legislação fica entre 1.000 e 50.000 euros para as pessoas jurídicas; e 500 e 25.000 euros para as pessoas físicas.

A legislação estabelece, ainda, que as autoridades tributárias devem: a) organizar uma base de dados em âmbito nacional com informações sobre esquemas de planejamentos tributários para auxiliar os serviços responsáveis pela fiscalização; e b) divulgar, pela internet, seu entendimento sobre se determinado planejamento fiscal que lhe foi apresentado em termos genérico é considerado abusivo.

A divulgação na internet dos planejamentos tributários considerados abusivos pelas autoridades fiscais portuguesas assegura transparência em relação ao tratamento tributário desses esquemas e ações. Essa divulgação permite aos contribuintes identificar previamente tais e quais esquemas e ações ofertadas no mercado são passíveis de serem desconsiderados pelo fisco quando de eventual fiscalização.

Até agosto de 2019, a Direção Geral de Impostos portuguesa manifestou-se em relação a treze esquemas e ações de planejamento tributário considerados abusivos<sup>122</sup>. As informações

---

<sup>122</sup> PORTUGAL. Direção Geral de Impostos. Portal de Finanças Públicas. **Divulgação ao abrigo do artigo 15º do Decreto-lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro.** Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Planeamento\\_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL\\_29-08-PFA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Divulgacao-DL_29-08-PFA.pdf). Acesso em: 22 ago. 2019.

relativas aos planejamentos tributários seguem um padrão, contendo o tipo de esquema, o ano da sua comunicação às autoridades tributárias, uma descrição sintética do funcionamento dos esquemas, as entidades envolvidas (se portuguesas ou não), os tributos a que se referem, bem como a base legal para eventual autuação fiscal. Os planejamentos já identificados e divulgados são os seguintes:

- a) Utilização de uma sociedade gestora de participação sociais (SGPS) como veículo para a integração de ativos no patrimônio de uma sociedade residente em território português;
- b) criação artificial de menos-valias no âmbito da apuração dos resultados da partilha de uma sociedade que esteja sujeita a um regime fiscal privilegiado;
- c) aplicação do regime de eliminação da dupla tributação econômica aos lucros distribuídos por sociedade residente em país terceiro mediante a interposição de uma sociedade residente em Estado membro da União Europeia (UE) originando dupla não tributação de lucros distribuídos e o apuramento de menos-valias artificiais;
- d) criação de uma estrutura de financiamento intragrupo recorrendo a veículos constituídos para o efeito;
- e) prestação de garantias através de sucursal financeira exterior constituída na Zona Franca da Madeira;
- f) aproveitamento dos benefícios da Directiva 2003/49/CE, do Conselho Europeu, em matéria de retenções na fonte sobre royalties;
- g) venda de bens seguida da celebração de contrato de locação com o vendedor;
- h) operação de aumento de capital de uma sociedade residente realizada previamente à alienação de partes sociais para reduzir a tributação das mais-valias;
- i) cessão de ramo de atividade para aproveitar a dedução de prejuízos fiscais;
- j) aproveitamento abusivo de convenção para evitar a dupla tributação;
- k) encargos de financiamento de uma operação de aquisição das partes de capital de uma sociedade suportados pela entidade adquirida;
- l) operação de titularização de créditos futuros envolvendo prejuízos fiscais; e
- m) utilização abusiva da figura da doação.

Interessante notar a partir da lista dos planejamentos tributários identificados pelas autoridades fiscais que, em todos os casos, a base legal para proceder à autuação fiscal se refere

ou à cláusula geral antiabuso portuguesa (n.º 2 do art. 38.º da Lei Geral Tributária<sup>123</sup>) ou a cláusulas específicas antiabuso, combinadas, ou não, com outras normas tributárias. Como já haviam previsto os portugueses Francisco de Sousa da Câmara, Bruno Santiago e José Almeida Fernandes<sup>124</sup>, a entrada em vigor do Decreto-lei nº 29/2008 permitiu uma maior utilização das cláusulas gerais e específicas antiabuso, a estendendo para outras situações de abuso que não apenas aquelas que se enquadrem na utilização de esquemas artificiais, por exemplo.

Além disso, o último planejamento tributário identificado e incluído na relação da Direção Geral de Impostos foi informado no ano de 2010, ou seja, há quase dez anos. Periódicos portugueses mencionam que a legislação da declaração obrigatória não atingiu os efeitos desejados<sup>125</sup>, sugerindo, inclusive, a existência de um *apagão* em relação ao cumprimento do Decreto-lei<sup>126</sup>, pois, além da publicação de apenas treze esquemas na página da internet da Administração Tributária, entre os anos de 2008 e 2017 somente noventa e três operações foram comunicadas ao fisco e não há informações sobre multas aplicadas a eventuais faltosos.

De fato, Lauriana Vieira<sup>127</sup> registrou em sua Dissertação de Mestrado que em Portugal houve uma queda drástica nas informações prestadas, entre 2008 e 2010. Os dados apresentados foram retirados do Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010, elaborado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública português. No período, houve a ocorrência de oitenta e sete informações, tendo sido nove comunicadas por utilizadores e setenta e oito comunicadas por promotores. Em 2008 ocorreu a divulgação de nove esquemas por utilizadores e quinze por promotores. O ano de 2009 destacou-se pelo número elevado de comunicações

---

<sup>123</sup> Artigo 38.º - Ineficácia de atos e negócios jurídicos  
(...)

2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas. (Redação dada pela n.º Lei 32/2019, de 3 de maio)

<sup>124</sup> CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno; FERNANDES, José Almeida. Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning. **Worldwide Tax Daily**, 40-7, 2008. Disponível em: <https://www.mlgs.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/441.pdf>. Acesso em: 14 out. 2019.

<sup>125</sup> NEVES, Tiago Cassiano. Comunicação de Planeamento Fiscal – Realidade Aumentada? **Jornal Económico**. Opinião. Lisboa, 07 jan. 2019. Maia, Portugal. Disponível em: <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/comunicacao-de-planeamento-fiscal-realidade-aumentada-395158>. Acesso em: 26 ago. 2019.

<sup>126</sup> COSTA, Vitor. “Apagão” no controle dos esquemas de abuso fiscal. **Público**. Fisco. Maia, 30 abr. 2017. Disponível em: <https://www.publico.pt/2017/04/30/economia/noticia/apagao-no-combate-ao-planeamento-fiscal-abusivo-1770386>. Acesso em: 26 ago. 2019.

<sup>127</sup> VIEIRA, Lauriana Rita Pires. **Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal, 2014. Disponível em: [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM\\_LaurianaVieira\\_2014.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf). Acesso em: 27 ago. 2019.

(cinquenta e sete) porém todas realizadas por promotores. Em contrapartida no ano de 2010 o número de comunicações reduziu-se drasticamente para seis.

Já o Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2017<sup>128</sup>, divulgado em junho de 2018, dispõe que após 2010, apenas mais seis comunicações foram feitas.

A Tabela abaixo sintetiza os dados acima:

Tabela 1. Planejamentos Tributários declarados em Portugal: 2008/2017

<b>Ano</b>	<b>Quantidade de Declarações</b>
2008	24
2009	57
2010	6
Após 2010	6
<b>Total</b>	<b>93</b>

Fonte: Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2017

Márcio Henrique Sales Parada<sup>129</sup> constatou, ainda, que no Relatório relativo ao ano fiscal de 2016, tornado público em junho de 2017, o foco para combate ao planejamento fiscal agressivo e o deslocamento de lucros para jurisdições com tributação favorecida foi a troca automática de informações entre países, outra ação que vem sendo fortalecida na Europa e largamente incentivada pela OCDE.

Em resumo, verifica-se que o regime português de declaração obrigatória foi instituído durante a evolução dos estudos da OCDE sobre o papel dos intermediários tributários nos esquemas de economia fiscal e da própria definição de planejamento tributário agressivo, tomando por base a tendência global já apresentada em outros países, e com uma abrangência vinculada aos esquemas e atuações domésticos. Apesar dessas questões, o que se observa é que tal regime, pelo menos em termos de legislação, se encontra alinhado com as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS. E não poderia ser diferente, vez que a OCDE inclui Portugal entre

<sup>128</sup> PORTUGAL. **Relatório Do Combate A Fraude E Evasão Fiscais**. Ministério das Finanças e da Administração Pública Português, 2018. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=a2893ee2-ada7-4c16-9dc5-4c38eea47c8e>. Acesso em: 27 ago. 2019.

<sup>129</sup> 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. 92-93.

as experiências de sucesso para justificar suas recomendações, em que pese, na prática, tal experiência não se mostrar tão efetiva ou bem-sucedida assim<sup>130</sup>.

O que deverá ser observado a partir da publicação do Relatório Final da Ação 12 e da Diretiva da União Europeia, do ano de 2018, é se a Administração Tributária portuguesa irá se adequar e se aparelhar para que seu regime seja mais efetivo e, ainda, que passe a abarcar de forma mais ampla também os planejamentos tributários agressivos que, como visto no capítulo anterior, não podem ser combatidos tão somente com a aplicação das cláusulas antiabuso.

A seguir, passaremos à análise da Diretiva da União Europeia nº 2018/822 de maio de 2018, editada com o objetivo de determinar que os Estados-membros adotem as recomendações do Relatório da Ação 12 do Projeto BEPS.

## **2.4 Diretiva 2018/822 da União Europeia**

Desde o ano de 2011, com a edição da Diretiva 2011/16/EU, a União Europeia vem demonstrando a sua preocupação com a transparência fiscal das operações comerciais que acontecem em seu território. Essa Diretiva, editada originalmente com o objetivo de melhorar a cooperação dos Estados-Membros em relação à troca de informações possivelmente relevantes relacionadas à tributação, sofreu diversas alterações nos últimos anos por meio de outras Diretivas. Dentre as alterações verificadas, pode-se destacar: a) a introdução da Norma Comum de Comunicação (NCC), que prevê a troca automática de informações sobre as contas financeiras de titularidade de não residentes na União (Diretiva 2014/107/EU); b) a inclusão da previsão de troca automática de informações sobre decisões fiscais prévias transfronteiriças (Diretiva 2015/2376); c) a introdução da regra de troca automática obrigatória de informações sobre as declarações por país das empresas multinacionais entre as autoridades fiscais (Diretiva 2016/881); e d) o estabelecimento da obrigação de os Estados-Membros darem às autoridades fiscais acesso aos procedimentos de *due diligence* dos clientes de instituições financeiras (Diretiva 2016/2258). Todas essas medidas demonstram a preocupação da União Europeia em conter os planejamentos tributários abusivos e potencialmente agressivos realizados pelas empresas.

---

<sup>130</sup> Apesar da experiência de Portugal acerca do regime de Declarações Obrigatórias não se mostrar bem-sucedido, o regime britânico também utilizado como inspiração para a Ação 12 do Projeto BEPS o é. Philip Baker, ao discorrer sobre o DOTAS britânico (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*), afirma que desde a sua implementação em 2004, o número de esquemas comercializados e declarados caiu consideravelmente. Ver: BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, v. 43, n. 1, 2015. p. 87-88.

Embora a União Europeia já conte com uma legislação bastante abrangente relacionada à transparência Fiscal, o Conselho da União Europeia verificou a necessidade de aprimorar as suas normas em um contexto em que os Estados-Membros enfrentam cada vez mais dificuldades para proteger as suas bases tributáveis, na medida em que as estruturas de planejamento tributário se tornaram particularmente sofisticadas, se aproveitando da maior mobilidade do capital e das próprias pessoas jurídicas.

Como visto no capítulo anterior, os planejamentos tributários tidos por potencialmente agressivos, geralmente arquitetados por consultorias especializadas, são desenvolvidos a partir do descompasso das legislações de várias jurisdições, e acabam por promover a transferência dos lucros tributáveis para regimes fiscais favorecidos, ou mesmo reduzir a própria carga fiscal do contribuinte. Por consequência, os Estados-Membros têm registrado reduções consideráveis de suas receitas fiscais.

Pretendendo averiguar em que medida a transparência para desenvolver a atividade empresarial poderia contribuir para combater a evasão e a fraude fiscais no mercado interno dos Estados-Membros, a Comissão da União Europeia foi chamada a obrigar todos os Estados-membros a adotarem iniciativas sobre a declaração obrigatória dos mecanismos de planejamento fiscal potencialmente agressivo, em conformidade com as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS. E, partindo da premissa de que a maioria dos planejamentos tributários abrangem mais do que uma jurisdição, entendeu que seria igualmente benéfica a troca de informações sobre tais mecanismos entre as Autoridades Fiscais dos Estados-Membros, podendo trazer pontos positivos adicionais.

Nesse cenário, em 13 de março de 2018, o Conselho de Ministros de Negócios Econômicos e Financeiros adotou uma proposta da Comissão Executiva de junho de 2017. Nos termos dessa proposta, a Diretiva Europeia 2011/16/UE, que dispõe sobre troca automática de informações de interesse fiscal entre os países membros, foi emendada para incorporar novas regras de transparência em relação a intermediários que arquitetam, comercializam ou implementam planejamentos tributários potencialmente agressivos e que contenham, essencialmente, o aspecto transnacional. Essa proposta, após algumas modificações, culminou na Diretiva 2018/822<sup>131</sup>, de 25 de maio de 2018, endereçada a todos os Estados-Membros da União Europeia.

---

<sup>131</sup> COMISSÃO EUROPEIA. **Diretiva (EU) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018**. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L0822&from=PT>. Acesso em: 27 ago. 2019.

Sendo a Diretiva uma medida legislativa de observância compulsória pelos países da União Europeia, a intenção principal de sua edição é que esses cumpram as sugestões da Ação 12 do Projeto BEPS.

Como houve emenda ao texto da Diretiva 2011/16, o escopo da Diretiva abrange as estruturas tributárias que envolvam principalmente tributos diretos, a exemplo do imposto de renda, imposto sobre o capital e imposto sobre heranças. Não implicam a divulgação obrigatória as transações envolvendo o imposto sobre o valor agregado, impostos sobre importação e exportação, bem assim alguns impostos específicos sobre consumo.

A exposição de motivos da referida Diretiva<sup>132</sup> é bastante esclarecedora em relação ao seu objetivo, qual seja, melhorar o funcionamento do mercado interno, desencorajando a utilização de mecanismos de planejamento tributário agressivo transfronteiriços, mediante a obtenção de informações, de forma precoce, que permitam as autoridades fiscais dos Estados-Membros reagirem prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de legislação, da realização de avaliações de risco adequadas, ou de auditorias fiscais.

Destaque-se que as recomendações para a elaboração de regras de divulgação obrigatória abrangem a figura do planejamento tributário agressivo, o qual, como amplamente demonstrado no Capítulo anterior, se diferencia das figuras tradicionais da evasão, elisão e planejamento tributário abusivo, que já contam com ampla cobertura legislativa no âmbito da União Europeia.

Márcio Henrique Sales Parada<sup>133</sup> observa que, ao propor essa legislação, a Comissão Europeia, em diversas ocasiões, deixa claro que está protegendo um *mercado interno comum*, que se vê potencialmente ameaçado pela existência de princípios como a livre circulação de capitais, pessoas e bens entre os Estados Membros, e que, dentro dessa realidade, iniciativas domésticas de cada um dos Estados têm se mostrado ineficazes, sendo mais adequado que a União Europeia promova uma intervenção, justificando-se a necessidade de adoção de um conjunto comum de regras, em vez de deixar que a questão seja tratada em nível nacional.

Com efeito, a comunicação de mecanismos de planejamento tributário potencialmente agressivo tem como objetivo permitir às administrações fiscais que obtenham uma imagem

---

<sup>132</sup> COMISSÃO EUROPEIA. **Diretiva (EU) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018**. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L0822&from=PT>. Acesso em: 27 ago. 2019.

<sup>133</sup> 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. 97-98.

completa do impacto das operações transnacionais sobre a arrecadação global. E a União Europeia estaria, portanto, em melhor posição do que qualquer Estado-Membro, individualmente, para assegurar a eficácia e a exaustividade do sistema de troca de informações.

Ademais, para que essa ação funcione corretamente, a Comissão Europeia entendeu que deveria haver uma ampla troca de informações entre os países:

A troca automática de informações é um elemento fundamental da legislação proposta, uma vez que se prevê que as informações comunicadas pelos intermediários às autoridades fiscais sejam a seguir trocadas de forma automática com outras autoridades fiscais na UE. Esta é a mais recente de uma série de iniciativas da UE que estabelece uma obrigação para a troca automática e obrigatória de informações em matéria fiscal.<sup>134</sup>

A Comissão Europeia é específica, ainda, quanto ao fato de que a sua intenção é combater os planejamentos tributários potencialmente agressivos, dado que a maioria dos mecanismos que levam à erosão das bases tributáveis dos Estados-Membros abrangem mais de uma jurisdição e tiram proveito das deficiências do mercado que têm origem na interação entre diferentes disposições nacionais em matéria fiscal.

Interessante notar que a Comissão da União Europeia não pretendeu conceituar a expressão planejamento tributário agressivo, assumindo que a identificação dos mecanismos passíveis de declaração deve ser feita através da compilação de uma lista de aspectos e elementos de operações que possam constituir fortes indícios de evasão fiscal ou práticas fiscais abusivas, as características-chave (*hallmarks*):

Os mecanismos de planeamento fiscal agressivo evoluíram ao longo dos anos, tornando-se cada vez mais complexos, sendo objeto de constantes alterações e ajustamentos em reação às contramedidas defensivas adotadas pelas autoridades fiscais. Tendo em consideração esta situação, será mais eficaz tentar abranger os mecanismos de planeamento fiscal potencialmente agressivos através da compilação de uma lista dos aspetos e dos elementos de operações que possam constituir fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas em vez de definir o conceito de planeamento fiscal agressivo. Estas indicações são referidas como *características-chave*.<sup>135</sup>

---

<sup>134</sup> COMISSÃO EUROPEIA. **2017/0138(CNS)**. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52017PC0335>. Acesso em: 27 ago. 2019.

<sup>135</sup> COMISSÃO EUROPEIA. **Diretiva (EU) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018**. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L0822&from=PT>. Acesso em: 27 ago. 2019.

Quanto às regras da Diretiva, de um modo geral, essas são bastante objetivas em seus termos, determinando: a) quem são as pessoas que devem prestar as informações e quais são os Estados-Membros que deverão receber a declaração; b) quais as características das transações que podem ser consideradas como uma estrutura de caráter agressivo para fins de declaração; c) quando as informações devem ser prestadas; e d) quais as informações devem prestadas. Estabelece, ainda, regras para a troca de informações entre os Estados-Membros.

A partir da análise do artigo 8º-AB incluído na Diretiva 2011/16, que estabelece o escopo e as condições da troca automática das informações relativas às estruturas transfronteiriças passíveis de declaração, bem como das inclusões e alterações feitas nos artigos 3º da mesma Diretiva, que trazem as definições dos termos utilizados na novel legislação, passaremos a analisar as principais características da declaração obrigatória instituída na União Europeia.

#### *2.4.1 Pessoas que deverão prestar as informações*

No tocante às *pessoas que devem prestar a declaração*, a Diretiva elegeu como o declarante principal dos mecanismos transfronteiriços os *intermediários* e outros prestadores de aconselhamento fiscal que assistam aos seus clientes em mecanismos suscetíveis de conduzir à evasão e à fraude fiscal.

A Diretiva define exhaustivamente a figura do *intermediário* como sendo qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize, disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço passível de declaração. Ou aquelas que, diretamente ou através de outras pessoas, ajudem, assistam ou aconselhem na concepção, comercialização, organização ou disponibilização para a aplicação ou à administração da aplicação de um mecanismo transfronteiriço passível de declaração.

Para ser um *intermediário* obrigado a prestar as informações, a pessoa deve preencher, pelo menos, uma das seguintes condições adicionais: a) ser residente, para efeitos fiscais, em um dos Estado-Membro; b) ter um estabelecimento estável em um Estado-Membro, através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo; c) estar constituída em um Estado-Membro ou ser regida pela legislação de um Estado-Membro; e d) estar registrada junto de uma associação profissional relacionada com a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria num Estado-Membro.

Apenas nos casos em que os intermediários estejam submetidos ao sigilo profissional, previsto na legislação do Estados, ou naqueles em que o mecanismo transfronteiriço tenha sido

elaborado pela própria pessoa jurídica ou por intermediário não residente na União Europeia, é que a obrigação recairá sobre o denominado *contribuinte relevante*, que é a pessoa para quem é disponibilizado o planejamento tributário. Destaque-se que, nos casos em que o intermediário está protegido pelo sigilo profissional, ele deve notificar o contribuinte relevante, para que esse cumpra a obrigação de apresentar informações relativas ao mecanismo transfronteiriço a comunicar.

Na hipótese de o intermediário ou contribuinte relevante estarem sujeitos à obrigação de apresentar informação sobre mecanismos transfronteiriços passíveis de declaração a autoridades de mais de um Estado-Membro, essa informação deverá ser apresentada apenas em um desses Estados-Membros, devendo ser observada ordem prevista na Diretiva (Artigo 8ºAB, pontos 3 e 7)<sup>136</sup>, a fim de se evitar o aumento desnecessário dos custos de conformidade.

#### 2.4.2 Mecanismos transfronteiriços passíveis de declaração

Nos termos da Diretiva, devem ser objeto de declaração os mecanismos transfronteiriços, ou seja, aqueles relativos a mais do que um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e um país terceiro em que se verifique determinadas situações que gerem efeitos fiscais.

Além do fato de a operação envolver a obtenção de um efeito fiscal, a Diretiva prevê a obrigatoriedade de declaração para os esquemas que estejam enquadrados em pelo menos uma das características-chave (*hallmarks*) previstas na Parte II do seu Anexo IV. Ou seja, o simples fato de a estrutura concebida envolver a obtenção da vantagem fiscal não é suficiente para atrair a obrigatoriedade da declaração. Embora possa servir de indício, o mecanismo deve atender a outras características-chave, as quais são divididas entre genéricas e específicas.

---

<sup>136</sup> Para os *intermediários*, a ordem de preferência é a seguinte: a) O Estado-Membro em que o intermediário é residente para efeitos fiscais;

b) O Estado-Membro em que o intermediário tem um estabelecimento estável através do qual são prestados os serviços relacionados com o mecanismo;

c) O Estado-Membro em que o intermediário está constituído ou por cujas leis é regido;

d) O Estado-Membro em que o intermediário está registado junto de uma associação profissional relacionada com a prestação serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria.

Para os *contribuintes*, por sua vez, é a seguinte:

a) O Estado-Membro em que o contribuinte relevante é residente para efeitos fiscais;

b) O Estado-Membro em que o contribuinte relevante tem um estabelecimento estável que beneficie do mecanismo;

c) O Estado-Membro em que o contribuinte relevante recebe rendimentos ou gera lucros, apesar de não ser residente para efeitos fiscais nem ter um estabelecimento estável em nenhum Estado-Membro;

d) O Estado-Membro em que o contribuinte relevante exerce uma atividade, apesar de não ser residente para efeitos fiscais nem ter um estabelecimento estável em nenhum Estado-Membro.

A Diretiva relacionou cinco categorias de critérios para identificar as estruturas passíveis de declaração: a) critérios genéricos relacionados ao teste do benefício principal; b) critérios específicos relacionados ao teste do benefício principal; c) critérios específicos relacionados a transações transfronteiriças; d) critérios específicos relacionados à troca automática de informações e beneficiário efetivo; e e) critérios específicos relacionados a preços de transferência.

A legislação impõe que qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma das características genéricas ou específicas enquadradas nas referidas categorias de critérios deve ser comunicado, não dando espaço para os estados-membros optarem por umas ou outras, ou até por sua conjugação.

É interessante notar que a Diretiva fala em teste do benefício principal (*main benefit test*), ao invés de teste do propósito principal, vinculando a declaração à pretensão da obtenção de um benefício fiscal pelo contribuinte com o esquema.

Especificamente quanto aos critérios relacionados ao teste do benefício principal, a Diretiva esclarece que as características genéricas e específicas somente podem ser tomadas em conta se satisfizerem o referido teste. Ou seja, para determinadas operações, o teste do benefício principal corresponde a um critério inicial, que funciona como uma pré-condição, um filtro amplo para determinar as estruturas a serem declaradas. Esse é satisfeito nas hipóteses em que for possível determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais, à luz de todos os fatos e circunstâncias pertinentes que uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo.

Dentre as características-chave genéricas, a Diretiva prevê três situações atreladas aos testes do benefício principal que, verificadas, podem ensejar a obrigatoriedade de comunicação da operação: a) mecanismos que envolvam cláusula de confidencialidade, em que é exigido do contribuinte relevante, ou do participante, que não as revelem aos intermediários concorrentes ou às autoridades fiscais; b) mecanismos que contemplem o pagamento de honorários do intermediário, cujo valor seja fixado com base no montante da vantagem fiscal resultante da operação, ou, no caso de as estruturas não derem origem à vantagem fiscal, a previsão da restituição dos honorários; e c) mecanismos que contenham operacionalização padronizada, sem a necessidade de adaptação substancial para cada contribuinte relevante.

Já nas características-chave específicas também vinculadas ao teste do benefício principal, a Diretiva contempla determinadas operações que, por sua natureza, podem indicar a ocorrência de planejamento tributário potencialmente agressivo, como por exemplo: a) a compra de uma empresa com prejuízos fiscais com a subsequente descontinuidade de sua

atividade principal e a compensação dos prejuízos; b) a conversão de um rendimento em ganho de capital ou outra categoria de rendimento com tratamento fiscal mais favorável; e c) o fluxo circular de recursos por meio de interpostas empresas sem outra finalidade comercial.

Ainda quanto às operações que atendam ao teste do benefício principal, a Diretiva relaciona como características-chave específicas, relacionadas a operações transfronteiriças, aquelas que envolvam a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas em que, embora o destinatário seja residente para efeitos fiscais numa jurisdição, essa não aplica qualquer imposto sobre as sociedades ou aplica um imposto à taxa zero ou quase zero; ou, ainda, que o pagamento se beneficie de uma isenção total de imposto na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais, ou de um regime fiscal preferencial na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais.

Além dos critérios mencionados acima, vinculados ao teste do benefício principal, as demais características-chave específicas relacionadas a transações transfronteiriças envolvem: a) a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas em que o destinatário não seja residente em nenhuma jurisdição fiscal, ou que, embora o destinatário seja residente numa jurisdição, essa conste de um lista de países terceiros que tenham sido avaliados como não cooperantes pelos Estados-Membros coletivamente ou no âmbito da OCDE; b) deduções pela depreciações de um mesmo ativo em mais de uma jurisdição; c) pedido para eliminar a dupla tributação sobre um mesmo item de rendimento efetuado a mais de uma jurisdição; e d) transferência de ativos com diferença significativa no valor pago pelos ativos nas respectivas jurisdições.

Entre os critérios específicos relacionados à troca automática de informações aos beneficiários efetivos incluem-se: a) mecanismos que possam ter o efeito de contornar a obrigação de apresentação de informações financeiras previstas na legislação da União Europeia; e b) arranjos envolvendo cadeia de proprietários ou beneficiários que não seja transparente, observadas algumas condições, como a ausência de substância efetiva.

Por fim, consideram-se critérios específicos relacionados a preços de transferência: a) mecanismos que envolvam a utilização de regras de salvaguarda unilaterais; b) arranjos envolvendo a transferência de intangíveis de difícil avaliação entre as partes relacionadas; e c) arranjos envolvendo a transferência transfronteiriça, entre empresas intra-grupo, de funções e/ou riscos e/ou ativos, desde que presentes determinadas condições.

Verifica-se que a Diretiva buscou contemplar algumas características e elementos de arranjos tributários que possuam o indicativo de planejamento tributário agressivo, deixando

claro que isso não significa, como bem atesta Phelippe Toledo Pires de Oliveira<sup>137</sup>, que as transações contendo um ou mais desses critérios não sejam válidas para fins tributários. Igualmente, a ausência de manifestação e discordância em relação a eventual estrutura divulgada não deve ser entendida como sua aceitação pelas autoridades tributárias.

Destaque-se, ainda, a previsão de que, a partir de 1º de julho de 2020, de dois em dois anos, os Estados-Membros e a Comissão da União Europeia irão reavaliar a pertinência das características do Anexo IV, o que poderá ensejar uma proposta de alteração legislativa, buscando manter a adequação das normas à realidade empresarial.

#### 2.4.3 *Momento da declaração*

Em relação a *quando devem ser declaradas* as informações, importa destacar que um dos objetivos da Diretiva é justamente que a comunicação dos mecanismos de planejamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos levem a um efeito de desestimular a sua aquisição e aplicação. Recebendo as informações de forma precoce, ou seja, antes de os mecanismos serem efetivamente utilizados, as autoridades podem adotar as providências cabíveis, tais como alterações legislativas, com a máxima celeridade, de forma dissuadir os usuários de sua aplicação, evitando, assim, prejuízos tributários.

Seguindo essa premissa, a Diretiva determina que cada Estado-Membro deve exigir que os intermediários apresentem informações que sejam de seu conhecimento, ou estejam em sua posse e controle, no prazo de 30 (trinta) dias a contar do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço passível de declaração é disponibilizado para ser aplicado, ou esteja pronto para ser aplicado, ou do momento em que tenha realizado o primeiro passo para sua aplicação. A Diretiva prevê, ainda, que também os intermediários que tenham apenas prestado ajuda, assistência ou aconselhamento possuem o mesmo prazo para prestar as suas informações.

O mesmo prazo deve ser observado pelo contribuinte relevante que estiver obrigado a declarar.

No caso dos mecanismos comercializáveis, definidos como aqueles que são concebidos de forma a serem aplicados ou disponibilizados para aplicação de maneira que dispense uma adaptação substancial para os usuários, a Diretiva determina que Estados-Membros tomem as medidas necessárias para exigir que o intermediário apresente de três em

---

<sup>137</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 203.

três meses um relatório periódico com uma atualização que inclua novas informações passíveis de declaração que tenham surgido desde a apresentação do relatório anterior.

#### *2.4.4 Informações a serem prestadas*

Em relação às informações que devem constar da declaração, a Diretiva estabelece de forma objetiva quais os elementos que devem estar nela contidos, a saber: a) a identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes, incluindo o respetivo nome, a data e o local de nascimento (se se tratar de uma pessoa física), a residência para efeitos fiscais, e, se for o caso, as pessoas que sejam empresas associadas do contribuinte relevante; b) os detalhes das características-chave, que tornam o mecanismo transfronteiriço passíveis de comunicação; c) uma síntese do conteúdo do mecanismo transfronteiriço, incluindo uma referência ao nome por que é vulgarmente conhecido, caso exista, e uma descrição em termos abstratos das principais atividades ou mecanismos empresariais; d) a data em que foi ou será realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo transfronteiriço passível de declaração; e) os detalhes das disposições nacionais que formam a base do mecanismo transfronteiriço a comunicar; f) o valor do mecanismo transfronteiriço a comunicar; g) a identificação do Estado-Membro do contribuinte relevantes e de qualquer outro Estado-Membro suscetível de estar relacionado com o mecanismo transfronteiriço passível de comunicação; e h) a identificação de qualquer outra pessoa num Estado-Membro, suscetível de ser afetada pelo mecanismo transfronteiriço passível de declaração, indicando a que Estados-Membros essa pessoa está ligada.

Em relação a esses elementos, destaca-se que, ao determinar a descrição do mecanismo transfronteiriço, a Diretiva deixa expresso que a declaração não deve conduzir a prestação de informações que sejam abarcadas por sigilo comercial, industrial ou profissional, ou ainda, que sejam contrárias à ordem pública, excluindo a possibilidade de autoincriminação.

Esclarece, ainda, que o fato de as autoridades fiscais não reagirem a um mecanismo comunicado não deverá implicar a aceitação da validade ou do tratamento fiscal desse mecanismo.

#### *2.4.5 Outras previsões da Diretiva*

Quanto às disposições gerais, vale destacar que, em relação à troca automática de informações entre os Estados-Membros, a Diretiva estabelece que essas devem ser efetuadas através da rede comum de comunicações desenvolvida pela União Europeia, no prazo de um

mês a contar da data do fim do trimestre em que as informações foram apresentadas. As informações serão registradas em um diretório central seguro, relativo à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

A Diretiva não prevê as *sanções* para aqueles intermediários ou contribuintes que não cumprirem com a obrigação de declarar, deixando a cargo dos Estados-Membros estabelecê-las, determinando, contudo, que essas devem ser efetivas, proporcionais e dissuasivas.

Por fim, em relação a sua vigência, a Diretiva previu que os Estados-Membros devem adotar e publicar as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar-lhe cumprimento até 31 de dezembro de 2019, sendo essas aplicáveis a partir de 1 de julho de 2020. Eventual não regulamentação no prazo estabelecido poderá dar ensejo a uma série de consequências, inclusive a imposição de pagamento de quantia fixa ou sanção pecuniária compulsória.

Até outubro de 2019, segundo o sítio na internet da União Europeia<sup>138</sup>, apenas a Polônia editou legislação doméstica com as medidas necessárias para internalizar as determinações da Diretiva 2018/822.

Feito o panorama geral das regras constantes da Diretiva 2018/822, verifica-se a partir da menção das principais premissas estabelecidas pela Ação 12 do Projeto BEPS, que a Diretiva da União Europeia está de acordo com os princípios e regras gerais recomendados pela OCDE para o regime de declaração obrigatória, na medida em que foi editada para esse propósito. A União Europeia fixou regras claras e de fácil compreensão, de forma a garantir que aqueles que são obrigados a prestar a declaração tenham maior segurança em fazê-lo, principalmente em relação à identificação dos mecanismos a informar, não havendo espaço para discricionariedade.

E essa segurança é essencial para que efetivamente se alcance o objetivo de aumentar a transparência das operações que podem envolver vantagens fiscais, além de dissuadir os *promoters* e usuários de continuarem se esforçando na elaboração de planejamentos agressivos e abusivos que acabam por erodir a base tributável dos países.

## **2.5 Considerações finais sobre os modelos de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários**

---

<sup>138</sup>Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/NIM/?uri=CELEX:32018L0822&qid=1570301283194>. Acesso em: 04 out. 2019.

Como visto, os esforços da política tributária internacional estão voltados a promover a recomposição das bases tributáveis dos países, o que foi consagrado com o Projeto BEPS do G20 e da OCDE. Sendo a transparência em relação aos atos praticados pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais um dos pilares desse projeto, é esperado que aqueles países engajados no Projeto BEPS adotem as medidas necessárias para efetivar esse novo paradigma de responsabilidade e *compliance* mediante a instituição do regime de declaração obrigatória dos planejamentos tributários abusivos e agressivos, previsto na Ação 12 do Projeto.

Esse regime não foi inaugurado pelo Projeto BEPS, na medida em que já era adotado por diversos países (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, África do Sul, Portugal), sendo os modelos de tais países utilizados como inspiração para elaboração do modelo recomendado pela OCDE.

No presente capítulo, analisamos três momentos das regras de divulgação obrigatória, tendo o Projeto BEPS como marco. Assim, foram analisados, inicialmente, os documentos elaborados no âmbito da OCDE relacionados ao tema, culminando com a publicação do Relatório da Ação 12 no ano de 2015. Após, analisamos o Decreto Lei nº 29/2008, editado pelo Governo Português em 2008, antes, portanto, do Projeto BEPS. E, por fim, a Diretiva nº 2018/822 da União Europeia que determinou a inclusão, nas legislações internas de seus Estados-Membros, de regras a serem observadas já a partir de 2020.

Verificamos que o regime português, em que pese ser anterior, possui grande semelhança com as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS. O que nos chama atenção, contudo, é que, apesar de textualmente a legislação portuguesa objetivar combater os planejamentos tributários abusivos e agressivos (esses últimos com a característica de se aproveitarem de disparidades entre os regimes fiscais de mais de uma jurisdição, sem a utilização de esquemas artificiais), naquele país a declaração obrigatória trata, em sua maioria, de mecanismos de economia fiscal realizados em âmbito interno, caracterizados como abuso ou elusão fiscal.

Além disso, apesar de ter servido de inspiração para as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, verificamos que o diagnóstico da efetividade do regime das declarações obrigatórias em Portugal não é animador e que esse se encontra praticamente inoperante há quase dez anos, vez que os promotores não têm prestado as informações necessárias e nem tampouco o Fisco tem aplicado as penalidades por tal omissão.

De toda forma, Portugal deverá se adaptar aos termos da OCDE, em razão das determinações da Diretiva 2018/822 da União Europeia. E o incentivo global e comunitário do regime deverá impulsionar a sua efetividade.

Ademais, constatamos que a Diretiva da União Europeia foi elaborada com o propósito de obrigar aos Estados-Membros a adotar os princípios e regras gerais recomendados pela OCDE para o regime de declaração obrigatória, especificamente em relação aos planejamentos tributários potencialmente agressivos, na medida em que o Direito Comunitário já conta com forte legislação antiabuso, como visto no capítulo anterior. Em nossa opinião, a União Europeia fixou regras claras e de fácil compreensão, de forma a garantir que aqueles que são obrigados a prestar a declaração tenham maior segurança em fazê-lo, principalmente em relação à identificação dos mecanismos a informar, não havendo espaço para discricionariedade.

Apesar das diferentes abordagens em relação aos elementos constitutivos dos regimes analisados, e também das distinções acima pontuadas, é possível elencar elementos comuns entre a legislação portuguesa e a Diretiva da União Europeia (e que estão de acordo com as recomendações da OCDE), que poderão servir de parâmetros para eventual regime de declaração obrigatória a ser instituído pelo Brasil:

- a) as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários possuem dois objetivos, sendo um *informativo*, a fim de reduzir a assimetria de informações entre o fisco e o contribuinte; e o outro *dissuasivo*, visando dissuadir a promoção e a utilização de arranjos elisivos;
- b) *quem deverá efetuar a declaração*, via de regra, são os promotores dos planejamentos tributários (consultorias tributárias, escritórios de advocacia, bancos de investimento), ficando a cargo do contribuinte a declaração somente em hipóteses excepcionais, em que aqueles primeiros estejam impossibilitados, o que deverá estar previsto de forma expressa na legislação,
- c) a identificação de *quais as operações devem ser informadas* deve ser feita a partir do seu enquadramento em características genéricas ou específicas;
- d) o *momento* da comunicação das estruturas deve ser anterior ou concomitante à sua implementação pelo usuário, a depender de quem está obrigado a prestar a informação; e
- e) a fixação de penalidades pecuniárias para os casos de omissão ou atraso na entrega das declarações.

Dado esse panorama sobre os regimes de declaração obrigatória de planejamentos tributários selecionados, no próximo capítulo passaremos à análise da tentativa brasileira de atender à Ação 12 do Projeto BEPS.

### **3 DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL**

No Capítulo I, examinamos a definição da expressão planejamento tributário agressivo, fazendo a sua diferenciação com as outras figuras de economia fiscal, como elisão, evasão, elusão e planejamento tributário abusivo, a partir dos documentos publicados pela OCDE e pela União Europeia, bem como da doutrina nacional e internacional.

No Capítulo II, verificamos que uma das medidas para combater os planejamentos tributários abusivos e agressivos consiste na Ação 12 do Projeto BEPS, publicada em 2015, cujo propósito foi desenvolver um modelo flexível de regras de divulgação obrigatória que pudesse se adaptar às necessidades dos países. Analisamos, ainda, o modelo de declaração obrigatória instituído em Portugal no ano de 2008, antes do Projeto BEPS, e a Diretiva nº 2018/822 publicada pela União Europeia em 2018, a fim de verificar sua compatibilidade com as recomendações da OCDE, bem como os seus pontos comuns, relativos às transações sujeitas à divulgação, às pessoas abrangidas, aos tributos envolvidos e às penalidades aplicáveis em caso de descumprimento.

Efetuada esse panorama, analisaremos a seguir as particularidades das regras brasileiras de divulgação obrigatória introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015, que não chegaram a ser convertidas em lei, e a sua compatibilidade com as recomendações contidas no relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS e conformidade com o ordenamento jurídico nacional.

#### **3.1 O modelo brasileiro de declaração obrigatória de planejamento tributário: Regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015**

O Brasil, como um país que participou oficial e ativamente dos trabalhos do G20/OCDE que resultaram nos relatórios finais do Projeto BEPS<sup>139</sup>, declaradamente buscou adequar a sua legislação à Ação 12, mediante a edição da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015<sup>140</sup> que, dentre outras questões<sup>141</sup>, previu a instituição da declaração obrigatória das estratégias de planejamento tributário.

---

<sup>139</sup> Para uma visão de conjunto sobre a participação do Brasil no Projeto BEPS, ver: ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 212-217.

<sup>140</sup> BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. **Diário Oficial da União**, 22 jul. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm). Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>141</sup> Além da instituição da obrigação de declaração de planejamentos tributários pelos sujeitos passivo, a Medida Provisória nº 685/2015 tratava de outros dois temas distintos: a) a instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT); e b) a autorização para que o Poder Executivo federal atualizasse monetariamente o valor de diversas taxas em âmbito federal.

Além de deixar clara a intenção de seguir a tendência mundial de combater os planejamentos tributários *nocivos*, a Exposição de Motivos da referida Medida Provisória destaca que os principais objetivos dessa inovação legislativa seria instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito das estruturas de planejamentos tributários, conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, além de estimular postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários abusivos ou agressivos. Veja-se:

4. A segunda 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.

5. Nesta linha, 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.

6. O principal objetivo dessa medida é 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.

Vale destacar que a Medida Provisória não possuía como objetivo declarado a regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN, ao tempo que não correspondem a qualquer forma de *norma geral antielusiva*.

Apesar disso, Ricardo Lodi<sup>142</sup> afirma que, nos termos em que foi desenhada, a Medida Provisória estaria muito “mais próxima de uma tentativa, por via transversa, regulamentar o parágrafo único do artigo 116/01, que introduziu em nosso direito a cláusula geral antielusiva” e que até o momento não se encontra regulamentado.

Ao nosso ver, no entanto, a norma não criou *procedimentos* mediante os quais a autoridade administrativa poderia desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a

---

<sup>142</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 65.

finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Portanto, sua função é diversa, ainda que se possa compreender como medida complementar para combater os planejamentos tributários agressivos ou abusivos.

Em que pesem os objetivos declarados, como se verá mais adiante, o texto da referida Medida Provisória se afastou muito daquilo que previu e sugeriu a Ação 12 do Projeto BEPS, bem como dos modelos de declaração obrigatória previstos em outros países do mundo, atraindo diversas críticas de juristas que, questionaram, inclusive, a sua constitucionalidade. E depois de amplos debates, os artigos da Medida Provisória que tratavam da declaração obrigatória foram rejeitados pela Câmara dos Deputados.

### **3.2 Contornos gerais da Medida Provisória 685/2015**

A obrigação de divulgação de planejamentos tributários encontrava-se disciplinada nos artigos 7º a 13 da Medida Provisória nº 685/2015.

O artigo 7º da MP 685/2015 previu que as operações passíveis de declaração seriam aquelas que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo, quando: a) os atos ou negócios jurídicos praticados não possuíssem razões extratributárias relevantes; b) a forma adotada não fosse usual, utilizando-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnaturasse, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou c) tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. As informações deveriam ser prestadas até o dia 30 de setembro do ano subsequente à prática do ato ou negócio jurídico em questão.

O sujeito passivo deveria apresentar uma declaração para cada conjunto de operações interligadas (artigo 7º, parágrafo único), sendo que a forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, seriam disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (artigo 10). A declaração que relatasse atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos seria tratado como consulta à legislação tributária (artigo 8º).

Nos termos do seu artigo 9º, na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas pelo sujeito passivo, esse seria intimado a recolher ou parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora. No entanto, essa hipótese não se aplicaria às operações que já estivessem sob procedimento de fiscalização, quando da entrega da declaração.

Uma norma no mesmo sentido constava da Medida Provisória nº 66/2002, cujos artigos 14 a 19 foram editados para instituir os procedimentos relativos à norma geral *antielusão* brasileira, não sendo convertidos em lei pelo Congresso Nacional. Por isso, autores como Ricardo Lodi, anteriormente mencionado, afirmam que a Medida Provisória nº 685/2015 teriam regras que pareciam destinadas a regulamentar o artigo 116, parágrafo único, do CTN.

O artigo 11 previa que a declaração deveria ser entregue pelo sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados, sob pena de torná-la ineficaz. A declaração seria considerada ineficaz, ainda, nas hipóteses em que: a) fosse omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico; b) contivesse hipótese de falsidade material ou ideológica; e c) envolvesse interposição fraudulenta de pessoas.

A penalidade para o descumprimento do disposto no artigo 7º e ocorrência das situações que levassem à ineficácia da declaração seria a cobrança dos tributos devidos, acrescidos de juros de mora e da multa agravada de 150%, prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, uma vez que tais condutas caracterizariam omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude (artigo 12).

Por fim, a Medida Provisória previu que as regras da declaração obrigatória seriam objeto de regulamentação específica por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Entretanto, possivelmente em razão do fato de a declaração obrigatória ter sido instituída pelo instrumento precário da medida provisória (tendo vigido por menos de cinco meses), bem como por ter gerado grande polêmica sobre a sua constitucionalidade e legalidade, a única regulamentação expedida pelo Poder Executivo em relação ao tema foi o Ato Declaratório Executivo (ADE) Cofis nº 60/2015, publicado em 28 de agosto de 2015<sup>143</sup>.

Esse ato, que dispunha acerca do Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Digital (ECF)<sup>144</sup>, instituiu a Declaração de Informações de Operações Relevantes (DIOR), tratando tão somente do formato pelo qual deveria ser apresentada a declaração. Como esclarece Philippe Toledo Pires de Oliveira<sup>145</sup>, as fichas contidas no ECF indicavam as

---

<sup>143</sup> BRASIL. Receita Federal. Ato Declaratório Executivo Cofis nº 60/2015, de 26 de agosto de 2015. **Diário Oficial da União**, 28 ago. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67362>. Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>144</sup> BRASIL. **Manual de Orientação do Leiaute da ECF** - Anexo ao ADE Cofis nº 60/2015. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1650>. Acesso em: 29 ago. 2019.

<sup>145</sup> OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 285-286.

informações que as autoridades pretendiam obter “(1) informações de operação (registro Y700); (2) tributos vinculados (registro Y710); e (3) informações de períodos anteriores (registro Y720).”

Quanto às informações da operação, o autor ainda informa que se exigia que fossem apresentados, entre outros, os seguintes dados: o início e o fim do conjunto de operações que envolvesse os atos ou negócios passíveis de declaração, a descrição sumária dos fatos, fundamentação jurídica e justificativa do propósito negocial, ano inicial e final da economia tributária, se a operação era entre partes relacionadas, se envolvia paraíso fiscal, se teria gerado ativo diferido, bem como se teria implicado transferência de base tributável para o exterior.

O ADE Cofis nº 60/2015 foi posteriormente revogado pelo ADE Cofis nº 83 de 4 de dezembro de 2015, momento em que o Congresso Nacional já havia rejeitado a conversão dos dispositivos da Medida Provisória nº 685/2015 que tratavam da declaração.

Dado o contorno geral das normas contidas na Medida Provisória nº 685/2015, analisaremos, a seguir, se essas se adequam às recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, com base nos elementos que devem constituir as regras da declaração obrigatória de planejamentos tributários, como visto no Capítulo anterior: a) abrangência da regra; b) quem é obrigado a declarar; c) o que deve ser declarado; d) o momento da declaração; e) as informações relativas aos esquema de planejamento; f) o procedimento a ser seguido para realizar a declaração; e g) medidas para o cumprimento da regra e penalidades.

### **3.3 (In) adequação dos termos das regras da Medida Provisória nº 685/2015 às recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS**

Inicialmente, convém recordar que as recomendações trazidas na Ação 12 do Projeto BEPS têm como foco os planejamentos tributários internacionais potencialmente agressivos ou abusivos, que exploram as vulnerabilidades dos sistemas tributários dos países, na medida em que tais planejamentos normalmente geram múltiplos benefícios para diferentes partes em diferentes países.

Assim, ao desenhar as normas internas a fim de se adequar às recomendações da OCDE, os países devem considerar que não é suficiente que essas foquem exclusivamente em consequências fiscais verificadas em âmbito nacional, desconsiderando os aspectos globais das

transações. Isso porque, muito provavelmente, regras nesse modelo não conseguem identificar significativos esquemas de planejamentos tributários internacionais<sup>146</sup>.

Portanto, para que a abrangência das regras de declaração esteja de acordo com os objetivos da OCDE, é fundamental, dentre outras medidas, estabelecer parâmetros identificadores de planejamento tributário focados nos riscos trazidos pela erosão da base tributável e pela transferência de lucros, tais como o uso de estruturas e instrumentos híbridos, de forma a capturar as diferentes e inovadoras técnicas de planejamento tributário internacional.

A partir da análise das normas trazidas pela MP nº 685/2015, verifica-se que, já no quesito *abrangência*, essas se afastaram da Ação 12 do Projeto BEPS, uma vez que não se destinavam a combater a erosão da base tributária e a transferência de renda por meio do planejamento tributário internacional, mas, como afirma Ricardo Lodi Ribeiro, “era dirigida a qualquer modalidade de elisão aplicável em qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil”<sup>147</sup>. De acordo com o autor, o dever de comunicar mecanismos destinados à transferência de renda para o exterior esvaziando a base tributável nacional, é obrigação que deve ser estabelecida por lei, como é em vários países, sendo incompatível com uma previsão genérica destinada a abarcar qualquer modalidade de economia fiscal, ou que dependa de futura regulamentação por ato exclusivo da Secretaria da Receita Federal do Brasil (artigo 7º, III, da MP nº 685/2015).

Nos termos da Ação 12 do Projeto BEPS, de um modo geral, o fato de uma transação ser passível de declaração não significa necessariamente que envolva comportamentos fiscais ilícitos ou passíveis de ser punidos. Ou seja, o fato de a vantagem fiscal ser o único ou o maior benefício pretendido com a operação não pode ser o fator exclusivo a ser considerado para justificar a obrigatoriedade da declaração das operações. Embora possa ser utilizado como um teste inicial, um requisito mínimo que as operações devam satisfazer para serem obrigatoriamente declaradas (*multi-step approach*), o que a Ação 12 visa combater são os planejamentos tributários potencialmente abusivos ou agressivos em âmbito internacional, e não *qualquer* planejamento tributário. Justamente por esse motivo a Ação 12 recomenda a estipulação de características-chave (*hallmarks*), genéricas e específicas, para que determinada operação seja considerada passível de declaração.

---

<sup>146</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 69.

<sup>147</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 65.

Essas características-chave para determinação de *o que deve declarado*, no entanto, também não estão presentes no art. 7º da MP 685/2015. A referida norma pretendeu instituir uma obrigação acessória que deveria ser satisfeita toda vez que o contribuinte realizasse atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo, vinculando a obrigatoriedade da declaração a hipóteses descritas com expressões de conceitos vagos e abstratos, com alto grau de subjetivismo, tais como *razões extratributárias relevantes*, *forma não usual* e *cláusula que desnature os efeitos de um contrato típico*. Tais expressões geram dúvida em relação às operações a serem reportadas, levando a um cenário de insegurança jurídica aos contribuintes, que poderiam ser penalizados em função da imprecisão dos termos constantes da própria norma.

Nesse sentido, é certo o posicionamento de Fernando Fonseca<sup>148</sup>:

Ademais, o vocábulo utilizado pela MP permitiria que a fiscalização atuasse com base em critérios indefinidos e subjetivos. O uso de expressões vagas como *razões extratributárias relevantes* e *forma adotada não usual* causa um cenário de insegurança jurídica, posto não ser dado ao contribuinte a chance de ter conhecimento do contorno destes conceitos. Partindo apenas destas expressões, chega-se a uma zona cinzenta acerca de quais planejamentos tributários são ou serão considerados lícitos.

Além de não especificar objetivamente quais as características-chave devem ter as operações reportáveis, o artigo 7º da MP nº 685/2015 não traz normas objetivas, claras e fáceis de se aferir, como recomenda a Ação 12, para garantir maior segurança ao cumprimento de seus destinatários. Em relação a esse ponto Fernando Fonseca também adverte que a ausência destas características pode “levar ao incremento da resistência em relação às regras por parte dos contribuintes ou à entrega de informações de baixa qualidade ou irrelevantes.”<sup>149</sup>

Em relação a *quem deve declarar*, a Medida Provisória optou por eleger como responsável pela entrega da declaração obrigatória, única e exclusivamente, o sujeito passivo das obrigações tributárias (artigo 7º), nesse caso compreendidos tanto os contribuintes propriamente ditos, como os responsáveis tributários<sup>150</sup>.

---

<sup>148</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 51.

<sup>149</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 51.

<sup>150</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 300.

O modelo brasileiro mais uma vez se afastou das recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, vez que no modelo sugerido pela OCDE a declaração deve ser prestada: a) tanto pelo promotor dos esquemas de planejamento tributário, como pelo contribuinte, concomitantemente; ou b) pelo promotor e, alternativamente, pelo contribuinte. Nessa última hipótese, compete ao contribuinte declarar, de forma alternativa, quando o promotor não for residente no país; não houver promotor em função de o arranjo ter sido elaborado internamente; ou o promotor gozar de alguma prerrogativa que lhe impeça de divulgar essas informações (sigilo profissional, por exemplo, como seria o caso dos advogados)<sup>151</sup>.

O modelo proposto pelo Brasil<sup>152</sup> se afastou, ainda, da experiência de Portugal e das determinações da recente Diretiva da União Europeia, que atribuem essa responsabilidade, primordialmente, aos promotores dos arranjos de planejamento tributário, sendo subsidiária a obrigação dos sujeitos passivos/contribuintes.

A opção da OCDE, da União Europeia e de inúmeros outros países por instituir a responsabilidade da entrega da declaração primordialmente ao promotor está diretamente relacionada aos objetivos da instituição do regime de declaração obrigatória. Isso porque, partindo da constatação de que os intermediários seriam um dos principais responsáveis pela proliferação de estruturas de economia fiscal, a prestação de informações por essas pessoas teria o condão de dissuadir a sua oferta, reduzindo o prazo de sua comercialização, na medida em que o fisco teria conhecimento dessas estruturas de imediato, tão logo concebidas.

Não é possível determinar a razão pela qual o legislador brasileiro optou por atribuir a responsabilidade da declaração obrigatória, única e exclusivamente, ao sujeito passivo das obrigações tributária. Todavia, caso o regime fosse de fato implementado, tal opção acarretaria algumas consequências, como pontua Phelippe Oliveira<sup>153</sup>: a) mitigaria o efeito dissuasivo do regime, na medida em que não combateria a oferta dos arranjos de planejamentos tributários; b) não permitiria a conferência das informações com outra fonte para verificar eventuais inconsistências, o que seria possível caso a responsabilidade de declaração fosse também atribuída ao promotor; e c) poderia impactar os custos de conformidade para o sujeito passivo

---

<sup>151</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 33-34.

<sup>152</sup> A opção por eleger o contribuinte como responsável pela declaração obrigatória dos planejamentos tributários foi também feito pelo México. Ver: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 187-188.

<sup>153</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 304-307.

da obrigação tributária, quando comparado aos regimes onde a divulgação ocorre exclusivamente pelos promotores.

Tais consequências, portanto, poderiam reduzir a efetividade do regime.

Com relação *ao momento* da apresentação da declaração, a MP 685/2015 prevê que a sua apresentação seja realizada no dia 30 de setembro do ano-calendário seguinte àquele em que realizadas operações reportáveis (artigo 7º).

A data eleita pelo legislador brasileiro coincide com a data da entrega das demais informações contábeis e fiscais pelo contribuinte por meio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), provavelmente já visando à contenção dos custos com conformidade.

A recomendação da OCDE é no sentido de que, nas hipóteses em que a obrigação da declaração recaia sobre o promotor, o prazo para a prestação das informações deve estar vinculado à disponibilidade do esquema. Já nos casos em que o contribuinte é o responsável pela declaração, como previsto na MP brasileira, a recomendação é de que o gatilho para a entrega da declaração seja a implementação do esquema pelo usuário. Para esse caso específico ainda é recomendado que o tempo entre a implementação e a declaração seja curto, a fim de maximizar a possibilidade de as administrações tributárias agirem rapidamente contra tais esquemas,<sup>154</sup> evitando prejuízos arrecadatários decorrentes de planejamentos tributários que se verifiquem agressivos.

Especificamente em relação aos regimes estudados no Capítulo anterior, nas situações em que é o usuário quem deve informar, Portugal prevê que a comunicação deve ocorrer até o final do mês seguinte ao da efetiva adoção do esquema, e a União Europeia prevê o prazo de 30 (trinta) dias a contar do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriço passível de declaração é disponibilizado para ser aplicado, ou esteja pronto para ser aplicado, ou do momento em que tenha realizado o primeiro passo para sua aplicação<sup>155</sup>.

Mais uma vez as regras brasileiras não se mostraram compatíveis com os objetivos declarados pela Ação 12, na medida em que a prestação das informações referentes aos esquemas de planejamento tributário em período que pode chegar a mais de um ano e meio não parece atender ao requisito de prestação célere das informações que outras operações similares

---

<sup>154</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 52.

<sup>155</sup> Segundo Philippe Oliveira, a maioria dos regimes de declaração exige que a divulgação ocorra em prazo relativamente curto, sendo o regime norte-americano um dos únicos (senão o único) que impõe a obrigação no momento da entrega da respectiva declaração do tributo. Ver: OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 286.

não sejam realizadas no futuro<sup>156</sup>. Ou seja, a declaração obrigatória brasileira não serviria como um instrumento para identificação mais rápida dos elementos que caracterizam determinada operação, não tendo como objetivo a redução do espaço de tempo entre a colocação em prática da conduta de economia fiscal considerada indesejada e a introdução de legislação ou medidas que coibam a sua prática futura, mas sim como mais uma forma de fiscalização e exigência dos tributos devidos, vinculados às declarações entregues pelos contribuintes.

Em relação às *informações a serem declaradas*, e aos *procedimentos a serem seguidos para realizar a declaração*, como visto na seção anterior, essas ficaram a cargo de regulamentação da Secretaria Receita Federal. E a única regulamentação existente no curto período de vigência das disposições da MP nº 685/2015 que tratavam sobre a declaração obrigatória foram aquelas determinadas pelo ADE nº 60/2015, na forma de alteração do leiaute da Escrituração Contábil Digital. A análise de algumas informações a serem prestadas, como o início e o fim do conjunto de operações que envolvesse os atos ou negócios passíveis de declaração; e o ano inicial e final da economia tributária, por exemplo, confirmam o fato de que não parecia ser objetivo do legislador brasileiro a prevenção dos planejamentos tributários abusivos e potencialmente agressivos, mediante um método de solução de lacunas, nos termos da Ação 12 do Projeto BEPS, mas a simples fiscalização de condutas dos contribuintes com propósitos unicamente arrecadatórios.

Por fim, os últimos elementos que, segundo a Ação 12 do BEPS, devem estar contidos em uma norma de declaração obrigatória de planejamentos tributários são as medidas para cumprimento da regra e as suas penalidades.

Com efeito, as recomendações da OCDE são no sentido da aplicação de sanções, pecuniárias ou não, para assegurar a efetividade das regras de declaração obrigatória, deixando a critério dos países a fixação do tipo das penalidades e dos seus respectivos valores, almejando que esses fossem compatíveis com a legislação doméstica. Todavia, fazem a ressalva de que as penalidades devem ser suficientes para dissuadir o descumprimento das obrigações, mas não devem ser desproporcionais ou excessivamente onerosas, concluindo que as penalidades pelo descumprimento da obrigação de declaração normalmente devem se relacionar com a declaração em si e não com as consequências tributárias decorrentes do respectivo arranjo.

O artigo 9º da MP previu que a operação declarada pelo sujeito passivo poderá ser desconsiderada pela Secretaria da Receita Federal para fins tributários, o que ensejará sua intimação para recolher, em trinta dias, o tributo que deixou de ser recolhido, acrescido de juros

---

<sup>156</sup> BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, v. 43, n. 1, 2015. p. 89.

de mora, sem a aplicação de multa. Essa norma, além de não guardar semelhança com nenhum dos modelos de declaração obrigatória analisados na Ação 12, e utilizados para elaborar suas recomendações, também não estabelece as condições que permitirão essa desconsideração por parte da Secretaria da Receita Federal.

Essa norma possui semelhança com o parágrafo 2º do artigo 17 da Medida Provisória nº 66/2002, que previa, nos casos de desconsideração de ato ou negócio jurídico, que o contribuinte poderia recolher o tributo economizado com juros e multa de mora.

A MP nº 685/2015 previa, ainda, que a não apresentação da declaração ou a omissão em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico ensejaria a ineficácia da declaração e caracterizaria omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude, ensejando a cobrança dos tributos devidos acrescidos de juros de mora e da multa agravada de 150%, independentemente de comprovação do caráter subjetivo da conduta (artigos 11 e 12).

Arriscamos dizer que a questão da instituição das penalidades é o ponto mais polêmico das normas trazidas pela MP nº 685/2015. Essas previsões normativas autorizariam a cobrança de tributo com base em presunção, bem como a imposição de multa agravada por fraude também não encontra semelhança em nenhum dos modelos de declaração obrigatória adotados por outros países analisados pela Ação 12. Nesses outros modelos, quando as autoridades fiscais julgarem necessário, poderão requisitar dos contribuintes ou dos promotores informações complementares acerca das operações declaradas, sem que se imponha, de imediato, penalidade ao declarante ou que se considere ineficaz a declaração.

Enquanto o objetivo da ação do Projeto BEPS é antecipar e munir as autoridades fiscais de informações sobre os planejamentos tributários que estão sendo desenvolvidos e implementados, de modo que possam providenciar correções ou ajustes na legislação, bem como adotar medidas para coibir o comportamento do contribuinte, sem dar origem a maiores preocupações sobre a autoincriminação<sup>157</sup>, a legislação brasileira pretendeu atribuir à declaração a ser apresentada o efeito de constituir o crédito tributário que deixou de ser recolhido em decorrência de uma operação que não necessariamente se configura planejamento tributário abusivo ou agressivo, e pretendeu penalizar com multa agravada de 150% sobre a obrigação tributária o contribuinte que não apresentar declaração, ou que a apresentar com dados incorretos.

---

<sup>157</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 56.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>158</sup> resume de forma lúcida as preocupações em relação a esse ponto, quando afirma que a equiparação do descumprimento da obrigação de prestar informações sobre planejamentos tributários à sonegação fiscal, a partir da obrigatoriedade de declarar as condutas atípicas ou exclusivamente destinadas à economia do tributo, perpetrada pelo artigo 12 da MP nº 685,

significava criminalizar e estabelecer multa que equivale uma vez e meia o valor do tributo pelo mero descumprimento do dever instrumental de informar algo que não se sabe de antemão que precisa ser informado, especialmente à luz de uma perspectiva fazendária que considera atípicas ou estranhas condutas há muito praticadas no mercado. Aqui subverteu-se a lógica do devido processo legal, com o contribuinte tendo o dever de prever se a Fazenda Pública poderia enquadrar a sua atividade em qualquer roupagem definida a posteriori como agressiva aos seus interesses. Ou seja, pretendia-se qualificar o contribuinte como criminoso por descumprir o dever de informar fixada genericamente por norma que não identifica o que deve ser informado.

Diante de todos os elementos demonstrados nesse capítulo percebe-se que o modelo brasileiro de declaração obrigatória, ao invés de incentivar a cooperação entre Estado e contribuintes no combate ao planejamento tributário abusivo ou agressivo em observância ao pilar da transparência, gera um quadro de insegurança jurídica aos contribuintes e desconfiança quanto às intenções do Fisco, não sendo compatível com as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS.

A Medida Provisória foi alvo de inúmeras críticas pelos juristas brasileiros, que questionaram a legalidade e constitucionalidade da medida<sup>159</sup>, pois, ao invés de propor medidas dotadas de transparência no vínculo entre o Fisco e o Contribuinte, impôs uma obrigação unilateral, subjetiva, discricionária e com sanções severas.

Fernando Fonseca<sup>160</sup> alerta, inicialmente, para um vício de caráter formal, pelo fato de não haver na matéria urgência que justifique a edição de medida provisória, nos termos do

---

<sup>158</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 67.

<sup>159</sup> Ver: SCHOUERI, Luiz Eduardo; GALENDI JUNIOR, Ricardo André. Chapter 9: Brazil. In: DOURADO, Ana Paula. (Org.). **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p. 199-232; ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 279-280; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016; RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

<sup>160</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 50.

artigo 62 da Constituição Federal de 1988<sup>161</sup>, possuindo apenas o requisito da relevância. Segundo o que defende o autor, nos termos de sua Exposição de Motivos,

*o regime possui como objetivo instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, e o requisito da urgência faz referência a um critério temporal: a medida deve ser tomada imediatamente, não podendo ser adiada (SCHOUERI, 2013, p. 94). Ora, a instituição da referida declaração não é medida que se impõe de imediato, podendo ser introduzida por processo legislativo ordinário.*

Outra questão relacionada ao instrumento escolhido pelo legislador brasileiro para introdução de tais normas decorre da impossibilidade de edição de medida provisória em matéria penal, nos termos do artigo 62, §1º, inciso I, *b*, da Constituição Federal. O fato de o dispositivo prever que o descumprimento da obrigação caracterizaria “omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude” fez com que Fernando Fonseca<sup>162</sup>, e parte da doutrina sugerisse sua natureza penal-tributária. Veja-se o que diz a respeito o referido autor:

Em segundo lugar, tem-se que a medida provisória tentou criar uma presunção de dolo, fraude e sonegação independentemente de prova. Ao incluir tal disposição, o documento equiparou o simples descumprimento de uma obrigação acessória à sonegação fiscal, crime-tipificado na Lei nº 4.729/1965, bem como à prática de fraude, ferindo de morte os princípios da razoabilidade da presunção de inocência. Ademais, a MP nº 685/2015 tratou de matéria penal, o que é vedado pela própria constituição.

Ricardo Mariz<sup>163</sup>, já em relação ao aspecto material da medida, entende que a

regra teria tido melhor aceitação caso tivesse fixado a obrigação de a autoridade listar previamente os planejamentos a serem declarados, e se não fosse acompanhada da multa que somente é aplicada quando haja dolosa falta de recolhimento de tributo devido inquestionavelmente.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>164</sup>, ao criticar o fato de que o normativo legal não identificou as práticas que precisariam ser declaradas, afirma que

---

<sup>161</sup> BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>162</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 50.

<sup>163</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Tax Planning in Brazil and Disclosure to tax authorities. In: HOYOS JIMÉNEZ, Catalina; GARCÍA NOVOA, César; FERNÁNDEZ C., Julio A. (Orgs.). **New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe**. Bogotá, Colômbia: ICDT, 2017. p. 549-564.

<sup>164</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 68.

a centralidade dos direitos fundamentais no Estado Social e Democrático de Direito não autoriza que o desenvolvimento das atividades empresariais tenha que se adequar a uma roupagem pré-estabelecida pelo Estado. Nessa seara, em que inexiste a prática de ato ilícito, não é tarefa fácil, tampouco segura, caracterizar, por ocasião da realização dos negócios jurídicos, e, portanto, antes de qualquer atividade estatal, se a conduta será considerada pelo Fisco como normal ou atípica. Se tem propósito econômico ou se visa apenas a economia do tributo. Se constitui exercício regular ou abusivo do direito.

Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano<sup>165</sup> também questionam a subjetividade dos conceitos que determinaram a obrigatoriedade da declaração, como *razões extratributárias* e *forma inusual*, que não satisfazem o requisito de clareza da Ação 12. Além disso, criticam o fato de que a

falta de declaração de uma operação que a Receita entendesse enquadrada em uma das amplas e subjetivas hipóteses do art. 7º da Medida Provisória caracterizaria *omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude (crime tributário, na forma do art. 1º da Lei 8.137/90)*.

Helena Taveira Torres<sup>166</sup>, por sua vez, demonstra a sua preocupação com o fato de que a configuração de *fraude*, em função da não declaração implica a imputação de delito penal por presunção, admitindo um “*dever de auto-incriminação*”, que não é coerente com a proporcionalidade das sanções e com o modelo do BEPS.

Além das críticas de juristas, menos de um mês após a publicação da Medida Provisória, o Partido Socialista Brasileiro ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.366, com pedido de medida cautelar, objetivando a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 7º a 13, que tratam justamente da declaração obrigatória de planejamentos tributários.

Alguns dos principais argumentos suscitados pelo Partido Socialista Brasileiro foram de que uma medida provisória não poderia tratar de matéria penal, bem como as regras da medida provisória violariam a segurança jurídica, a livre-iniciativa, o contraditório e a ampla defesa, o princípio da legalidade e a vedação constitucional ao caráter confiscatório das

---

<sup>165</sup> BARRRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS, In: CARVALHO, Paulo de Barros. **XIII Congresso Brasileiro de Estudos Tributários do IBET**. 50 Anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 898-1028.

<sup>166</sup> TORRES, Helena Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global> > Acesso em 01 set. 2019.

multas<sup>167</sup>. No entanto, a ação não chegou a ser julgada, pois o Relator da ADI, Ministro Luiz Fux, entendeu que a análise do mérito estaria prejudicada, em razão da supressão dos dispositivos impugnados da Medida Provisória nº 685/2015 quando de sua conversão na Lei nº 13.202/2015.

Diante de todas as críticas, a Medida Provisória restou rejeitada pela Câmara dos Deputados, não havendo no Brasil, mesmo depois de quase quatro anos de sua rejeição e da publicação do Relatório Final da Ação 12, qualquer iniciativa conhecida no sentido de instituir a declaração obrigatória dos planejamentos tributários.

De toda forma, importante constatar que a Medida Provisória foi um marco inicial no debate sobre o novo instrumento de fiscalização elaborado pelo Brasil, o que não deve ser desconsiderado. São vastas as vantagens de se ter uma norma que institua um regime de declaração obrigatória efetivo, tais como a garantia de segurança, de previsibilidade e oportunidade do contribuinte demonstrar boa-fé e atender aos princípios de fiscalização, com o consequente aumento da eficiência, bem como a aplicação adequada da legislação tributária e a obtenção de informações antecipadas, gerando respostas rápidas e efetivas.

Para isso, é essencial que a elaboração de uma norma de declaração obrigatória que seja clara, a fim de resguardar o princípio da transparência tanto ao contribuinte quanto ao Fisco para que não haja espaço para lacunas que possam gerar discricionariedades da Administração, o que se pretenderá realizar o Capítulo final do presente trabalho.

Ainda que as regras da Medida Provisória sejam efetivamente passíveis de críticas, juristas como Luis Eduardo Schoueri<sup>168</sup>, Sérgio André Rocha<sup>169</sup>, Ricardo Mariz de Oliveira<sup>170</sup>, Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano<sup>171</sup> e Heleno Taveira Torres<sup>172</sup> reconhecem a possibilidade de instituição da declaração de planejamentos tributários. Todavia, em razão das

---

<sup>167</sup> Para uma análise mais detalhada da ADI nº 5.366, ver principais peças em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4827786>. Acesso em: 01 set. 2019.

<sup>168</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (Coords.). **A tributação internacional da era pós-BEPS**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-50.

<sup>169</sup> ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 279-280.

<sup>170</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Tax Planning in Brasil and Disclosure to tax authorities. In: HOYOS JIMÉNEZ, Catalina; GARCÍA NOVOA, César; FERNÁNDEZ C., Julio A. (Orgs.). **New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe**. Bogotá, Colômbia: ICDT, 2017. p. 549-564.

<sup>171</sup> BARRRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS, In: CARVALHO, Paulo de Barros. **XIII Congresso Brasileiro de Estudos Tributários do IBET**. 50 Anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 898-1028.

<sup>172</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 09 fev 2019.

mesmas prevenções e resistências tradicionalmente manifestadas contra a adoção de normas gerais antiabuso no direito doméstico, alguns alertam para a compatibilidade das medidas de declaração obrigatória com a ordem constitucional vigente, tanto no que concerne às limitações constitucionais ao poder de tributar, quanto em relação às regras e princípios que asseguram as liberdades de iniciativa, comerciais e societárias, pela garantia da autonomia privada<sup>173</sup>.

É o posicionamento da doutrina brasileira sobre a Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários que passaremos a analisar na próxima seção.

### 3.4 Posição da Doutrina Brasileira acerca da Declaração Obrigatória dos Planejamentos Tributários

A implementação de um regime de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários no Brasil (tanto em âmbito interno como internacional) é tema controverso entre os juristas brasileiros<sup>174</sup>, seja em razão da necessidade de se seguir o paradigma fiscal internacional de transparência e cooperação que vem sendo desenvolvido primordialmente pela OCDE a partir do início desse século, contando com a participação efetiva do Governo Brasileiro<sup>175</sup>, seja porque um regime nesses moldes poderá levar a uma redução dos litígios relacionados aos

---

<sup>173</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 09 fev 2019; TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, 2017. p. 41; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 39-56.

<sup>174</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. p. 143; SCHOUERI, Luis Eduardo. O Projeto BEPS: Ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (Coords.). **A tributação internacional da era pós-BEPS**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-50; ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 279-280; RUBEINSTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo G. **Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning**. *Derivative & Financial Instruments*, v. 18, n. 1, 2016; OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Tax Planning in Brasil and Disclosure to tax authorities. In: HOYOS JIMÉNEZ, Catalina; GARCÍA NOVOA, César; FERNÁNDEZ C., Julio A. (Orgs.). **New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe**. Bogotá, Colômbia: ICDT, 2017. p. 549-564; BARRRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS, In: CARVALHO, Paulo de Barros. **XIII Congresso Brasileiro de Estudos Tributários do IBET**. 50 Anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 898-1028; TORRES, Heleno Taveira. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. **Conjur**, 26 jul. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 07 set. 2019; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 39-56.

<sup>175</sup> Para maiores detalhes sobre a participação do Brasil nos grupos relacionados à transparência fiscal e à troca de informações da OCDE, ver: ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 190-196.

planejamentos tributários e maior segurança jurídica aos contribuintes brasileiros. A resistência em relação à instituição de um modelo nos termos da Ação 12 do Projeto BEPS decorre, em grande medida, de uma suposta incompatibilidade das recomendações com as normas atualmente vigentes no ordenamento jurídico do Brasil<sup>176</sup>.

A partir da análise da bibliografia sobre o tema, escrita principalmente após a edição da Medida Provisória nº 685/2015, foi possível identificar os pontos de maior preocupação da doutrina brasileira em relação à compatibilidade das normas de declaração obrigatórias, nos moldes em que recomendado pela OCDE, com o ordenamento jurídico nacional. Os pontos de atenção que serão analisados a seguir são: a) violação à livre-iniciativa e livre exercício da atividade econômica; b) ausência de regra geral antiabuso na legislação brasileira; e c) violação ao princípio da não autoincriminação.

### *3.4.1 Violação aos princípios da livre-iniciativa e do livre exercício da atividade econômica*

O planejamento tributário, seja em âmbito interno ou internacional, tem assumido uma carga cada vez mais negativa, passando a ser visto como estratagema inescrupuloso utilizado por empresas multinacionais visando à majoração de lucros mediante o sacrifício da arrecadação tributária de determinados Estados.

Como visto no Capítulo I do presente trabalho, é inegável que aos contribuintes é conferido o direito de se organizar e de dispor de sua vida patrimonial e negocial de modo que, sem infringir o ordenamento jurídico, possam suportar a menor carga tributável possível. A organização dos próprios negócios e a escolha da alternativa menos onerosa do ponto de vista tributário estão baseadas na livre-iniciativa e na liberdade de exercício da atividade econômica.

Diante disso, a possível instituição de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários suscita questionamentos sobre a sua compatibilidade com o princípio da livre-iniciativa e do livre exercício da atividade econômica. Esses valores constam na Constituição Federal, respectivamente, como princípio fundamental do Estado Democrático de Direito (artigo 1º, IV, da CF/88) e princípio geral da atividade econômica (artigo 170, IV, da CF/88).

---

<sup>176</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 09 fev 2019; TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, 2017. p. 41; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 39-56.

Fernando Fonseca, ao estudar o tema, afirma que, sob a ótica do direito interno, a busca pelo incremento na eficiência das atividades empresariais, possibilitado pelo planejamento tributário, é um direito baseado nas garantias do livre exercício da atividade econômica e da livre iniciativa, valores incrustados na ordem constitucional vigente. Daí a conclusão lógica de que o contribuinte, no momento de planejar a execução de uma operação que tenha o potencial de se subsumir a fato gerador de um determinado tributo, possui o direito de optar pelo caminho menos oneroso, desde que por meios lícitos. E isso deveria se manter em relação aos planejamentos de âmbito internacional.<sup>177</sup>

Essa preocupação foi expressada também por Caio Takano ao analisar a inovação dos standards tributários internacionais promovidos pelo Projeto BEPS em relação aos limites do Planejamento Tributários, afirmando que o tema carece de profundas reflexões para se impedir que, a pretexto de coibir práticas ilícitas ou *imorais*, dê-se espaço para o arbítrio e à insegurança jurídica, intervindo injustamente no âmbito de proteção de direitos fundamentais do contribuinte, como a liberdade negocial e a livre iniciativa<sup>178</sup>.

Os argumentos relacionados à violação do livre exercício da atividade econômica e da liberdade de iniciativa são utilizados por parte da doutrina, em grande medida, para contestar a imposição de outros limites aos planejamentos tributários além daqueles já existentes em nosso ordenamento jurídico. Para tanto, apontam como empecilhos a essa limitação argumentos como a necessidade de manutenção da função social da empresa, cuja importância reflete diretamente na geração de empregos e renda para a sociedade, ou o fato de que os administradores de companhias abertas e sociedades simples não teriam somente o direito, mas a obrigação de estruturar os negócios da empresa que administram da maneira menos onerosa ou, ainda, que o planejamento tributário teria se transformado em um instrumento para que as empresas se tornem mais competitivas no mercado, pois a redução da carga tributária refletiria diretamente nos preços praticados pelas empresas<sup>179</sup>.

Apesar de possuir posição diferente de Fernando Fonseca e Caio Takano em relação aos limites do planejamento tributário, Ricardo Lodi Ribeiro assinala que a contrariedade ao princípio da livre iniciativa decorreria da impossibilidade de as normas relativas à declaração

---

<sup>177</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 45-46.

<sup>178</sup> TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, 2017. p. 41.

<sup>179</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 266-267.

obrigatória configurarem imposição de um padrão oficial de atuação empresarial para os agentes privados, na medida em que dirigismo estatal na economia privada não é passível de ser assimilado pelo discurso constitucional “senão por uma roupagem obsoleta do princípio da supremacia do interesse público, a partir de sua utilização utilitarista violadora dos direitos fundamentais do contribuinte”.<sup>180</sup>

Helena Taveira Tôres também adverte sobre a necessidade de se compatibilizar as medidas de declaração obrigatória com “as regras e princípios que asseguram as liberdades de iniciativa, comerciais e societárias, pela garantia da autonomia privada”; contudo, destaca a necessidade de observância também ao “princípio que exige a *função social da propriedade privada* (artigo 5º, XII da CF), a justificar o necessário equilíbrio entre o poder de tributar e a autonomia privada”<sup>181</sup>.

Além da função social da propriedade privada, é possível elencar outros princípios suscitados por outra parte da doutrina, capitaneada por Marco Aurélio Greco<sup>182</sup>, que justificariam a mitigação da liberdade de os contribuintes organizarem os seus negócios de forma menos onerosa, como a capacidade contributiva e solidariedade social.

Em que pese ser válida e muito importante a discussão sobre a legitimidade e os limites do planejamento tributário, ao nosso ver, essa vai além da questão relativa à obrigatoriedade da declaração dos esquemas desenhados de forma abusiva ou agressiva. Isso porque a declaração de planejamentos tributários, nos moldes em que desenhada pela OCDE, constitui-se em obrigação acessória de caráter informativo imposta aos contribuintes e/ou promotores dos esquemas com o objetivo de obtenção de informações relevantes sobre determinados comportamentos dos contribuintes que possam auxiliar as administrações tributárias na identificação e prevenção da ocorrência de tais planejamentos tributários, mediante alteração do seu arcabouço normativo e outras medidas, além de reduzir a assimetria entre as partes.

Não é todo e qualquer planejamento tributário que deve ser combatido ou reprimido, justamente em razão do direito do contribuinte de proceder à economia fiscal (elisão fiscal), mas aqueles que levem ou ao abuso ou se aproveitem das disparidades entre as normas fiscais internas ou sistemas jurídicos.

---

<sup>180</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 68.

<sup>181</sup> TORRES, Helena Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 09 set. 2019.

<sup>182</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 200-203.

Ou seja, uma coisa é a obrigação de o contribuinte ou promotor apresentar à Administração Tributária as informações relativas aos arranjos de planejamento tributário, sem entrar no mérito de seu conteúdo. E outra coisa distinta é a eventual desconsideração, para fins tributários, dos esquemas apresentados. Até porque essa desconsideração, geralmente, ocorre em momento posterior, tendo por base algum mecanismo já existente no ordenamento jurídico, como uma norma geral ou específica antiabuso, ou teorias já consolidadas pela jurisprudência administrativa ou judicial (como a da simulação).

Partilhamos do posicionamento de Phelippe Oliveira<sup>183</sup> ao afirmar que a divulgação de um esquema de planejamento tributário não tem, ou pelo menos não deveria ter, qualquer impacto na aceitação ou não de uma transação pela administração tributária. Tanto é assim que o Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS recomendou que os países deixassem claro que a divulgação de uma transação não tem relação com a sua eficácia e nem implica a obtenção de uma decisão sobre a sua validade.

Para que ocorra a desconsideração dos efeitos de eventual planejamento tributário é essencial que o esquema se enquadre nas normas existentes no ordenamento jurídico ou em jurisprudência já consolidada, em razão dos princípios da legalidade e da segurança jurídica, tão caros ao Direito Tributário.

Como observa Marciano Seabra de Godoi, nos ordenamentos vinculados à tradição *civil law*, como o brasileiro, a imposição de limites aos planejamentos tributários ditos sofisticados é tarefa na qual o protagonismo deve caber ao legislador, e a sua omissão em desempenhar tal tarefa provoca sérias perdas de legitimidade, racionalidade na atividade de combate aos planejamentos tributários que a administração certamente desempenhará<sup>184</sup>.

Com efeito, caso não haja uma norma geral ou específica, ou jurisprudência consolidada, que preveja a possibilidade de sua desconsideração e, ainda assim, a Administração Tributária entender que o esquema impõe riscos para política fiscal e à arrecadação, caberá a ela proceder à sua identificação, e encaminhar ao Poder Legislativo o requerimento de alteração/inação legislativa. E, somente após a sua aprovação, esses esquemas poderão ser desconsiderados ou até mesmo considerados ilícitos.

---

<sup>183</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 269.

<sup>184</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. p. 119.

Por exemplo, um esquema de planejamento tributário declarado pelo promotor ou pelo contribuinte pode não se enquadrar no conceito de simulação (art. 149, inciso VII, do CTN) ou de dissimulação previsto na norma geral antielusiva brasileira (parágrafo único do artigo 116 do CTN), por não apresentar as características de “*simulação* em sentido amplo com abuso de formas jurídicas, fraude à lei, abuso do direito”<sup>185</sup>. No entanto, apesar de se conformar com a letra e o objetivo da norma fiscal, se aproveita de disparidades entre normas domésticas para originar uma redução da carga tributária, prejudicando a eficácia do sistema fiscal brasileiro e desencorajando o seu cumprimento por parte do restante dos contribuintes. Nessa hipótese, caberá à Administração Tributária identificar o esquema e adotar as providências necessárias, no âmbito legal ou regulamentar, para torná-lo ilegítimo em nosso ordenamento jurídico.

Até esse momento posterior, em que ocorreria a própria subsunção do fato à norma tributária de forma a tornar ilegítimo eventual planejamento tributário, não há falar que as regras de declaração obrigatória limitariam a atividade econômica dos contribuintes e nem, tampouco, que haveria uma imposição pelo Estado de um padrão oficial de atuação empresarial.

Portanto, ao nosso ver, as regras de declaração obrigatória de planejamentos tributários não violam os princípios da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica, na medida em que não interferem diretamente no padrão de atuação dos contribuintes que pretendem se utilizar dos planejamentos tributários. A Declaração obrigatória constitui uma obrigação acessória informativa, sendo que eventual desconsideração dos planejamentos tributários ocorrerá em momento posterior a depender do seu enquadramento nas normas antiabuso já existentes, em novas normas a serem editadas, ou outro conceito jurídico indeterminado (que somente se concretiza paulatinamente pela jurisprudência) previsto na norma geral.

### *3.4.2 Ausência de norma geral antielusiva no Brasil*

Outro desafio para implementação de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários está relacionado com o demonstrado no tópico anterior: o Brasil não possuiria uma norma antielusiva efetiva para limitar a utilização dos planejamentos tributários abusivos, sendo que a sua desconsideração, pelos Auditores da Receita Federal ou pelo

---

<sup>185</sup> GODOI, Marciano Seabra de Godoi. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**: volume 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 272-298.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, violaria os princípios da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica.

Ou seja, no momento posterior à prestação de informações acerca dos planejamentos tributários, quando a Administração Tributária irá proceder à verificação da sua legalidade, caso constataste circunstâncias no caso concreto que a levasse a entender pela inexistência de substância real do negócio, e eventual caráter artificioso das suas estruturas engendradas com o abuso de formas jurídicas, não poderia proceder à sua desconsideração com base no parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Como antecipado no Capítulo I desse Trabalho, parte minoritária da doutrina nacional<sup>186</sup>, corrente à qual nos filiamos, aponta que o referido dispositivo legal, acrescentado no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104/2001, introduziu no ordenamento jurídico brasileiro uma norma geral antielusiva que, em suma, permite às Autoridades Tributárias desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou a natureza de elementos da obrigação tributária, ou seja, que apesar de não conterem simulação, se mostram abusivos ou praticados com fraude à lei tributária.

A questão é que o referido dispositivo prevê que a desconsideração dos esquemas deve ocorrer conforme procedimentos a serem estabelecidos em lei. E na ausência de lei que regulamente o parágrafo único do artigo 116, estabelecendo um procedimento detalhado para que o fisco desconsidere atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, a doutrina majoritária sustenta que a norma geral antilusiva seria ineficaz, concluindo pela sua própria inexistência<sup>187</sup>.

Os autores filiados a esse entendimento possuem uma posição teórica formalista sobre os limites do planejamento tributário, segundo a qual deve se preservar uma liberdade ampla de economia fiscal em razão dos princípios da reserva absoluta de lei em sentido formal,

---

<sup>186</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004; GODOI, Marciano Seabra de Godoi. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**: volume 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 272-298; TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado**: Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 363.

<sup>187</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014; DERZI, Misabel Abreu Machado. A Desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 231-232; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**. O Parágrafo Único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 159-167; TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, 2017. p. 49; SCHOUERI, Luiz Eduardo; GALENDI JUNIOR, Ricardo André. Chapter 9: Brazil. In: DOURADO, Ana Paula. (Org.). **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**. Amsterdam: IBFD, 2017. v. 15, p.199.

tipicidade fechada e da proibição de tributar mediante analogia, à justificativa de se resguardar a segurança jurídica dos contribuintes. Assim, o artigo 116, parágrafo único, do CTN não poderia ser considerada como uma norma geral antiabuso, principalmente em razão do fato de não ter sido regulamentada nem posta em prática no âmbito federal.

Ricardo Mariz resume de forma conclusiva a (*in*)*eficácia* do parágrafo único do artigo 116, em função da inexistência de regulamentação de seus procedimentos por lei ordinária:

No tocante à norma geral antiabuso, em 2001 foi introduzida no Código Tributário Nacional uma disposição permitindo à autoridade fiscal desconsiderar os efeitos de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (art. 116, parágrafo único).

Entretanto, a redação dessa norma mostrou-se insuficiente para atingir o objetivo de ser uma norma geral antiabuso. Por isso, e porque para ser aplicada ela exige que sejam observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, ela nunca se tornou eficaz, pois a tentativa das autoridades fiscais de baixar a lei ordinária por ela requerida foi repelida pelo Congresso Nacional e até hoje não reeditada (negativa de conversão em lei dos artigos 13 a 18 da Medida Provisória n. 66).<sup>188</sup>

Pelo fato de entender que o país não possui norma antielusiva, alguns autores consideram que não seria possível a implementação das regras de declaração obrigatória no Brasil. Nesse sentido, Ana Cláudia Utumi<sup>189</sup> afirma que a ausência de um conceito de abuso no Brasil, assim como de uma regra geral antiabuso, é preocupante não somente porque a sua aplicação desrespeitaria princípios do direito civil, mas também levando em consideração que as autoridades fiscais brasileiras frequentemente possuem uma abordagem agressiva ao desconsiderar as justificativas econômicas apresentadas pelos contribuintes. E conclui que certamente o Brasil precisaria de uma regra geral antiabuso antes de implementar o regime de declaração obrigatória. Veja-se:

Even though Brazilian tax authorities have been adopting substance and business purpose tests for more than 15 years, alleging that any tax driven transaction is a sham or abusive – and, thus, a tax evasion -, the fact is that there is no definition of “abuse” in Brazilian tax legislation.

(...)

The absence of a GAAR is concerning indeed, not only because of disrespecting rule of law principle in our civil law system, but also taking into consideration that Brazilian tax authorities oftentimes take aggressive approach of disregarding economic justifications presented by taxpayers, even in transactions that involved analysis and approval by other governmental bodies, such as the Brazilian Securities

<sup>188</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Tax Planning in Brasil and Disclosure to tax authorities*. In: HOYOS JIMÉNEZ, Catalina; GARCÍA NOVOA, César; FERNÁNDEZ C., Julio A. (Orgs.). *New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe*. Bogotá, Colômbia: ICDT, 2017. p. 549-564.

<sup>189</sup> UTUMI, Ana Cláudia Akie. Brazil and BEPS Action 12. *Kluwertaxlawblog*. 04 ago. 2015. Disponível em: [http://kluwertaxblog.com/2015/08/04/brazil-and-beps-action-12/?doing\\_wp\\_cron=1568555693.5518701076507568359375](http://kluwertaxblog.com/2015/08/04/brazil-and-beps-action-12/?doing_wp_cron=1568555693.5518701076507568359375). Acesso em: 12 set. 2019.

and Exchange Commission (“CVM”), the Central Bank of Brazil (“BACEN”), the antitrust authorities (“CADE”), etc.

In other words, oftentimes, the approach is to reject any reduction of taxes when such reduction comes from a transaction that would not have been done if the tax inspector was in charge of the company’s management, which should probably be far beyond any business purpose test adopted by any other tax authority in the world. We would certainly need a GAAR law before implementing this disclosure obligation.

A preocupação demonstrada pela autora em relação à agressividade arrecadatória da Administração Tributária é frequentemente utilizada para justificar a necessidade de regulamentação da norma contida no parágrafo único do artigo 116 do CTN para sua efetiva aplicação, uma vez que essa traria maior segurança jurídica aos contribuintes. A grande crítica é no sentido de que os Auditores da Receita Federal e os Conselheiros do CARF se utilizam do teste do propósito negocial da operação sem que haja uma definição de *abuso* na legislação brasileira, ultrapassando os limites ao poder de tributar previstos na Constituição Federal<sup>190</sup>.

Tal preocupação parte da ideologia defendida pela maior parte dos tributaristas brasileiros, filiados à doutrina formalista, que enxergam o tributo como uma agressão, uma sanção, adotando uma postura de distanciamento entre o contribuinte e o Fisco. Nessa ideologia, as atitudes estatais são tratadas com desconfiança, e desconsidera-se que os tributos se destinam primordialmente a atender às necessidades da própria sociedade civil, da coletividade, ignorando que a solidariedade social é o esteio da obrigação de pagar impostos<sup>191</sup>.

Todavia, mesmo antes da inclusão do parágrafo único ao artigo 116 em 2001, a jurisprudência administrativa e judicial no Brasil já vinha procedendo à desconsideração dos atos e negócios jurídicos se utilizando de um conceito mais amplo de simulação, que considera a substância das estruturas comerciais para verificar, no caso concreto, a sua eventual artificialidade. E essa tendência jurisprudencial, como demonstra Marciano Seabra de Godoi, veio se afirmando ao longo dos anos sem recorrer à aplicação do art. 116:

Identificamos também – e isso é muito importante – que essa tendência jurisprudencial veio se afirmando nos últimos anos *sem recorrer à aplicação do art.116, parágrafo único do CTN*. Vale dizer: independentemente da aplicação do parágrafo único do art.116 do CTN (criado em 2001 e ainda não regulamentado), o direito brasileiro vem desenvolvendo um sistema de controle dos limites do planejamento tributário que parece haver superado definitivamente os exageros formalistas do passado.

---

<sup>190</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 52.

<sup>191</sup> Sobre as visões da relação entre contribuinte e Estado, ver: ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019. p. 17-29; e GODOI, Marciano Seabra de. Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 5, n. 5, 2017.

Ora, as operações artificiosas, com vícios de causa e abuso de formas jurídicas que a jurisprudência do CC-MF e do Poder Judiciário vem considerando como *simuladas* são exatamente aqueles procedimentos *sofisticados* de planejamento tributário “adotados com abuso de forma ou de direito” mencionados na Exposição de Motivos da LC 104/2001. Por isso mesmo a fundamentação usada pela jurisprudência e pela doutrina brasileiras para demonstrar que determinada operação é simulada (mediante manipulação ou abuso de formas jurídicas) tem sido a mesma fundamentação usada na interpretação e aplicação das normas gerais antielusão presentes há décadas em diversos países<sup>192</sup>.

Eventuais exageros verificados por parte da Receita Federal e dos Conselheiros do CARF, contudo, não podem ensejar a inaplicabilidade da norma geral antielusiva e nem tampouco da jurisprudência administrativa e judicial, pois, como bem observa Heleno Tórres, na busca pela verdade material, o procedimento de descon sideração de atos, fatos ou negócios jurídicos deve atender aos objetivos *garantísticos* (respeito ao direito individual e observância aos termos da lei), além de todos os preceitos exigidos para a concretização de um devido processo legal, como uma precisa motivação, fundada em elementos probatórios produzidos pelo Fisco, qualificação de tais atos e negócios jurídicos, com espaço estreito para discricionariedade do agente administrativo<sup>193</sup>.

Nesse sentido, o critério do teste do propósito negocial do ato jurídico apresentado pelo contribuinte, por exemplo, se mostra bastante útil na análise da sua motivação, indispensável à configuração do abuso das formas jurídicas. Mas esse não pode ser o único indício do caráter abusivo do planejamento tributário, pois a mera intenção de praticar ato menos oneroso do ponto de vista tributário não gera a sua ineficácia perante à Administração Tributária, se não estão presentes outros requisitos da conduta abusiva, como a inadequação entre o negócio jurídico escolhido e a operação efetivamente realizada, os quais terão que ser comprovados.

Ricardo Lodi é preciso ao se manifestar sobre essa problemática, afirmando que esses exageros cometidos pelo Fisco se devem muito à insistência da própria doutrina formalista em recusar qualquer mecanismo de combate à elusão tributária, em detrimento da pesquisa dos limites à autuação da autoridade administrativa<sup>194</sup>.

---

<sup>192</sup> GODOI, Marciano Seabra de Godoi. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**: volume 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 297.

<sup>193</sup> TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado**: Autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 367-368.

<sup>194</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS**: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 79.

De toda forma, entendemos que a existência ou não de uma norma antielusiva não pode ser entendida como um obstáculo para a instituição do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários. De fato, existe uma relação próxima entre uma regra de declaração obrigatória e uma norma geral antielusiva, na medida em que as primeiras têm um caráter de obrigação acessória essencialmente informativa de dar conhecimento do planejamento tributário realizado ao Fisco, e a segunda estabelece critérios para que o fisco, eventualmente, desconsidere determinado ato ou negócio jurídico.

Podemos dizer, assim, que essas normas seriam complementares<sup>195</sup>, na medida em que um contribuinte estaria muito menos propenso a praticar um arranjo de planejamento tributário sabendo que terá que informar o esquema praticado à Autoridade Tributária (o efeito dissuasivo pretendido pela Ação 12 do Projeto BEPS) e essa dispõe de uma norma geral antielusiva, que lhe permite desconsiderar a transação para fins tributários.

Apesar de tal complementariedade, as regras de declaração obrigatória de planejamentos tributários independem da existência de uma norma geral antielusiva, até porque, o fato de uma operação ter ou não que ser declarada à Administração Tributária não tem reflexo na aceitação ou não daquela operação pelo Fisco.

Marciano Seabra de Godoi, nesse sentido, esclarece que, o estabelecimento de amplos deveres de informação sobre os planejamentos tributários postos em prática pelos contribuintes não incidiria na definição das hipóteses em que um planejamento tributário se considera abusivo ou não. Poderia ocorrer, por exemplo, que um contribuinte providenciasse o envio das informações sobre determinado planejamento e a Administração, considerando o caso como um planejamento lícito, nada tivesse que lançar<sup>196</sup>.

Além disso, como desenhado pela Ação 12 do Projeto BEPS, a resposta em relação a determinado planejamento tributário informado não se limita à desconsideração do ato praticado, envolvendo também e, principalmente, a possibilidade de adoção de medidas legislativas.

É dizer: as situações passíveis de divulgação nesse regime ultrapassam os esquemas de planejamentos tributários abusivos, abarcando também esquemas legítimos que impõem riscos à política fiscal e a arrecadação dos Estados (planejamentos tributários agressivos), sendo

---

<sup>195</sup> OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 263.

<sup>196</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012. p. 143.

que as regras de declaração obrigatória objetivam que a administração tome delas conhecimento e possa rapidamente propor medidas legislativas ou regulamentares que impeçam que os contribuintes explorem as lacunas na legislação.

Ademais, a existência ou não de norma geral antiabuso não representa empecilho para a instituição do regime de declaração obrigatória, porque, ainda que seja recomendável a existência de uma regra geral antielusiva, estabelecendo critérios e procedimentos para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pela Administração Tributária, podem existir no ordenamento outros fundamentos para sua eventual desconsideração. Em casos particulares é possível a aplicação de outras normas específicas existentes na legislação ou alguma doutrina/teoria utilizada pela jurisprudência, como é o caso da aplicação do conceito amplo de simulação que já vinha sendo utilizado bem antes da edição da Lei Complementar 104/2001.

Nesse ponto, Paulo Ayres Barreto e Caio Takano afirmam que, na perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro, há a possibilidade de utilização do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários, uma vez que estaria em consonância com os limites positivados para a instituição de deveres instrumentais prescritos no artigo 113, §2º, do CTN. No seu entendimento, é possível “buscar a identificação de abuso de direito, abuso de formas jurídicas, propósito negocial, ainda que os enunciados prescritivos que regem a matéria tributária no Brasil não façam referência a tais conceitos”, na medida que esses conceitos podem ser relevantes para se identificar os indícios de possíveis estruturas simuladas ou planejamentos que, em nosso ordenamento jurídico, seriam considerados ilícitos<sup>197</sup>.

Phelippe Toledo recorda que um exemplo de que a introdução e o funcionamento da divulgação obrigatória de planejamentos tributários independem da existência de uma norma geral antielusiva é o Reino Unido. O país possui regime de divulgação obrigatória de esquemas abusivos (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*) desde 2004 e norma geral antiabuso foi formalmente introduzida em sua legislação apenas em 2013. Afirma o autor que o regime britânico de divulgação obrigatória funcionou normalmente por mais de oito anos sem uma norma geral antielusiva e de forma eficiente, conforme relatos de autoridades britânicas<sup>198</sup>.

Em resumo, portanto, a alegada inexistência de uma regra geral antiabuso no Brasil não seria empecilho para a instituição do regime de declaração obrigatória dos planejamentos

---

<sup>197</sup> BARRRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS, In: CARVALHO, Paulo de Barros. **XIII Congresso Brasileiro de Estudos Tributários do IBET**. 50 Anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 898-1028.

<sup>198</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro**: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 265

fiscais, primeiro porque a desconsideração de planejamentos tributários por meio de normas antielusivas não é o seu único objetivo, sendo tão, ou mais importante, a possibilidade de adoção de medidas legislativas para se estancar as lacunas aproveitadas pelos contribuintes e que prejudicam a política fiscal e arrecadação do país; e segundo, porque há no ordenamento brasileiro outros fundamentos jurídicos para a desconsideração ou invalidação de atos praticados pelos contribuintes (normas específicas e teorias/doutrinas utilizadas pela jurisprudência).

### 3.4.3 Autoincriminação

As regras de declaração obrigatória de planejamento tributário também geraram questionamentos relacionados à sua compatibilidade com o princípio que veda a autoincriminação<sup>199</sup>. A principal preocupação é que as informações prestadas (ou que deixem de ser prestadas) pelos contribuintes às Autoridades Tributárias poderiam, eventualmente, ser utilizadas para tipificação de crimes como sonegação, fraude e omissão de informações em declarações fiscais, previstos na Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

Segundo Ricardo Lodi<sup>200</sup>, o princípio da não autoincriminação encontra respaldo no artigo 5º, LXIII, da Constituição Federal, que garante o direito do preso de permanecer calado, combinado com o art. 8º, §2º, g, da Convenção Americana de Direitos Humanos, internalizada pelo Decreto nº 678/1992, que assegura o direito de o acusado não ser obrigado a depor contra si mesmo, nem a declarar-se culpado. A interpretação desses dispositivos constitui o direito ao silêncio, segundo o qual ninguém é obrigado a produzir prova contra si próprio, e que já foi reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal como um dos elementos constitutivos do devido processo legal (Habeas Corpus nº 94.601), sendo aplicável não só ao processo penal, mas também às apurações administrativas de fatos típicos.

Esse mesmo autor afirma que, no Brasil, a falta de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do CTN e a confusão jurisprudencial entre as figuras de evasão, elusão e elisão

---

<sup>199</sup> TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/helena-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>. Acesso em: 01 set. 2019; RODRIGUES, Thais Bandeira de Mello; CASTRO, Diana Rodrigues. A DIOR e o BEPS – A questionável compatibilidade da declaração com a Ação 12 do Plano BEPS. **Revista Eletrônica da ABDF**, v. 5, n. 43, 2015. Disponível em: [http://www.abdf.com.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2168](http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2168). Acesso em: 16 out. 2019.

<sup>200</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 66-67.

fiscal acabam por ampliar o raio de atuação do Direito Penal como forma de viabilizar juridicamente a exigência do tributo, uma vez que, nesse ambiente de indefinição de fronteiras entre ato ilícito, abuso de direito e ato eficaz, a legitimação da cobrança da exação vai sempre depender da criminalização do planejamento fiscal não chancelado pela administração tributária<sup>201</sup>.

Assim, no seu entender, a tipificação penal de ilícitos fiscais, a partir da extensão artificial do conceito de evasão fiscal, acaba por transformar a comunicação do planejamento fiscal em uma conduta potencialmente autoincriminatória. Deste modo, a divulgação obrigatória de atos que possam ser considerados como dolosos, fraudulentos ou simulados, vai exigir que o sujeito passivo produza prova contra si mesmo.

A questão da autoincriminação no âmbito dos regimes de declaração obrigatória de planejamentos tributários é, de fato, ponto sensível, sendo, inclusive, levantada no Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS.

E para evitar que houvesse qualquer incompatibilidade do regime com o princípio que veda a não autoincriminação presente em diversos países, o Relatório Final recomendou que as informações requeridas sob o regime da declaração obrigatória não fossem mais relevantes do que aquelas que as administrações tributárias poderiam solicitar sob uma fiscalização ou auditoria vinculadas às declarações dos próprios tributos. Reforçando esse aspecto, o Relatório recomendou que as transações escolhidas pelos países para serem declaradas não devem coincidir com aquelas que ensejam a responsabilidade criminal, não devendo estas fazerem parte do escopo do regime, na medida em que se busca obter informações sobre comportamentos que exploram lacunas da legislação (agressivos e potencialmente abusivos) e não comportamentos evasivos<sup>202</sup>.

De fato, se comparado com planejamentos tributários agressivos ou abusivos, a evasão fiscal possui objeto e escopo diferentes, na medida em que envolvem a violação direta à lei, devendo ser caracterizado o efetivo dolo do contribuinte de organizar seus negócios com o objetivo de reduzir a carga fiscal contrariando o que determina a legislação.

Nesse sentido, esclarecedora a lição de Marco Aurélio Greco que, ao analisar o agravamento da multa prevista de ofício pelas autoridades fiscais, diferencia o planejamento

---

<sup>201</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 66.

<sup>202</sup> ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12** – 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 85.

tributário das hipóteses de crime tributário (fraude e sonegação). Veja-se o que o autor afirma sobre o planejamento tributário:

Nas hipóteses em que se convencionou chamar de planejamento tributário, o contribuinte realiza um ou mais atos que – a seus olhos e à luz do exame que realizou ao ensejo da sua implementação – configuravam hipótese de incidência de outras normas que não a de tributação.

Ou seja, o contribuinte, voluntariamente, realiza atos ou negócios que encontram previsão, no ordenamento positivo, muitas vezes, mediante o que se denomina negócio indireto. Portanto, esses atos têm qualificação jurídica certa – resultante da conformação que lhe deu o contribuinte – consistente em configurarem hipótese de incidência de determinadas normas (que poderiam ser consideradas *mais vantajosas*). Na hipótese de planejamento fiscal, o contribuinte, a seu juízo, está praticando fato gerador de outro tributo, ou fato gerador cujo regime lhe seja tributariamente mais brando ou não está praticando o fato gerador da obrigação.

(...)

Ou seja, na figura denominada de planejamento fiscal existem fatos certos (as condutas realizadas) e divergência quanto à sua qualificação jurídica; mas – e isto é muito importante – todo o processo formativo do ato ou negócio jurídico deve dar-se consistentemente e sem condutas que o alterem a meio curso<sup>203</sup>.

Para a caracterização da fraude tributária, por sua vez, o autor, remete ao conceito previsto no artigo 72 da Lei nº 4.502/64, em que essa se caracteriza por toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador principal da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. Afirma que as primeiras as ações de “impedir ou retardar” só teriam aplicação se a hipótese for de um fato gerador que já se encontra em processo formativo e que iria se realizar não fossem as condutas realizadas pelo agente. Essas condutas se inserem no contexto, e provêm *ab externo* do processo de formação do fato gerador, interferindo no que já estava em curso. Já as ações de “excluir ou modificar” se realizam após a ocorrência do fato gerador. E concluir que essas hipóteses são muito diferentes de “o agente, ainda que apenas a seus olhos, não realizar o fato gerador ou realizar outra hipótese de incidência.”<sup>204</sup>

Já para a caracterização de sonegação, na linha do que dispõe o artigo 71 da Lei nº 4.502/64, o autor afirma que só tem cabimento se houver conduta que implique impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária, de qualquer elemento ligado ao fato gerador da obrigação tributária ou das condições pessoais do contribuinte. Não é esta a hipótese comum em planejamentos tributários. Frequentemente a situação é oposta: as operações devem

---

<sup>203</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 233-234.

<sup>204</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 234-235.

ser realizadas de maneira clara, explícita e delas a fiscalização ter fácil conhecimento ou tentativa de ocultar seja o que for<sup>205</sup>.

Diante de tais esclarecimentos, considerando que o objetivo da declaração obrigatória é obter as informações sobre os planejamentos tributários que, a princípio, não possuiriam qualquer característica de sonegação ou fraude, ao nosso ver, a vedação à autoincriminação não colocaria obstáculos jurídicos à sua implementação. Pelo contrário, a declaração pelo sujeito passivo de seu arranjo de planejamento tributária demonstraria a sua boa-fé, podendo, inclusive, afastar eventual conduta dolosa na caracterização de abuso.

Destaque-se que, se adotarmos uma postura muito rígida em relação à vedação da autoincriminação no direito tributário, a própria fiscalização tributária e o dever de colaboração do contribuinte, no modelo de conformidade atualmente em vigor no Brasil, ficariam em xeque, na medida em que o cumprimento das leis tributárias pelos sujeitos passivos tem sido verificada pela Administração Tributária justamente a partir das suas próprias declarações.

É por meio das informações prestadas pelos contribuintes que a fiscalização tem condição de verificar, por exemplo, se os tributos foram recolhidos de acordo com a legislação, se houve omissão de receita, sonegação, ou qualquer outro descumprimento de lei. E isso, *a priori*, não caracteriza a autoincriminação do contribuinte, não fazendo sentido que esse receio seja estendido para a declaração de planejamentos tributários.

É importante, de toda forma, que as normas do regime a ser implementado sigam o desenho sugerido pela Ação 12 do Projeto BEPS, de forma a impedir o conflito das informações prestadas com eventuais questões criminais.

### **3.5 Conclusões sobre a tentativa de instituição da Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário no Brasil**

Como visto, o Brasil, como um país que participou oficial e ativamente dos trabalhos do G20/OCDE que resultaram nos relatórios finais do Projeto BEPS, declaradamente buscou adequar a sua legislação à Ação 12, mediante a edição da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015 que, dentre outras questões, previu a instituição da declaração obrigatória de planejamentos tributários, com o objetivo de que a administração tributária obtivesse informação tempestiva a respeito das estruturas, fosse conferida maior segurança jurídica aos

---

<sup>205</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 232.

contribuintes que revelem a operação, além de estimular postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários abusivos ou agressivos.

Em que pesem os objetivos declarados, o texto da referida Medida Provisória se afastou muito daquilo que previu e sugeriu a Ação 12 do Projeto BEPS, bem como dos modelos de declaração obrigatória previstos em outros países do mundo, atraindo diversas críticas de juristas que, questionaram, inclusive, a sua constitucionalidade. E, depois de amplos debates, os artigos da Medida Provisória que tratavam da declaração obrigatória foram rejeitados pela Câmara dos Deputados.

Diante de todos os elementos demonstrados nesse capítulo, percebe-se que o modelo brasileiro de declaração obrigatória, ao invés de incentivar a cooperação entre Estado e contribuintes no combate ao planejamento tributário abusivo ou agressivo em observância ao pilar da transparência, gerou um quadro de insegurança jurídica aos contribuintes e desconfiança quanto às intenções do Fisco.

Ainda que as regras da Medida Provisória sejam efetivamente passíveis de críticas, diversos juristas reconhecem a possibilidade de instituição da declaração de planejamentos tributários. Todavia, em razão das mesmas prevenções e resistências tradicionalmente manifestadas contra a adoção de normas gerais antiabuso no direito doméstico, alguns alertam para a compatibilidade das medidas de declaração obrigatória com a ordem constitucional vigente.

A partir da análise da bibliografia sobre o tema, escrita principalmente após a edição da Medida Provisória nº 685/2015, foi possível identificar os pontos de maior preocupação da doutrina brasileira em relação à compatibilidade das normas de declaração obrigatórias, nos moldes em que recomendado pela OCDE, com o ordenamento jurídico nacional. Os pontos de atenção são: a) violação à livre-iniciativa e livre exercício da atividade econômica; b) ausência de regra geral antiabuso na legislação brasileira; e c) violação ao princípio da não autoincriminação.

Os argumentos relacionados à violação do livre exercício da atividade econômica e da liberdade de iniciativa são utilizados para contestar a imposição de outros limites aos planejamentos tributários além daqueles já existentes em nosso ordenamento jurídico.

Em que pese ser válida e muito importante a discussão sobre a legitimidade e os limites do planejamento tributário, ao nosso ver, essa vai além da questão relativa à obrigatoriedade da declaração dos esquemas desenhados de forma abusiva ou agressiva. Isso porque, a declaração de planejamentos tributários, nos moldes em que desenhada pela OCDE, constitui-se em obrigação acessória de caráter informativo imposta aos contribuintes e/ou promotores dos

esquemas com o objetivo de obtenção de informações relevantes sobre determinados comportamentos dos contribuintes que possam auxiliar as administrações tributárias na identificação e prevenção da ocorrência de tais planejamentos tributários, mediante alteração do seu arcabouço normativo e outras medidas, além de reduzir a assimetria entre as partes.

Não é todo e qualquer planejamento tributário que deve ser combatido ou reprimido, justamente em razão do direito do contribuinte de proceder à economia fiscal (elisão fiscal), mas aqueles que levem ou ao abuso ou se aproveitem das disparidades entre as normas fiscais internas ou sistemas jurídicos.

Ou seja, uma coisa é a obrigação de o contribuinte ou promotor apresentar à Administração Tributária as informações relativas a arranjos de planejamento tributário determinados previamente, sem entrar no mérito de seu conteúdo. E outra coisa distinta é a eventual desconsideração, para fins tributários, dos esquemas apresentados. Até porque essa desconsideração, geralmente, ocorre em momento posterior, tendo por base algum mecanismo já existente no ordenamento jurídico, como uma norma geral ou específica antiabuso, ou teorias já consolidadas pela jurisprudência administrativa e judicial, como a teoria da simulação.

Caso não haja uma norma geral ou específica, ou jurisprudência consolidada, que preveja a possibilidade de sua desconsideração e, ainda assim, a Administração Tributária entender que o esquema impõe riscos para política fiscal e à arrecadação, caberá a ela proceder à sua identificação, e encaminhar ao Poder Legislativo o requerimento de alteração/inação legislativa. E, somente após a sua aprovação, esses esquemas poderão ser desconsiderados ou até mesmo considerados ilícitos.

Portanto, ao nosso ver, as regras de declaração obrigatória de planejamentos tributários não violam os princípios da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica, na medida em que não interferem diretamente no padrão de atuação dos contribuintes que pretendem se utilizar dos planejamentos tributários. A declaração obrigatória se trata de mais uma obrigação acessória informativa, sendo que eventual desconsideração dos planejamentos tributários ocorrerá em momento posterior depender do seu enquadramento nas normas antiabuso já existentes, em novas normas a serem editadas, ou outro conceito jurídico indeterminado (que somente se concretiza paulatinamente pela jurisprudência) previsto na norma geral.

Outro desafio para implementação de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários está relacionado com o demonstrado anteriormente: o Brasil não possuiria uma norma antielusiva efetiva para limitar a utilização dos planejamentos tributários abusivos, sendo que a sua desconsideração, pelos Auditores da Receita Federal ou pelo

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, violaria os princípios da livre iniciativa e do livre exercício da atividade econômica. E, pelo fato de entender que o país não possui norma antielusiva, alguns autores consideram que não seria possível a implementação das regras de declaração obrigatória no Brasil.

Diferentemente desses autores, consideramos que a existência ou não de uma norma antielusiva não pode ser entendida como um obstáculo para a instituição do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários. De fato, existe uma relação próxima entre uma regra de declaração obrigatória e uma norma geral antielusiva, na medida em que as primeiras têm um caráter de obrigação acessória essencialmente informativa de dar conhecimento do planejamento tributário realizado ao Fisco, e a segunda estabelece critérios para que o fisco, eventualmente, desconsidere determinado ato ou negócio jurídico.

Podemos dizer, assim, que essas normas seriam complementares, na medida em que um contribuinte estaria muito menos propenso a praticar um arranjo de planejamento tributário sabendo que terá que informar o esquema praticado à Autoridade Tributária (o efeito dissuasório pretendido pela Ação 12 do Projeto BEPS) e essa dispõe de uma norma geral antielusiva, que lhe permite desconsiderar a transação para fins tributários.

Apesar de tal complementariedade, as regras de declaração obrigatória de planejamentos tributários, ao nosso ver, independem da existência de uma norma geral antielusiva, até porque, o fato de uma operação ter ou não que ser declarada à Administração Tributária não tem (ou não deveria ter) reflexo na aceitação ou não daquela operação pelo Fisco. Tão importante quanto a própria desconsideração dos atos e negócios jurídicos em si, é a possibilidade de adoção de medidas legislativas para se estancar as lacunas aproveitadas pelos contribuintes e que prejudicam a política fiscal e arrecadação do país. Ademais, há no ordenamento brasileiro outros fundamentos jurídicos para a desconsideração ou invalidação de atos praticados pelos contribuintes (normas específicas e teorias/doutrinas utilizadas pela jurisprudência).

Sob a perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro, portanto, concordamos com Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano<sup>206</sup>, que se configura legítima a utilização do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários para buscar a identificação de abuso de direitos, abuso de formas jurídicas, propósitos negociais, bem como das disparidades entre as normas aproveitadas pelos sujeitos passivos ainda que os enunciados prescritivos que regem a

---

<sup>206</sup> BARRRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS, In: CARVALHO, Paulo de Barros. **XIII Congresso Brasileiro de Estudos Tributários do IBET. 50 Anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 1019.

matéria tributária no Brasil não façam referência a tais conceitos. Isso porque, tais informações poderão ser relevantes para se identificar indícios de possíveis estruturas simuladas ou planejamentos tributários que em nosso sistema seriam aceitos.

Por fim, as regras de declaração obrigatória de planejamento tributário também geraram questionamentos relacionados à sua compatibilidade com o princípio que veda a autoincriminação. A principal preocupação é que as informações prestadas pelos contribuintes às Autoridades Tributárias poderiam, eventualmente, ser utilizadas para tipificação de crimes como sonegação, fraude e omissão de informações em declarações fiscais, previstos na Lei nº 8.137/1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária.

Como visto, a questão da autoincriminação no âmbito dos regimes de declaração obrigatória de planejamentos tributários é, de fato, ponto sensível, sendo, inclusive, levantada no Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS.

E para evitar que houvesse qualquer incompatibilidade do regime com o princípio que veda a não autoincriminação presente em diversos países, recomendou que as informações requeridas sob o regime da declaração obrigatória não fossem mais relevantes do que aquelas que as administrações tributárias poderiam solicitar sob uma fiscalização ou auditoria vinculadas às declarações dos próprios tributos. Reforçando esse aspecto, o Relatório recomendou que as transações escolhidas pelos países para serem declaradas não devem coincidir com aquelas que ensejam a responsabilidade criminal, não devendo estas fazerem parte do escopo do regime, na medida em que se busca obter informações sobre comportamentos que exploram lacunas da legislação (agressivos e potencialmente abusivos) e não comportamentos evasivos.

Considerando que o objetivo da declaração obrigatória é obter as informações sobre os planejamentos tributários que, a princípio, não possuiriam qualquer característica de sonegação ou fraude, ao nosso ver, a vedação à autoincriminação não colocaria obstáculos jurídicos à sua implementação. Pelo contrário, a declaração pelo sujeito passivo de seu arranjo de planejamento tributária demonstraria a sua boa-fé, podendo, inclusive, afastar eventual conduta dolosa na caracterização de abuso.

Diante de todo o exposto, constatamos que, apesar de sua incompatibilidade com os objetivos declarados, a Medida Provisória foi um marco inicial no debate sobre o novo instrumento de fiscalização elaborado pelo Brasil, o que não deve ser desconsiderado. Constatamos, ainda, que são vastas as vantagens de se ter uma norma que institua um regime de declaração obrigatória efetivo, tais como a garantia de segurança, de previsibilidade e oportunidade do contribuinte demonstrar boa-fé e atender aos princípios fiscalização, com o

consequente aumento da eficiência, bem como a aplicação adequada da legislação tributária e a obtenção de informações antecipadas, gerando respostas rápidas e efetivas.

Para a sua efetiva implementação no Brasil, é essencial a elaboração de uma norma de declaração obrigatória que seja clara, a fim de resguardar o princípio da transparência tanto ao contribuinte quanto ao Fisco para que não haja espaço para lacunas que possam gerar discricionariedades da Administração, o que se pretenderá realizar no próximo capítulo do presente trabalho.

## **4 SUGESTÃO DE UM MODELO DE DECLARAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS PARA O BRASIL**

No capítulo anterior analisamos as particularidades das regras brasileiras de divulgação obrigatória que o Poder Executivo tentou introduzir no Brasil por meio da Medida Provisória nº 685/2015, a sua compatibilidade com as recomendações contidas no relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS, bem como as questões doutrinárias relacionadas à sua conformidade com o ordenamento jurídico nacional.

A partir da análise crítica das referidas questões, nesse capítulo, faremos uma sugestão de um modelo de Declaração de Planejamentos Tributários no Brasil que se aproxime às recomendações da OCDE e, ao mesmo tempo, seja compatível com as regras atualmente vigentes em nosso ordenamento.

O nosso objetivo é que cheguem aos operadores do Direito Tributário e aos formuladores da política tributária brasileira as devidas sugestões e ponderações acerca do tratamento legislativo do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários no Brasil.

Para tanto, faremos a análise da natureza jurídica desse tipo de regras no ordenamento jurídico brasileiro, as questões formais para sua implementação, bem como os parâmetros que deverão ser observados pelos legisladores, a fim de que essas cumpram as recomendações da OCDE e sejam úteis para atender aos objetivos combate dos esquemas eventualmente abusivos e agressivos, preservação da arrecadação tributária e da política fiscal brasileira.

### **4.1 Natureza jurídica da Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários e questões formais para sua implementação**

Como se verifica do capítulo anterior, ao tratarmos da possível violação aos princípios da livre-iniciativa e da vedação da autoincriminação, destacamos por diversas vezes que, nos moldes em que recomendado pela OCDE, a declaração obrigatória de planejamentos tributários constitui em obrigação acessória de caráter informativo imposta aos contribuintes e/ou promotores dos esquemas com o objetivo de obtenção de informações relevantes sobre determinados comportamentos dos contribuintes que possam auxiliar as administrações tributárias na gestão de riscos e prevenção da ocorrência de tais planejamentos tributários, mediante alteração do seu arcabouço normativo e implementação de outras medidas, além de reduzir a assimetria entre as partes.

O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 113, parágrafo 2º, a possibilidade de que a legislação tributária institua obrigação acessória que tenha “por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.<sup>207</sup> E, em seu artigo 96, define como legislação tributária as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A partir da interpretação desses dispositivos legais, as obrigações acessórias podem ser instituídas mediante lei (complementar ou ordinária) e por atos da administração tributária, como instruções normativas.

No caso da instituição do Regime de Declaração Obrigatória, entendemos que a sua implementação deve ser feita mediante lei ordinária, a fim de que passe pelo necessário processo legislativo, aparando-se as arestas e garantindo a ampla participação dos representantes da população e de entes da sociedade civil na definição de tais normas, o que geralmente não ocorre nos casos em que a iniciativa da edição de atos normativos decorrem do Poder Executivo através das medidas provisórias, em função do seu exíguo prazo para análise e conversão em lei.

Além das discussões nas casas do Congresso Nacional, a exemplo do que ocorreu no âmbito da OCDE para definição das recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS<sup>208</sup>, seria recomendável a submissão das propostas legislativas a audiências e consultas públicas, o que ensejaria a confirmação da intenção de aumentar a transparência das relações entre o fisco e os contribuintes, reduzindo a distância entre essas partes.

Algumas questões, contudo, poderiam ficar a cargo das instruções normativas ou atos da administração tributária, como a divulgação da lista de esquemas específicos cuja declaração é obrigatória e a sua revisão em bases periódicas.

Em função da sua natureza de obrigação acessória, a penalidade para a omissão na entrega da Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários deve ser bem diferente daquela prevista pela Medida Provisória nº 685/2015, em que a mera ausência de entrega ensejava a presunção de omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude. De acordo com o previsto nas normas da referida Medida Provisória, além da própria desconsideração,

---

<sup>207</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, 20 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 04 nov. 2019.

<sup>208</sup> Ver: ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12**. Comments received on Public Discussion draft. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.htm>. Acesso em: 11 out. 2019.

para fins tributários, do negócio jurídico realizado, com a exigência dos tributos economizados previa-se a aplicação da multa agravada de 150% do valor do crédito tributário.

Ao nosso ver, o que é compatível com o nosso ordenamento jurídico é que os contribuintes que deixassem de entregar a declaração, ou a entregassem a destempo, fossem penalizados com as multas relativas ao descumprimento de obrigações acessórias semelhantes as que já existem na legislação para a omissão da entrega da ECF, por exemplo, como melhor analisaremos a seguir. A presunção da ocorrência de dolo do sujeito passivo na prática de crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/1990), como fraude e sonegação, por via de norma legal abstrata e não devido à conduta efetiva da pessoa (aferição de culpabilidade), tão somente em função não entrega de obrigação acessória, contraria de forma patente as normas penais e processuais atualmente vigentes no ordenamento nacional.

Considerando que após a entrega da declaração obrigatória de planejamentos tributários com as informações relevantes para que a administração tributária adote as providências legislativas e administrativas para fechar as lacunas da legislação, em um segundo momento, os esquemas informados poderão ser desconsiderados, para que sejam exigidos os tributos que deixaram de ser recolhidos. E espera-se que essa exigência ocorra de forma mais célere, bem antes do término do prazo decadencial, com o objetivo de que coibir que esses esquemas sejam reproduzidos ano após ano.

Como visto, há muito, os Auditores da Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se utilizam do conceito mais amplo de simulação, que considera a substância das estruturas comerciais para proceder à desconsideração dos atos e negócios jurídicos, verificando, no caso concreto, a sua eventual artificiosidade e inexistência de efeitos econômicos ou jurídicos relevantes, a não ser a economia de tributos.

Contudo, para que haja plena eficácia do regime de declarações obrigatórias, atrelada a uma maior segurança jurídica aos contribuintes, seria de suma importância que fossem introduzidos no Código Tributário Nacional, que possui status de lei complementar, referências mais claras e concretas aos critérios com base nos quais a autoridade administrativa poderá promover a desconsideração de atos e negócios jurídicos. A introdução da definição de expressões utilizadas pela Medida Provisória nº 685/2015, como abuso de forma, abuso de direito, negócio jurídico indireto, propósito negocial, etc., na legislação tributária teria resultados muito positivos, porquanto daria à Administração Tributária e à jurisprudência uma orientação mais concreta sobre como se devem estabelecer os limites entre o planejamento tributário artificioso/abusivo e o planejamento tributário lícito. Além, é claro, de conferir maior segurança jurídica à atuação dos contribuintes.

De toda forma, como antecipado, o fato de não haver normas complementares com definições mais precisas acerca das hipóteses em que as Autoridades Tributárias poderiam desconsiderar atos e negócios jurídicos artificiosos e abusivos não impede a implementação do Regime de Declaração Obrigatória dos Planejamentos Tributários no Brasil, a fim de colmatar as lacunas legislativas e obter informações de forma mais célere acerca dos esquemas praticados pelos contribuintes.

Fixada a natureza jurídica de obrigação acessória da Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários e a necessidade de que o regime seja implementado mediante lei ordinária, passemos às recomendações relativas à abrangência da Declaração.

## **4.2 Abrangência**

Como analisado anteriormente, de acordo com as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, as regras de declaração obrigatória devem abranger, entre outras medidas, os esquemas que trazem risco de erosão da base tributável e de transferência de lucros para outras jurisdições com tributação mais favorecida, de forma a capturar as diferentes e inovadoras técnicas de planejamento tributário internacional.

As normas trazidas pela MP nº 685/2015, por sua vez, não se destinavam a combater a erosão da base tributária e a transferência de renda por meio do planejamento tributário internacional, mas era dirigida a qualquer esquema de economia fiscal aplicáveis a qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Ao nosso ver, as regras de declaração obrigatória de planejamentos tributários a serem implementadas no Brasil não só podem como devem abranger ambas as possibilidades, ou seja, ser direcionadas a identificar os planejamentos tributários abusivos e agressivos de caráter doméstico, que não envolvam a transferência de lucros para outras jurisdições, como também os mecanismos destinados à transferência de renda para o exterior, que esvaziam a base tributável nacional.

Para ambos os casos, o intuito da implementação das regras da declaração obrigatória não muda, sendo esse fornecer informações compreensivas e abrangentes sobre a estrutura e o funcionamento dos mecanismos de economia fiscal, que permita às Autoridades Tributárias centrar seus esforços no combate àqueles que levam à diminuição da arrecadação e ao prejuízo das políticas fiscais, mediante adoção de medidas legislativas para colmatar brechas na legislação, dissuadir a promoção e a utilização desses arranjos, além de identificar de forma

mais célere os esquemas passíveis de desconsideração, antes do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

É, inclusive, recomendável que os esquemas domésticos e internacionais sejam contemplados pelas regras de declaração obrigatória, pois, em um cenário de crise econômica, em que o governo tem se esforçado para reequilibrar as contas, a adoção de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários pode ser de grande valia, na medida em que não se caracteriza como uma reforma estrutural na base da tributação brasileira, a qual tende a esbarrar em diversos interesses.

Quanto aos tributos envolvidos, a OCDE demonstra uma maior preocupação em relação àqueles incidentes sobre a renda, mas nada impede que outros tributos sejam abrangidos por essas regras, devendo cada país analisar a importância que cada um representa em sua arrecadação.

No caso do Brasil, por exemplo, no âmbito federal, os tributos incidentes sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ e CSLL) não representam a mais importante fonte de arrecadação do país. Segundo o último levantamento divulgado pela Receita Federal sobre a carga tributária brasileira, relativo ao ano de 2017<sup>209</sup>, o IRPJ e a CSLL somadas representaram 8,67% do total da arrecadação tributária, enquanto a COFINS, sozinha, representou 10,42%, e as contribuições previdenciárias ao INSS representaram 16,65%.

Diante desses dados, não vemos qualquer empecilho para que as regras de declaração obrigatória abranjam todos os tributos de competência da Secretaria da Receita Federal, como havia sido previsto na MP nº 685/2015, devendo essas serem desenhadas, no entanto, para que seja possível identificar efetivamente os mecanismos de planejamento tributário abusivo e agressivo realizados no âmbito interno e internacional que envolvam tais tributos.

### **4.3 Situações passíveis de declaração**

Como visto no Capítulo II do presente trabalho, os regimes de Declaração Obrigatória de planejamentos tributários analisados, como o de Portugal e da União Europeia, bem como as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, preveem a determinação de características-chave genéricas e específicas, ou a combinação de ambas, para que determinada operação seja

---

<sup>209</sup> BRASIL. Ministério da Economia. **Carga Tributária no Brasil 2017** – Análise por Tributo e Bases de Incidência. Brasília: CETAD, 2018. p. 13. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

considerada passível de declaração. Isso porque, embora a operação possa envolver a fruição de uma vantagem fiscal, isso não é suficiente para, por si só, atrair a obrigatoriedade da declaração.

Essas características-chave para determinação de *o que deve declarado*, no entanto, também não estavam presentes na MP 685/2015.

Inicialmente, antes da verificação das características-chave genéricas e específicas, nossa sugestão é que se estabeleça um filtro monetário (*de minimis filter*), para limitar a obrigação de divulgação de transações cujo valor supere um determinado montante.

Em que pese ter sido apontado no Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS que esse filtro monetário poderia fazer com que os planejamentos tributários sejam inicialmente testados em transações de baixo valor, o que acarretaria atraso da divulgação de esquemas relevantes às autoridades tributárias, entendemos que as vantagens podem ser maiores, como a eliminação de informações desnecessárias e irrelevantes, possibilitando o foco nas transações que possivelmente poderiam impor maiores riscos para arrecadação e para a administração tributárias, além de reduzir custos de conformidade para os contribuintes e para a Receita Federal.

Quanto às características genéricas para identificação dos esquemas, pensamos que não se adequariam à realidade e tradições brasileiras aquelas recomendadas pelo Relatório da Ação 12 do Projeto BEPS como sendo características comuns à maioria dos planejamentos tributários, a exemplo das operações que envolvam cláusula de confidencialidade com o promotor e aquelas que contemplem o pagamento de remuneração do promotor com base no valor do benefício econômico proporcionado pelo planejamento tributário.

Um dos motivos para isso é que, no Brasil, parte significativa dos planejamentos tributários são estruturados por bancas de advocacia e, em razão do sigilo da profissão de advogados previsto pelo Estatuto da Ordem dos Advogados (Lei nº 8.906/1994), não há permissão de que se exponha aos órgãos governamentais, ou a qualquer pessoa ou entidade, o assessoramento dos casos em que estão patrocinando. Diante disso, a inclusão dessas características genéricas em uma norma de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários, além de contrariar lei federal, enfrentaria grande resistência das bancas de advocacia e de consultorias tributárias, o que poderia inviabilizar, inclusive, a implementação do regime no Brasil.

A nossa sugestão em relação a esse ponto é que, uma vez realizado o filtro relacionado ao valor da operação, ao invés de serem estabelecidas características genéricas potencialmente comuns a todos os planejamentos tributários nos moldes recomendados na Ação 12 do Projeto

BEPS, sejam previstas tão somente as características específicas suficientes a definir quais as situações seriam passíveis de declaração.

Sugerimos que tais características observem dois tipos de critérios de forma subsidiária: o primeiro vinculado aos efeitos/resultados da operação e, caso esses não estejam previstos na legislação tributária, aplicar-se-ia o critério relativo aos elementos identificadores do próprio mecanismo, definidos, de forma objetiva e clara, visando abarcar as situações que a Receita Federal pretende coibir e que ocorrem com maior frequência no Brasil.

No que tange à obrigatoriedade da declaração com base nos efeitos/resultados das operações, a legislação pode definir que sejam prestadas as informações quando o negócio jurídico gerar, por exemplo, a incorporação de prejuízos fiscais, ou a dedução de juros de empréstimos entre partes relacionadas, ou a transferência de lucros para paraísos fiscais, ou qualquer outro resultado que seja comumente observado nos planejamentos tributários agressivos ou abusivos. Esse formato tem como benefício deixar de estimular a concepção de novas estruturas com pequenas inovações, já que o caráter determinante para a sua declaração seria o seu efeito.

Quanto ao critério subsidiário, além de abarcar alguns mecanismos cujos efeitos podem não ser conhecidos pela Fiscalização, esse poderia identificar novos esquemas que possuam elementos particulares que são objeto de preocupação da Administração Tributária do país, levando em consideração as lacunas normalmente exploradas pelos planejamentos tributários abusivos e agressivos. Dentre as características determinantes, poderiam ser listadas pela Administração Tributária, por exemplo, os mecanismos que envolvam ágio, partes relacionadas localizadas em países com tributação privilegiada, utilização de mais de um tratado de dupla tributação em determinada operação, operações financeiras ou sobre seguro que suscetíveis de determinar a requalificação de rendimentos ou alteração de beneficiários (como leasing, hedge, instrumentos híbridos), etc.

Para que sejam obedecidas a abrangência do regime, no sentido de captar tanto os mecanismos domésticos e internacionais, como os planejamentos tributários que envolvam outros tributos federais que não somente o Imposto de Renda e a CSLL, é essencial que a legislação inclua, de forma clara e objetiva, identificadores direcionados às operações que causem efeitos fiscais materialmente identificáveis ou aos elementos dos esquemas que pretende coibir, direcionando os esforços para áreas assinaladas como de maior risco e que, ao mesmo tempo, alcance arranjos inovadores.

Além disso, como adiantado, não vemos qualquer empecilho que os elementos identificadores dos mecanismos passíveis de declaração sejam previstos por Instrução

Normativa a ser editada pela Receita Federal, na medida em que tal órgão possui maiores possibilidades de identificação dos riscos oferecidos pelos planejamentos tributários à política fiscal brasileira, bem como de apresentar respostas de forma mais célere.

Seria recomendável, por fim, que esses identificadores fossem atualizados periodicamente de forma a abarcar novos mecanismos de economia fiscal, caracterizados como abusivos ou agressivos, assim como previsto na Diretiva 2018/822 da União Europeia.

#### **4.4 Quem deve declarar**

Em relação a *quem deve declarar*, como visto, a Medida Provisória nº 685/2015 optou por eleger como responsável pela entrega da declaração obrigatória o sujeito passivo das obrigações tributárias, nesse caso compreendidos tanto os contribuintes propriamente ditos, como os responsáveis tributários.

Já as recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS preveem a declaração tanto pelo promotor dos esquemas de planejamento tributário como pelo contribuinte, de forma concomitante, ou alternativa.

Apesar de entendermos que não há qualquer empecilho constitucional no fato de a obrigação da declaração recair sobre o promotor dos planejamentos tributários, essa possibilidade não se coaduna com a tradição do direito tributário brasileiro, até em função da existência de sigilo na profissão dos advogados, por exemplo, que, como sabido, promovem grande parte dos planejamentos tributários juntamente com as empresas de consultoria e contadores.

Portanto, para uma maior aceitação desse regime no Brasil, a nossa sugestão é de que a obrigação de declaração dos planejamentos tributários seja atribuída ao sujeito passivo da obrigação principal, estando abrangidos por essa hipótese os contribuintes e os responsáveis, tal como previsto no artigo 121 do CTN<sup>210</sup>.

É verdade que ao fazer a opção pelo sujeito passivo, pode-se imaginar que o efeito dissuasório do regime poderia ser mitigado, na medida em que a obrigação de declarar não estaria diretamente vinculada à fonte de oferta dos arranjos de planejamentos tributários. No

---

<sup>210</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

entanto, consideramos que dificilmente os promotores deixassem de oferecer os seus esquemas em razão de ter que declará-los à Fiscalização, na medida em que quem deve, efetivamente, avaliar os riscos de se adotar um negócio jurídico potencialmente abusivo ao agressivo é o seu beneficiário.

Ademais, nossa sugestão se coaduna, inclusive, com uma das preocupações contidas no Relatório da Ação 12 do Projeto BEPS, relativa ao aumento dos custos de conformidade tanto do ponto de vista dos sujeitos passivos como da Administração Tributária. Isso porque, se mostra totalmente viável que o beneficiário de determinado esquema se utilize da sua estrutura fiscal já existente e do tipo de declarações já entregues à Receita Federal para prestar as informações acerca dos planejamentos tributários, bem como que o Fisco crie novo *bloco* ou *módulo* nos layouts de suas declarações para que passem a contemplar esses novos campos.

Por outro lado, caso o promotor tivesse que prestar as informações relativas aos esquemas estruturados, a depender do volume de planejamentos tributários disponibilizados, seria necessário montar uma estrutura com funcionários, departamento de informática, etc., para que pudesse cumprir a sua obrigação, aumentando em demasia os seus custos de conformidade.

Assim, para a implementação do regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários no Brasil, entendemos ser mais viável que essa recaia sobre o sujeito passivo da obrigação principal.

#### **4.5 Momento da apresentação da Declaração**

Com relação *ao momento* da apresentação da declaração, considerando que um dos seus principais objetivos é servir como um instrumento para identificação dos elementos que caracterizam determinada operação a fim de conter os seus efeitos mediante soluções legislativas e administrativas, é essencial que o espaço de tempo entre a colocação em prática da conduta de economia fiscal considerada indesejada e a sua informação à Administração Tributária seja curto.

O prazo que a MP 685/2015 previa para a sua apresentação (30 de setembro do ano-calendário seguinte àquele em que realizadas operações reportáveis – mesmo prazo para a apresentação do SPED), ao nosso ver, não se mostra adequado, uma vez que, em certas hipóteses, as informações poderiam demorar mais de um ano e meio para serem declaradas, alcançando parte considerável do prazo decadencial.

Por outro lado, no âmbito do Projeto BEPS, a recomendação da OCDE é no sentido de que, nas hipóteses em que a obrigação da declaração recaia sobre o contribuinte, o gatilho

para a sua entrega seja a implementação do esquema pelo usuário, devendo as informações ser prestadas de forma célere, a fim de maximizar a possibilidade de as administrações tributárias agirem rapidamente contra tais esquemas, evitando prejuízos arrecadatários decorrentes de planejamentos tributários que se verifiquem abusivos ou agressivos.

Transportando essa questão para o Brasil, para que sejam atendidos os objetivos do regime da declaração obrigatória, sugerimos que a legislação determine que as informações sobre os planejamentos tributários sejam prestadas até o último dia do mês seguinte ao de sua implementação, a exemplo do prazo previsto no regime português (vide Capítulo II).

Ainda que se pretenda aproveitar um sistema já existente como o SPED para se evitar o excesso dos custos de conformidade, é possível que determinado *bloco*, que contenha as informações sobre os planejamentos tributários, seja transmitido independentemente do restante da declaração, o que facilitará, inclusive, o tratamento dessas informações por parte da Receita Federal.

#### **4.6 Informações a serem prestadas**

Em relação às *informações a serem declaradas*, entendemos que essas podem ficar a cargo de ato da Receita Federal, assim como previa a Medida Provisória nº 685/2015.

Todavia, seguindo as recomendações da OCDE, ao determinar quais as informações do mecanismo devem ser prestadas, a lei ordinária que instituir o regime da declaração obrigatória deve estabelecer certos limites na atuação regulamentar da Receita Federal, deixando expresso que a declaração não deve conduzir a prestação de informações que sejam abarcadas por sigilo comercial, industrial ou profissional, ou ainda, que sejam contrárias à ordem pública ou que violem a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, excluindo, assim, a possibilidade de autoincriminação.

Além disso, é importante que conste de forma expressa na lei ordinária que o fato de a Receita Federal não reagir a um mecanismo comunicado não implicará, de forma automática, a aceitação da sua validade ou do seu tratamento fiscal.

A princípio, mesclando os regimes português, aquele previsto na Diretiva da União Europeia, bem como o Ato Declaratório Cofis nº 60/2015 editado pela Receita Federal, caso o esquema se enquadre no filtro monetário e em uma das características específicas demonstradas na Seção 4.3 acima, sugerimos que dentre as informações a serem prestadas conste:

- a) tributos vinculados à operação;

- b) data da implementação do esquema;
- c) se a operação envolve partes relacionadas;
- d) as jurisdições envolvidas;
- e) os detalhes das características específicas que tornaram o esquema passível de declaração (efeitos/resultados ou adequação aos elementos identificadores do próprio mecanismo);
- f) a descrição do esquema e sua fundamentação jurídica, devendo constar informações sobre o tipo negocial, as estruturas societárias e transações envolvidas; e
- g) a vantagem fiscal pretendida e o seu valor.

A partir das informações sugeridas acima, verifica-se que a Receita Federal poderá obter uma boa perspectiva sobre os planejamentos tributários adotados pelos contribuintes, de forma a analisar sua potencial abusividade ou agressividade, sem que isso signifique que, automaticamente, o mecanismo declarado será desconsiderado pela Fiscalização. A Autoridade Tributária ficará munida das informações pertinentes, diminuindo a distância com os contribuintes, podendo compreender, de forma adequada, os esquemas realizados e, ainda, avaliar se esses prejudicam de alguma forma a arrecadação e as políticas fiscais brasileiras, para que possa as medidas legislativas e administrativas necessárias.

Importa destacar que a previsão relacionada à prestação dessas informações não precisa ser estanque, podendo a Receita Federal alterar os campos passíveis de preenchimento a medida que o regime da declaração obrigatória evolua.

#### **4.7 Medidas para cumprimento do regime e suas penalidades**

Por fim, os últimos elementos que, segundo a Ação 12 do BEPS, devem estar contidos em um regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários são as medidas para cumprimento da regra e as suas penalidades.

Com efeito, as recomendações da OCDE são no sentido da aplicação de sanções, pecuniárias ou não, para assegurar a efetividade das regras de declaração obrigatória, deixando a critério dos países a fixação do tipo das penalidades e dos seus respectivos valores, almejando que esses fossem compatíveis com a legislação doméstica. Todavia, fazem a ressalva de que as penalidades devem ser suficientes para dissuadir o descumprimento das obrigações, mas não devem ser desproporcionais ou excessivamente onerosas, concluindo que as penalidades pelo

descumprimento da obrigação de declaração normalmente devem se relacionar com a declaração em si e não com as consequências tributárias decorrentes do respectivo arranjo.

Como visto, as previsões contidas na MP nº 685/2015 em relação às penalidades se afastaram totalmente das recomendações da Ação 12 do Projeto BEPS, na medida em que, de acordo com a tentativa brasileira, a mera ausência de entrega da declaração ou a omissão em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico ensejavam a presunção de omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude. E, além da própria desconsideração, para fins tributários, do negócio jurídico realizado, com a exigência dos tributos economizados, previa-se a aplicação da multa agravada de 150% do valor do crédito tributário.

Ao nosso ver, para assegurar o cumprimento da obrigação de declaração, com base nos princípios da confiança e da transparência, a legislação brasileira deveria ir além da mera aplicação de penalidades pecuniárias para incentivar os sujeitos passivos a prestar as informações sobre os seus planejamentos tributários.

Em razão disso, sugerimos que, em um primeiro momento, para os casos em que o contribuinte efetivamente entregue a declaração, ainda que com a ausência de alguma informação, que a lei preveja que a Receita Federal, após uma análise prévia dos dados declarados, e antes de proceder a eventual desconsideração dos atos e negócios jurídicos, instaure um procedimento de fiscalização, intimando o sujeito passivo para que, em um prazo de trinta dias, preste esclarecimentos e provas que entender pertinentes para a melhor compreensão do esquema, já na forma de *defesa*, garantindo a ampla defesa e o contraditório.

Após a análise dessa *defesa*, na hipótese de a Fiscalização entender que o esquema se enquadre em alguma norma que autorize a sua desconsideração para fins tributários, ela poderá fazer a exigência do tributo objeto da economia fiscal, por meio de despacho fundamentado, concedendo ao contribuinte, contudo, o benefício de efetuar o pagamento sem a multa de mora, apenas com os juros moratórios, no prazo de trinta dias da cobrança.

Como mencionado anteriormente, a possibilidade de efetuar o pagamento dos tributos devidos sem a multa de mora após eventual desconsideração do esquema estava previsto no artigo 9º da Medida Provisória nº 685/2015, assim como possui semelhança com o parágrafo 2º do artigo 17 da Medida Provisória nº 66/2002, que previa, nos casos de desconsideração de ato ou negócio jurídico, que o contribuinte poderia recolher o tributo economizado com juros e multa de mora (ao invés de multa de ofício).

E somente então, caso o contribuinte não efetue o pagamento dos tributos no prazo assinalado, poderá ser lavrado Auto de Infração com a multa de ofício cabível, a depender da

sua fundamentação legal (de 75% ou a agravada de 150%). Nessa hipótese, a defesa deverá seguir os termos do Decreto nº 70.235/72.

É importante destacar que o procedimento acima deve ser realizado de forma célere, diante da necessidade de se observar o prazo decadencial dos tributos que foram objeto de economia fiscal, sendo o caso, inclusive, da fixação de prazos para a Receita Federal cumprir as determinações que lhe são cabíveis.

Um procedimento nesse formato garante uma maior segurança jurídica aos contribuintes que poderão saber, antes de eventual penalização, que os esquemas adotados estão em desacordo com a legislação ou jurisprudência brasileira. Esse procedimento garante também, à Receita Federal, a obtenção de informações de maior qualidade a fim de viabilizar as alterações legislativas que eventualmente sejam necessárias para fechar as lacunas que viabilizam a elaboração de planejamentos tributários abusivos e agressivos, nas hipóteses em que não seja legalmente possível a desconsideração dos esquemas declarados.

Ademais, a instituição de um procedimento nesses moldes, por meio de lei ordinária, pode ser considerada como regulamentação parcial do parágrafo único do artigo 116 do CTN, uma vez que prevê o *modus operandi* de eventual desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados, reduzindo a celeuma acerca da eficácia do dispositivo complementar até que outros conceitos jurídicos ensejadores de tal desconsideração sejam estabelecidos por lei.

Por outro lado, para as hipóteses em que o sujeito passivo se omite e não envie a declaração obrigatória de planejamento tributário, sugerimos a aplicação de penalidades pecuniárias nos moldes que já existem no Brasil para a falta de entrega de outras declarações, como por exemplo, da ECF, previstas do Decreto-Lei nº1.598/77, alterado pela Lei nº

12.973/2014<sup>211</sup>, ou da EFD-Contribuições, previstas pela Lei nº 8.218/91, alterada pela Lei nº 13.670/2018<sup>212</sup>.

O principal objetivo da sanção é incentivar o sujeito passivo a divulgar as transações e operações previstas na legislação e punir aqueles que não cumprirem sua obrigação.

O que deve ser observado nesse ponto é que as penalidades devem estar vinculadas ao próprio descumprimento de obrigação acessória (omissão da entrega das declarações) e não à exigência dos tributos que possam ter sido economizados com os planejamentos tributários. E, além disso, que a omissão na entrega não pode, de qualquer forma, levar à presunção de que o sujeito passivo tenha incorrido em fraude ou simulação.

---

<sup>211</sup> Art. 8º-A. O sujeito passivo que deixar de apresentar o livro de que trata o inciso I do **caput** do art. 8º, nos prazos fixados no ato normativo a que se refere o seu § 3º, ou que o apresentar com inexatidões, incorreções ou omissões, fica sujeito às seguintes multas

I - equivalente a 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), por mês-calendário ou fração, do lucro líquido antes do Imposto de Renda da pessoa jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no período a que se refere a apuração, limitada a 10% (dez por cento) relativamente às pessoas jurídicas que deixarem de apresentar ou apresentarem em atraso o livro; e

II - 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor omitido, inexato ou incorreto.

§ 1º A multa de que trata o inciso I do **caput** será limitada em:

I - R\$ 100.000,00 (cem mil reais) para as pessoas jurídicas que no ano-calendário anterior tiverem auferido receita bruta total, igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

II - R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) para as pessoas jurídicas que não se enquadrarem na hipótese de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 2º A multa de que trata o inciso I do **caput** será reduzida:

I - em 90% (noventa por cento), quando o livro for apresentado em até 30 (trinta) dias após o prazo;

II - em 75% (setenta e cinco por cento), quando o livro for apresentado em até 60 (sessenta) dias após o prazo;

III - à metade, quando o livro for apresentado depois do prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

IV - em 25% (vinte e cinco por cento), se houver a apresentação do livro no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa de que trata o inciso II do **caput**:

I - não será devida se o sujeito passivo corrigir as inexatidões, incorreções ou omissões antes de iniciado qualquer procedimento de ofício; e

II - será reduzida em 50% (cinquenta por cento) se forem corrigidas as inexatidões, incorreções ou omissões no prazo fixado em intimação.

<sup>212</sup> Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos;

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos.

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o **caput** deste artigo serão reduzidas:

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação.

Diante disso, a nossa sugestão é que sejam estabelecidos alguns patamares de multa, a partir do porte da pessoa jurídica que tenha se omitido no envio da declaração dos planejamentos tributários, medido com base em sua receita bruta anual, além de que seja considerado o valor da transação que deixou de ser declarada, sendo esta entendida como o valor do ato ou negócio jurídico praticado, conforme abaixo:

- a) pessoas jurídicas com receita bruta inferior ou igual a R\$3.600.000,00, a penalidade por omissão da entrega da declaração deverá ser de 3% do valor da transação, limitada a R\$100.000,00;
- b) pessoas jurídicas com receita bruta superior a R\$3.600.000,00 e inferior a R\$78.000.000,00, a penalidade deverá ser de 4% da transação, limitada a R\$500.000,00;
- c) pessoas jurídicas com receita bruta superior a R\$78.000.000, a penalidade deverá ser de 5% da transação, limitada a R\$1.000.000,00.

Para as pessoas físicas usuárias dos planejamentos tributários, sugerimos que seja aplicada penalidade também com base em percentual da operação, sendo o mínimo de R\$5.000,00 e o máximo de R\$100.000,00.

À primeira vista as penalidades sugeridas parecem ser vultosas. No entanto, nesse primeiro momento, é importante que os contribuintes sejam encorajados a prestar as informações necessárias sobre os seus planejamentos tributários até que o regime passe a ser encarado de uma forma mais amigável pela sociedade.

Sugerimos, por fim que haja a previsão de redução dessas penalidades caso o sujeito passivo venha a entregar a declaração antes do início de qualquer fiscalização por parte da Receita Federal.

#### **4.8 Síntese conclusiva sobre o modelo de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários para o Brasil**

No presente capítulo apresentamos as nossas sugestões de um modelo de regime de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários para o Brasil que se adéqua às recomendações do Relatório Final da Ação 12 do Projeto BEPS e que, ao mesmo tempo, é compatível com a ordenamento jurídico tributário vigente.

Em resumo, o regime brasileiro de Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários no âmbito federal deverá ser instituído por lei ordinária e poderá abranger todos os

tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. É essencial, ainda, que as normas sejam desenhadas para que abranjam planejamentos tributários abusivos e agressivos promovidos em âmbito doméstico e internacional.

Considerando que a implementação desse regime visa, entre outras questões, fornecer à Administração Tributária informações para que sejam compreendidos os esquemas de economia fiscal utilizados pelos contribuintes, diminuindo a distância entre os bem amparados contribuintes e a Receita Federal, com base nos pilares da cooperação e transparência, sugerimos a instituição de regras claras e objetivas para fins de *identificação dos mecanismos a comunicar*.

Em um primeiro momento, sugerimos a aplicação de um filtro monetário para limitar a obrigação de divulgação de transações cujo valor supere um determinado montante.

E, após, a verificação da existência de determinadas características-chave específicas, a serem observadas de forma subsidiária.

A primeira relacionada aos efeitos/resultados que o ato ou negócio jurídico podem gerar, como, por exemplo, a incorporação de prejuízos fiscais, ou a dedução de juros de empréstimos entre partes relacionadas, ou a transferência de lucros para paraísos fiscais, ou qualquer outro resultado que seja comumente observado nos planejamentos tributários agressivos ou abusivos.

E, caso os efeitos de eventual planejamento tributário não estejam previstos na legislação tributária, por não serem conhecidos pela Fiscalização, aplicar-se-ia o critério relativo aos elementos identificadores do próprio mecanismo, definidos, de forma objetiva e clara, visando abarcar as situações que a Receita Federal pretende coibir e que ocorrem com maior frequência no Brasil. Dentre as características determinantes, poderiam ser listadas pela Administração Tributária, por exemplo, os mecanismos que envolvam ágio, partes relacionadas localizadas em países com tributação privilegiada, utilização de mais de um tratado de dupla tributação em determinada operação, operações financeiras ou sobre seguro que suscetíveis de determinar a requalificação de rendimentos ou alteração de beneficiários (como leasing, hedge, instrumentos híbridos), etc.

Tais características poderão ser editadas por ato da Receita Federal, mediante autorização da lei, e deverão ser revisadas periodicamente para se manterem atuais.

Quanto a *quem deverá entregar a declaração*, sugerimos que a obrigação recaia sobre o sujeito passivo da obrigação principal, aqui incluídos contribuintes e responsáveis tributários. Apesar de entendermos não haver qualquer inconstitucionalidade na prestação das informações pelos promotores dos planejamentos tributários, essa prática não é comumente utilizada no

Brasil e pode trazer certa resistência na aceitação do regime, principalmente considerando que parte considerável dos planejamentos tributários no Brasil são estruturados por bancas de advocacia, que estão sujeitas ao sigilo profissional pelo Estatuto da Ordem dos Advogados.

Em relação ao *momento em que devem ser prestadas as informações*, a nossa sugestão é que essa ocorra até o último dia do mês seguinte ao que o planejamento tributário foi implementado, para que seja possível à Receita Federal ter conhecimento de forma mais célere, bem antes do transcurso do prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários, dos esquemas adotados pelos contribuintes. A celeridade na prestação das informações é essencial para que sejam adotadas as medidas administrativas e legislativas pertinentes para a contenção dos planejamentos tributários abusivos e agressivos, como da perda de arrecadação tributária.

Sugerimos, ainda, uma lista das *informações a serem prestadas*, a partir da qual a Receita Federal poderá obter uma boa perspectiva sobre os planejamentos tributários adotados pelos contribuintes, internos e internacionais, de forma a analisar sua potencial abusividade ou agressividade, sem que isso signifique que, automaticamente, o mecanismo declarado será desconsiderado.

Por fim, quanto às medidas para cumprimento do regime e as penalidades em caso de descumprimento, sugerimos que, também em atenção aos pilares da transparência e da cooperação tão caros à OCDE, em um primeiro momento, para os casos em que o contribuinte efetivamente entregue a declaração, ainda que com a ausência de alguma informação, a lei preveja a instauração de um procedimento por parte da Receita Federal com garantia da ampla defesa, o qual poderá ser considerado, inclusive, como uma regulamentação parcial do parágrafo único do artigo 116 do CTN, uma vez que prevê o *modus operandi* de eventual desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulados.

Após seguir tal procedimento, e a Receita Federal entender que efetivamente o esquema se trata de um planejamento tributário que deve ser desconsiderado, a lei possibilitará o pagamento dos tributos devidos sem a multa de mora, no prazo de trinta dias. E somente então, caso o contribuinte não efetue o pagamento dos tributos no prazo assinalado, poderá ser lavrado Auto de Infração com a multa de ofício cabível, a depender da sua fundamentação legal (de 75% ou a agravada de 150%).

Um procedimento nesse formato, ao nosso ver, garante uma maior segurança jurídica aos contribuintes que poderão saber, antes de eventual penalização, que os esquemas adotados estão em desacordo com a legislação ou jurisprudência brasileira. Esse procedimento garante também, à Receita Federal, a obtenção de informações de maior qualidade a fim de viabilizar as alterações legislativas que eventualmente sejam necessárias para fechar as lacunas que

viabilizam a elaboração de planejamentos tributários abusivos e agressivos, nas hipóteses em que não seja legalmente possível a desconsideração dos esquemas declarados.

Por outro lado, para as hipóteses em que o sujeito passivo se omita e não envie a declaração obrigatória de planejamento tributário, o que deve ser observado é que as penalidades devem estar vinculadas ao próprio descumprimento de obrigação acessória (omissão da entrega das declarações) e não à exigência dos tributos que possam ter sido economizados com os planejamentos tributários. E, além disso, que a omissão na entrega não pode, de qualquer forma, levar à presunção de que o sujeito passivo tenha incorrido em fraude ou simulação.

Assim, sugerimos a aplicação de penalidades pecuniárias nos moldes que já existem no Brasil para a falta de entrega de outras declarações, como por exemplo, da ECF, ou da EFD-Contribuições, com valores que, ao mesmo tempo, incentivem o sujeito passivo a divulgar as transações e operações previstas na legislação e punam aqueles que não cumprirem sua obrigação.

Em conclusão, uma legislação que siga as sugestões apresentadas nesse capítulo possui reais chances de implementar no Brasil o regime da Declaração Obrigatória de Planejamentos Tributários, sem que seja desrespeitada a ordem constitucional e sem que seja oferecida tanta resistência por parte da doutrina ou da sociedade. Ademais, ante o objetivo do atual Governo Brasileiro de fazer parte da OCDE, é essencial que o país demonstre que está alinhado com os objetivos da Organização relacionados à tributação nacional e internacional, e também com o pilar de transparência e cooperação do Projeto BEPS.

## CONCLUSÃO

Os esforços da política tributária internacional estão voltados a promover a recomposição das bases tributáveis dos países, o que foi consagrado com o Projeto BEPS do G20 e da OCDE, cujo propósito é combater a erosão da base tributável e transferência de lucros para outras jurisdições. Sendo a transparência em relação aos atos praticados pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais um dos pilares desse projeto, aqueles países engajados no Projeto BEPS têm adotado as medidas necessárias para efetivar esse novo paradigma de responsabilidade e *compliance* mediante a instituição ou aprimoramento do regime de declaração obrigatória dos planejamentos tributários potencialmente agressivos, previsto na Ação 12 do BEPS.

Esse regime não foi inaugurado pelo Projeto BEPS, na medida em que já era adotado por diversas jurisdições (Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, África do Sul, Portugal), mas foi a partir das recomendações constantes do Relatório Final da Ação 12, inspiradas justamente nas experiências dos mencionados países, que a OCDE *convidou* o restante do mundo para a adoção de providências, mediante simples alterações na legislação doméstica dos países.

Em suma, as recomendações são no sentido de que sejam estabelecidas regras claras e de fácil compreensão para regular os tipos de mecanismos passíveis de declaração, inclusive as características-chave genéricas e específicas que deveriam possuir, não bastando para tanto que tais mecanismos gerem a obtenção de vantagens fiscais. Recomendam, ainda, que os responsáveis principais pela declaração sejam os promotores dos planejamentos tributários, e, subsidiariamente, os próprios usuários, e que as informações pertinentes sejam prestadas de forma célere. De toda forma, as recomendações apresentadas pela Ação 12 do Projeto BEPS permitem que as regras de declaração obrigatória sejam adaptadas de forma a respeitar as peculiaridades de cada país.

A União Europeia, por exemplo, seguindo tais recomendações, editou a Diretiva 2018/822 em meados de 2018 voltada a obrigar todos os seus Estados-Membros a incluírem em suas legislações domésticas as regras para declaração obrigatória dos mecanismos e estruturas que poderiam ser caracterizados como planejamento tributário agressivo.

Já no Brasil, a tentativa de instituição de um regime de declaração obrigatória de planejamentos tributários se deu por meio da edição da Medida Provisória 685/2015. Apesar de expressamente inspirada no Relatório da Ação 12 do Projeto BEPS, a norma seguiu uma direção diferente em razão de certas peculiaridades, como por exemplo: a) a inexistência de definições claras e objetiva quais seriam os requisitos das transações que ensejariam a declaração, fazendo

menção a conceitos indeterminados, como *razões extratributárias relevantes*, e a *forma adotada não usual*; e b) a previsão de duras consequências para o caso da não declaração de uma transação, uma vez que seria presumida a prática de fraude fiscal pelo contribuinte, resultando na aplicação de multa de 150% sobre o valor dos tributos economizados.

Essas peculiaridades afastavam o regime brasileiro do modelo sugerido pela OCDE, mas não lhe retiravam a aptidão para os objetivos principais: obter informações específicas sobre os esquemas de planejamentos tributários, permitindo que a Administração Tributária pudesse contê-los, e de dissuadir a promoção e a utilização desses arranjos.

Parte da doutrina nacional reconhece a possibilidade e necessidade de instituição da declaração de planejamentos tributários no Brasil, e a Medida Provisória foi um marco inicial no debate sobre o novo instrumento de fiscalização elaborado pelo Brasil, o que não deve ser desconsiderado. São vastas as vantagens de se ter uma norma que institua um regime de declaração obrigatória efetivo, tais como a garantia de segurança, de previsibilidade e oportunidade do contribuinte demonstrar boa-fé e atender aos princípios de *compliance* fiscal.

Dessa forma, a propósito de uma legislação futura sobre o tema, é melhor que essa siga as recomendações do Relatório da Ação 12 do Projeto BEPS, bem como respeite os limites existentes em nosso ordenamento jurídico, para, dentre outras questões (tal como apresentado ao longo desse trabalho), definir de forma clara e objetiva as situações passíveis de divulgação, e contemplar penalidades compatíveis com a natureza de obrigação acessória dessa declaração.

## REFERÊNCIAS

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertrax*, v. 43, n. 1, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

\_\_\_\_\_; TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era Pós-BEPS, In: CARVALHO, Paulo de Barros. **XIII Congresso Brasileiro de Estudos Tributários do IBET**. 50 Anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 898-1028.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**, 20 out. 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 04 nov. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**, 27 dez. 1977. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm). Acesso em: 04 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991. **Diário Oficial da União**, 30 ago. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8218.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8218.htm). Acesso em: 04 nov. 2019.

BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. **Diário Oficial da União**, 22 jul. 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm). Acesso em: 16 out. 2019.

BRASIL. Receita Federal. Ato Declaratório Executivo Cofis nº 60/2015, de 26 de agosto de 2015. **Diário Oficial da União**, 28 ago. 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=67362>. Acesso em: 16 out. 2019.

BRASIL. **Manual de Orientação do Leiaute da ECF** - Anexo ao ADE Cofis nº 60/2015. Disponível em: <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1650>. Acesso em: 29 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. **Carga Tributária no Brasil 2017** – Análise por Tributo e Bases de Incidência. Brasília: CETAD, 2018. p. 13. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 12 out. 2019.

BRAUNER, Yariv. United States. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016. Amsterdam: IBFD, 2017.

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

CÂMARA, Francisco de Sousa da; SANTIAGO, Bruno; FERNANDES, José Almeida. Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning. **Worldwide Tax Daily**, 40-7, 2008. Disponível em: <https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/441.pdf>. Acesso em: 14 out. 2019.

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. **Intertax**, v. 44, n. 3, 2016.

CHRISTIANS, Allison. Tax Activists and the Global Movement for Development Through Transparency. In: STWEART, Miranda; BRAUNER, Yariv (ed.). **Tax Law and Development**. Cheltenham, RUN: Edward Elgar Publishing, 2012.

COIMBRA, Rainer. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **Planejamento Tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018.

COMISSÃO EUROPEIA. **2017/0138 (CNS)**. Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiras a comunicar. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52017PC0335>. Acesso em: 27 ago. 2019.

COMISSÃO EUROPEIA. **Diretiva (EU) 2018/822 do Conselho de 25 de maio de 2018**. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L0822&from=PT>. Acesso em: 27 ago. 2019.

COSTA, Vitor. “Apagão” no controle dos esquemas de abuso fiscal. **Publico**. Fisco. Maia, 30 abr. 2017. Disponível em: <https://www.publico.pt/2017/04/30/economia/noticia/apagao-no-combate-ao-planeamento-fiscal-abusivo-1770386>. Acesso em: 26 ago. 2019.

DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. **Intertax**, v. 43, n. 1, 2015.

DOURADO, Ana Paula. Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP 111Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao Plano de Ação nº 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de Godoi. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário: volume 11**. São Paulo: Dialética, 2007.

\_\_\_\_\_. Estudo Comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**, v. 49, n. 194, abr./jun. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

HJI PANAYI, Christiana. The Globalisation of Tax Good Governance. **Singapore Management University School of Accountancy Research Paper**, n. 2018-S-74, v. 6, n. 1, jan. 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3104977>. Acesso em: 20 jul. 2019.

JIMÉNEZ, Adolfo Martin. Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the New Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017.

KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax. **Nordic Tax Journal**, v. 1, n. 1, 2014.

MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva em BEPS: uma visão comparada com los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. In: ALMUDÍ CID, José Manuel *et al.* **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE e Unión Europea**. Navarra: Aranzadi, 2017.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Agressividade Tributária: um survey da literatura. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 11, p. 106-124, 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEVES, Tiago Cassiano. Comunicação de Planeamento Fiscal – Realidade Aumentada? **Jornal Económico**. Opinião. Lisboa, 07 jan. 2019. Maia, Portugal. Disponível em: <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/comunicacao-de-planeamento-fiscal-realidade-aumentada-395158>. Acesso em: 26 ago. 2019.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Obrigação de Divulgação de Planejamentos Tributários Agressivos no Ordenamento Brasileiro: uma análise à Luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Tax Planning in Brasil and Disclosure to tax authorities. In: HOYOS JIMÉNEZ, Catalina; GARCÍA NOVOA, César; FERNÁNDEZ C., Julio A. (Orgs.). **New Taxation: Studies in Honor of Jacques Malherbe**. Bogotá, Colômbia: ICDT, 2017.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning**. Paris, França, 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues**. Paris: OECD Publishing, 2012.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report**. OECD Publishing: Paris, 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - Final Report**. Paris: OECD Publishing, 2015.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Sixth meeting of the OECD Forum on Tax Administration: Istanbul, 15-16 September 2010 – A Framework for a Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies** Paris, França, 2010.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Study of the Role of Tax Intermediaries**. Paris, França, 2008.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure: Report on Disclosure Initiatives**. Paris, França, 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Tax Planning based on After-Tax Hedging**. Paris, França, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Third Meeting of OECD Forum on Tax Administration: 14-15 September 2006 – Final Seoul Declaration**. Paris, França, 2006.

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.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, v. 9, n. 1, jan. 2017.

PISTONE, Pasquale. La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. **Revista Española de Derecho Financiero**, n. 170, abr./jun. 2016.

PISTONE, Pasquale. The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thought in Connection with the Reaction to Such Practices by the European Union. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 29/2008, de 25 de fevereiro de 2008. **Diário da República**, n. 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: 12 ago. 2019.

PORTUGAL. Direção Geral de Impostos. Portal de Finanças Públicas. **Divulgação ao abrigo do artigo 15º do Decreto-lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro**. Disponível em: [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio\\_contribuinte/Planeamento\\_Fiscal/Documents/Di\\_vulgacao-DL\\_29-08-PFA.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Planeamento_Fiscal/Documents/Di_vulgacao-DL_29-08-PFA.pdf) . Acesso em: 22 ago. 2019.

PORTUGAL. **Relatório Do Combate A Fraude E Evasão Fiscais**. Ministério das Finanças e da Administração Pública Português, 2018. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=a2893ee2-ada7-4c16-9dc5-4c38eea47c8e>. Acesso em: 27 ago. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). **A Tributação Internacional na era Pós-BEPS: Soluções Globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2019.

\_\_\_\_\_. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

RUBEINSTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo G. Closing the Brazilian Tax Gap: Public Shaming, Transparency and Mandatory Disclosure as Means of Dealing with Tax Delinquencies, Tax Evasion and Tax Planning. **Derivative & Financial Instruments**, v. 18, n. 1, 2016.

SANTOS, António Carlos dos; SOUSA, Luís Milagres e. **Planeamento fiscal agressivo e abusivo: as novas regras e os novos deveres**. Lisboa: Ordem dos Advogados, Conselho Regional de Lisboa. Disponível em: [https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750](https://www.oa.pt/cd/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?sidc=31634&idc=501&idsc=21852&ida=66750). Acesso em: 26 ago. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Brazil. In: DOURADO, Ana Paula (Ed.) **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context: 2016 EATLP Congress Munich 2-4 June 2016**. Amsterdam: IBFD, 2017.

TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Internacional Atual**, n. 2, p. 35-57, 2017.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes** (Besteuerungsmoral und Steuermoral). Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e Direito Privado: Autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

UNITED NATIONS. **Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties.** Of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters – Seven Session, Geneva, 24-28 October 2011, E/C.18/2011/CRP.11/Add.1, §73. Disponível em: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/7STM\\_CRP11\\_Add1\\_Tax-Evasion.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/10/7STM_CRP11_Add1_Tax-Evasion.pdf). Acesso em: 26 maio 2019.

VIEIRA, Lauriana Rita Pires. **Planeamento Fiscal Abusivo:** Exemplificação de Alguns Esquemas. 2014. Dissertação (Mestrado) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal, 2014. Disponível em: [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM\\_LaurianaVieira\\_2014.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf) . Acesso em: 27 ago. 2019.

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 3. ed. Haia: Kluwer Law International, 1997.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil:** tributação as operações internacionais. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.