



## **NORMAS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS – UMA ANÁLISE DA PROPOSTA DO G20 E DA OCDE ATRAVÉS DO PLANO DE AÇÃO 12 DO BEPS.**

Paulo Antônio Machado da Silva Filho<sup>1</sup>

### **RESUMO**

O artigo apresenta uma visão geral do Plano de Ação 12 do Projeto BEPS. Também demonstrará as razões pelas quais as normas de divulgação obrigatória devem ser implementadas. Destaca-se a responsabilidade social das empresas como forma de obrigá-las a pagar uma justa carga tributária e a não evitar abusivamente às normas tributárias. Ao final, justificará o plano de ação 12 como uma forma de buscar transparência e ajudar na legitimação de uma tributação justa às empresas multinacionais evitando-se uma erosão da base tributária ou a alocação indevida de lucros através de esquemas transfronteiriços.

Palavras-chave: Normas de Divulgação Obrigatória – BEPS – Plano de Ação 12 – Responsabilidade Social das Empresas - Planejamento Tributário Agressivo.

### **MANDATORY DISCLOSURE RULES OF AGGRESSIVE TAX PLANNING – AN ANALYSIS OF THE G20 AND OECD PROPOSAL THROUGH BEPS ACTION PLAN 12.**

### **ABSTRACT**

The article presents an overview of Plan of Action 12 of the BEPS Project. It will also demonstrate the reasons why mandatory disclosure standards should be implemented. Emphasis is placed on corporate social responsibility as a means of obliging them to pay a fair tax burden and not to avoid abusively the tax rules. In the end, it will justify action plan 12 as a way to seek transparency and help legitimize fair taxation of multinational corporations by avoiding an erosion of the tax base or undue allocation of profits through cross-border schemes.

Key-words: Mandatory Disclosure Rules – BEPS – Action Plan 12 – Corporate Social Responsibility - Aggressive Tax Planning

### **INTRODUÇÃO**

O presente artigo acadêmico destaca algumas questões referentes ao Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, e, que diz respeito a normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos. O Plano de Ação 12 apresenta uma sugestão de

<sup>1</sup> Doutorando na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais no Curso de Pós-Graduação Stricto Sensu da Faculdade de Direito.



modelo para os países membros e não membros da OCDE e do G20 para a implementação de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos apontando quais seriam os requisitos de maior importância, quais poderiam ser as características típicas dos esquemas tributários que deveriam ser divulgados, quais as pessoas que teriam que responder a tal obrigação tributária acessória, o que poderia ser aplicado como sanção pelo descumprimento das normas, dentre outras peculiaridades que são destacadas.

O importante é notar que o Plano de Ação 12 apenas apresenta uma espécie de moldura para a imposição pelos países que pretendem adotar a referida norma de divulgação obrigatória, deixando bastante claro, em seu relatório final, que os pontos apresentados ali seriam apenas sugestivos e que poderiam ser flexibilizados a depender das peculiaridades de cada ordenamento jurídico do país, como seria o caso, por exemplo, das penalidades a serem aplicadas, no caso de descumprimento de tais normas, onde existem sugestões para sanções monetárias e não monetárias.

Nesta parte introdutória do trabalho, algumas colocações se fazem necessárias. As regras de divulgação obrigatória já existem em alguns países como é o caso dos Estados Unidos da América (desde os anos oitenta), e do Reino Unido (desde 2004), além do Canadá, Portugal, Coreia do Sul, África do Sul, Irlanda, entre outros. As regras de divulgação obrigatória já existentes são normalmente voltadas para o ordenamento jurídico interno, não se preocupando especificamente com planejamentos tributários internacionais, apesar de poderem, dentro das divulgações que são realizadas, englobarem certos casos transfronteiriços. O Brasil recentemente tentou implementar uma regra de divulgação obrigatória, contudo não foi aprovada pelo Congresso Nacional.

Feita esta contextualização prévia, passará a ser discutido alguns questões sobre o planejamento tributário agressivo no sentido de buscar e esclarecer a justificativa para o Plano de Ação 12 do Projeto BEPS.

## DESENVOLVIMENTO

O Plano de Ação 12 da OCDE trata da regra de divulgação obrigatória. A iniciativa, assim como os outros planos de ações do Projeto BEPS, tem por finalidade



última tributar onde realmente as atividades são realizadas e os valores criados, com isto evitando a erosão da base tributável e a alocação de lucros. Isto vem ocorrendo em razão de um aumento significativo da integração de economias nacionais e dos mercados em confronto com normas de tributação internacionais criadas a mais de um século. Portanto, a OCDE juntamente com o G20 entende serem importantes medidas relevantes (*bold moves*) criadas pelos legisladores a fim de garantir uma maior consistência nos sistemas normativos de tributação internacional.

O Plano de Ação 12 do Projeto BEPS foca na necessidade de serem prestadas informações através de regras de divulgação obrigatória, uma vez que reconhece os benefícios de instrumentos criados para aumentar o fluxo de informações que apresentem riscos tributários para as Administrações Tributárias<sup>2</sup>.

O Relatório Final de 2015 apresenta uma “estrutura modular” (*modular framework*) que serve como base para que países que não possuem regras de divulgação obrigatória possam criá-las com o fim de obter informações prévias sobre planejamentos tributários agressivos, e, esquemas tributários.

É importante destacar que o próprio relatório informa, em seu sumário executivo, que a “estrutura modular” apresentada não significa um padrão mínimo para as regras de divulgação obrigatória, podendo os países simplesmente utilizarem como um padrão ou não.

Ao decidirem por utilizar as recomendações do relatório, os países ainda poderão flexibilizar as regras de divulgação obrigatório aplicando uma “carga de conformidade” (*compliance burden*) de acordo com os seus contribuintes.

Ademais, o relatório ainda apresenta uma séria de recomendações que possuem como alvo planejamentos tributários internacionais, e modos mais efetivos de trocas de informações.

Outro ponto tratado no Relatório Final do Plano de Ação 12 do Projeto BEPS corresponde a uma elaboração de princípios e objetivos chaves para o regime de divulgação obrigatória.

<sup>2</sup> “Action 12 of the *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS Action Plan, OECD, 2013) recognised the benefits of tools designed to increase the information flow on tax risks to tax administration and tax policy makers” (ACTION PLAN 12: 2105 FINAL REPORT, p.9).



O regime de divulgação obrigatória deve seguir alguns padrões fixados pelo relatório, que correspondem aos seus princípios e aos seus objetivos-chaves. Assim, o regime deve ser claro e de fácil entendimento; balancear custos de conformidade dos contribuintes com os benefícios obtidos pelas Administrações Tributárias; apontar de maneira precisa os esquemas que devem ser informados; devem ser flexíveis e dinâmicos a ponto de permitir que a Administração Tributária se ajuste ao sistema para prevenir e responder a novos riscos; e assegurar que as informações coletadas estão e serão usadas de maneira correta e efetiva.

O objetivo principal seria o aumento da transparência por meio da entrega às Administrações Tributárias de informações iniciais concernentes ao uso de potenciais esquemas de planejamento tributários agressivos ou abusivos, e, identificar quem está promovendo tais planejamentos e os seus usos.

Importante destacar que o relatório, ao afirmar tal objetivo, faz uma distinção, sem, contudo, explicar detalhadamente, entre um planejamento tributário agressivo e outro abusivo. Certamente, o planejamento tributário agressivo não necessariamente corresponde a uma prática ilegal, diferentemente do que ocorreria com o abusivo.

Outro objetivo do regime de informações obrigatórias é justamente fazer com que os contribuintes pensem melhor antes de realizar esquemas sabendo que os mesmos deverão ser informados.

Assim, dois objetivos principais podem ser destacados no Relatório Final. Em primeiro lugar o aumento da transparência para a Administração Tributária, e, em segundo lugar, um maior cuidado dos contribuintes ao planejarem a realização de esquemas que serão revelados.

Lado outro, é importante explorar o contexto histórico no que se refere a tributação de grandes empresas multinacionais nos últimos anos e que justificaram a formulação do BEPS. Nos próximos tópicos pretende-se, primeiramente, apresentar um pequeno panorama do cenário atual internacional seguido de uma análise rápida da tentativa de introdução de uma norma de divulgação obrigatória no Brasil. Após será analisada o planejamento tributário agressivo de empresas multinacionais e a sua ligação com a regra de divulgação obrigatória como forma de garantir uma aplicação de responsabilidade social às empresas dentro de um aspecto tributário.



## **1. Cenário atual internacional**

Como já dito, existem países que já adotam em sua legislação tributária regras de divulgação obrigatória. Essas regras tem sido objeto de discussão, alterações, e, em certos casos como o Reino Unido, de modelo.

Em artigo escrito por HAINES (2016) e publicado no site “*International Tax Review*”, a autora afirma que a Comissão Europeia pretende tomar providências contra consultores e intermediários que facilitem a evasão tributária (*tax evasion*) e a elisão tributária abusiva (*tax avoidance*), apresentando uma consulta sobre normas que pretende introduzir a respeito<sup>3</sup>.

Segundo HAINES (2016), o Comissário da União Europeia para assuntos econômicos e financeiros, tributação e alfândegas (“*EU commissioner for economic and financial affairs, taxation and customs union*”), Pierre Moscovici, afirmou que estruturas complexas e opacas não se originam por acidente, sendo verdadeiramente elaborados com precisão, sendo oportunidades de explorar, de maneira agressiva, brechas na legislação, ou alterar os lucros de maneira substancial a ponto de reduzir a carga tributária.

A elaboração de estruturas sofisticadas e complexas com o objetivo de redução da carga tributária acarreta, logicamente, grandes perdas de receitas tributárias para os governos. Nesse sentido, HAINES (2016) afirma que “*many companies and individuals rely on intermediaries to design financial structures that help them to avoid paying their fair share of tax, but this results in big tax losses for governments*”. Dessa forma, um dos objetivos da Comissão da União Europeia é justamente focar a fiscalização nestes intermediários que podem ser consultores, advogados, instituições financeiras, seguradoras e etc..

HAINES (2016) ainda lembra de eventos recentes como é o caso das revelações dos *Panama Papers*, onde ficou demonstrado que vários intermediários ajudam seus clientes na alocação de lucros no exterior buscando evitar a tributação. A autora transcreve mais uma vez a fala do comissário da Comissão Europeia segundo o qual, apesar de algumas transações transfronteiriças serem justificáveis, é notório que

<sup>3</sup> “The European Commission is planning to take action against advisers and intermediaries who facilitate tax evasion or avoidance, as it launches a consultation on the rules it should introduce”.



outras não possuem legitimidade ou mesmo podem ser consideradas ilegais, o que torna razoável um esclarecimento de tais transações focando em seus promoventes, e, buscando, de certa forma, uma dissuasão de planejamentos tributários agressivos<sup>4</sup>.

Em decorrência disso, a Comissão Europeia, tomando por base o relatório final do Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, buscará analisar quais as formas de uma possível implementação de uma regra de divulgação obrigatória focando não somente nos contribuintes mas, principalmente, nos seus intermediários e promoventes de planejamentos tributários agressivos.

KIM (2015), através de artigo também publicado no “*International Tax Review*”, “*Action 12: Mandatory disclosure rules*”, busca explicar como as regras de divulgação obrigatória devem ajudar a Administração Tributária em uma rápida resposta aos planejamentos tributários indesejados e que causam perda de receita para os governos. Nesse sentido, aponta como desafios para as Administrações Tributárias do mundo inteiro a falta de tempo para reagir a tais planejamentos, bem como de informações relevantes e compreensivas para serem utilizadas como uma resposta rápida. Ainda segundo KIM (2015), uma regra de divulgação obrigatória permitiria que a Administração Tributária obtivesse ao mesmo tempo informações prévias e capazes de impedir transações que envolvessem planejamentos tributários agressivos<sup>5</sup>.

Segundo DUFFY (2015) em artigo publicado no site “*International Tax Review*”, a regra de divulgação obrigatória da Irlanda, que entrou em vigência em janeiro de 2011, teve mudanças a partir de outubro de 2014, por meio de uma nova lei que além de alterá-la também alterou normas pertinentes à norma geral antielisiva irlandesa. As mudanças na legislação irlandesa referente às regras de divulgação obrigatória tem por escopo garantir informações prévias à Administração Tributária

---

<sup>4</sup> Segundo HAINES (2016): “*Recent events, such as the Panama Papers revelations, have highlighted how certain intermediaries help their clients to shift profits offshore to avoid taxation. “While some complex transactions and the setting up of offshore companies may be entirely justifiable, it is also clear that other activities may be less legitimate and in some cases illegal,”*, the Commission said in a press statement. “*As set out in the recent communication on further measures to enhance transparency and the fight against tax evasion and avoidance, the Commission wants to shed more light on the activities of tax advisers. We also want to reflect on how to build effective deterrents for promoters and enablers of aggressive tax planning schemes and those who use them.*””

<sup>5</sup> “*Mandatory disclosure regimes therefore provide direct information on scheme users and tax promoters as well as on tax planning techniques. This enables tax administrations to have both an accelerated response and to adopt different strategies to change behaviour and tackle transactions involving aggressive tax planning.*”



do país, bem como focar a obrigação aos promoventes de esquemas determinados pela legislação.

Em julho de 2010, PANTRY e LEVI (2010) escreveram artigo publicado no site “*International Tax Review*” sobre a proposta do governo federal do Canadá em introduzir uma regra de divulgação obrigatória para certas operações relacionadas a elisão tributária. Segundo a proposta então apresentada, as transações deveriam ser divulgadas para a Administração Tributária caso fossem transações elisivas (*avoidance transaction*), além de possuírem duas ou três características típicas que seriam evidências de um planejamento tributário agressivo.

Ainda segundo PANTRY e LEVI (2010), para o governo canadense, uma transação elisiva teria o mesmo significado proposto pela legislação referente a norma geral antielisiva canadense, ou seja, uma transação que resultaria em um benefício tributário que não pode ser, razoavelmente, considerado para outros propósitos além da redução tributária<sup>6</sup>.

Dentro destes casos mencionados é possível verificar uma preocupação dos países que possuem normas de divulgação obrigatória em estarem aprimorando cada vez mais as regras buscando sempre aumentar sua abrangência a situações que antes não atingiam.

## **2. Cenário brasileiro**

No cenário brasileiro, tivemos no ano de 2015 a edição de medida provisória que buscava a implementação de uma regra de divulgação obrigatória. Apesar dela não ter sido convertida em lei, é possível ainda encontrar análise doutrinária sobre suas disposições.

TORRES (2015) em artigo publicado no site “Consultor Jurídico – conjur.com.br”, e, intitulado de “O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global”, faz uma análise da Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015 (que posteriormente não foi convertida em lei), e do Plano de Ação 12 do BEPS.

<sup>6</sup> Segundo PANTRY e LEVI (2010): “An “*avoidance transaction*” is given the same meaning for the purpose as is legislated for Canada’s general anti-avoidance rule; that is, a transaction resulting in a tax benefit that cannot reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for purposes other than to obtain the benefit”.



A ideia proposta pela referida medida provisória tem algumas similaridades com as sugestões apresentadas pelo G20 e OCDE, através do Plano de Ação 12 do BEPS, no sentido de introduzir uma obrigação acessória aos contribuintes a fim de relatarem no final de cada ano as “operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, segundo o seu então artigo 7º. Lado outro, inova, se adequando a particularidades do ordenamento jurídico brasileiro, determinando em seu artigo 8º a necessidade de formulação de consulta fiscal à Administração Tributária Federal, quando ainda não realizados os arranjos tributários mencionados no artigo 7º. Segundo TORRES (2015): “segundo o artigo 8º, quando a declaração relatar atos ou negócios jurídicos não ocorridos, o contribuinte adotará a *consulta à legislação tributária*, nos termos dos artigos 46 a artigo 58 do Decreto 70.235, de 6 de março de 1972”.

Em uma primeira análise, TORRES (2015) parabeniza a iniciativa legislativa, ressaltando a sua importância e ressaltando a sua adequação à linha traçada pelo Plano de Ação 12 que trata das *Mandatory Disclosure Rules*, ou normas de divulgação obrigatórias. Destaca, ainda neste primeiro momento, que essa seria uma medida apta a “reforçar” a “capacidade de fiscalização” “pela demanda de *compliance* e de boa fé que a medida impõe”.

Importante destacar, assim como é feito pelo próprio relatório final do Plano de Ação 12, que TORRES (2015) deixa claro haver uma distinção entre a obrigação tributária acessória de divulgação dos arranjos tributários que podem evidenciar uma elisão tributária abusiva, com relação à própria norma antielusiva prevista no parágrafo único do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN). Afirma TORRES (2015):

Registre-se, porém, que a declaração e a consulta preventiva antielusiva não equivalem a alguma regulamentação do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional – CTN, ao tempo que não correspondem a qualquer forma de “norma geral antielusiva”. A norma não cria “procedimentos” mediante os quais 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. Portanto, sua função é diversa, ainda que se possa compreender como medida complementar para combater os planejamentos tributários agressivos ou abusivos.



Adentrando na questão da possibilidade de implementação dessa forma de obrigação tributária acessória, TORRES (2015) ressalta a possibilidade da existência de um problema, que seria a constitucionalidade de tais medidas em face das limitações constitucionais ao poder de tributar, assim como em relação à liberdade de iniciativa e autonomia privada, tendo, por outro lado e em contrapartida, a função social da propriedade privada prevista no artigo 5º, inciso XII, da Constituição Federal de 1988<sup>7</sup>.

TORRES (2015) ainda sobre a tentativa do governo brasileiro de criar uma obrigação acessória de divulgação obrigatória afirma que o objetivo estaria ligada a ideia de “transparência e acesso ao Fisco” e conseqüentemente “identificar as pessoas envolvidas e a relação entre forma e substância dos atos, de sorte a permitir a separação entre casos de evasão, de elusão e de planejamento legítimo”. Ademais ressalta a existência de segurança jurídica na medida que busca examinar a causa jurídica das operações declaradas. Segundo TORRES (2015):

Este modelo teórico de qualificação da elusão tributária a partir da determinação de negócios jurídicos ou atos jurídicos desprovidos de “causa jurídica”, com ausência apurada a partir da linguagem das provas, tem como vantagem a segurança jurídica, afastada a subjetividade dos meios fundados em repercussões econômicas.

A tentativa do governo brasileiro em criar uma norma de divulgação obrigatória se diverge do modelo proposto pelo relatório final do Plano de Ação 12 ao restringir as obrigações somente para os contribuintes e não para os promoventes. TORRES (2015) também destaca tal restrição:

Quem deverá reportar a declaração ou promover a consulta será o “sujeito passivo”. Nesta expressão, numa interpretação conforme o artigo 121, parágrafo único do CTN, encontram-se o “contribuinte” e o “responsável tributário”. Segundo as orientações das “Mandatory Disclosure Rules”, poderiam efetuar a declaração tanto os sujeitos passivos quanto os “planejadores” (executores ou consultores). O Brasil, claramente, restringiu esta opção aos “sujeitos passivos”, defeso qualquer ato de consultores em favor daqueles (beneficiários) para oferecer as declarações ao Fisco.

<sup>7</sup> “Urge que se verifique 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. Contudo, não se pode esquecer do princípio que exige a *função da propriedade privada* (artigo 5º, XII da CF), a justificar o necessário equilíbrio entre o poder de tributar e a autonomia privada.”



Por fim, com relação a uma possível ofensa ao direito de livre gestão do contribuinte, em relação às suas operações e arranjos tributários, TORRES (2015) deixa claro o seu posicionamento no sentido de que uma norma de divulgação obrigatória estaria ligada à ideia de “ética interna”, com relação ao “dever de *compliance fiscal*, para afastar riscos tributários à atividade”, além de uma “ética social), no sentido de “fortalecer o cumprimento da função social da propriedade (artigo 5º, XII da CF), pela garantia de preservação das bases tributáveis dos estados”.

Existem também estudiosos que não analisaram positivamente as regras da medida provisória. COSTA e ROSENBLATT (2015) criticam a tentativa de obrigação acessória de divulgação obrigatória de informações, seja pelo fato de ter sido utilizado para a sua introdução uma medida provisória, seja, ainda, pelo seu conteúdo, que de acordo com os autores estariam misturando conceitos do *Common Law* e do *Civil Law*, criando o que chamam de “a “feijoadada antielisiva” brasileira”, acarretando, conseqüentemente, insegurança jurídica, e não o contrário.

COSTA e ROSENBLATT (2015) tratam a obrigação tributária acessória de divulgação de informações como uma norma antielisiva, indo em sentido oposto ao do relatório final do Plano de Ação 12 do BEPS, bem como a posição de TORRES (2015), que entendem serem institutos distintos. Assim, para COSTA e ROSENBLATT (2015) a apontada medida provisória estaria “ignorando” a parte final do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, que trata da introdução, no ordenamento jurídico brasileiro, de norma geral antielisiva.

Apesar da medida provisória não ter sido convertida em lei é importante destacarmos que já existem algumas considerações doutrinárias a respeito e que podem ser mantidas caso futuramente venha a surgir uma nova tentativa de implementação de uma norma de divulgação obrigatória, seguindo, pelo menos em parte, as recomendações da OCDE e do G20.

### **3. A utilização de planejamentos tributários agressivos por empresas multinacionais e a existência de uma responsabilidade social fiscal**

É fato que as normas internacionais tributárias foram desenvolvidas já a muito tempo e que não conseguiram acompanhar o aumento das relações internacionais



envolvendo esquemas cada vez mais sofisticados que acabam reduzindo a receita tributária de alguns países. Esses esquemas são vistos como planejamentos tributários agressivos ou abusivos.

BAKER (2015, p. 85-86) busca apresentar a definição de planejamento tributário agressivo dada pela OCDE. Segundo o autor, tal definição teria origem no “*Forum on Tax Administration*” estabelecido em julho de 2002. A definição ali prevista seria, em uma tradução literal:

**Planejamento tributário agressivo.** Isto se refere a duas áreas de preocupação para órgãos fiscais:

**Planejamentos envolvendo uma posição tributária que é sustentável, mas tem consequências tributárias não esperadas ou intencionadas.** As preocupações de órgãos fiscais dizem respeito ao risco de que a legislação fiscal possa ser mal utilizada para alcançar resultados que não eram frequentemente longos entre o tempo em que tal esquemas eram criados e vendidos e o tempo em que órgãos fiscais os descobriam e promulgavam normas corretivas.

**Tomar uma posição tributária que é favorável ao contribuinte sem revelar abertamente se há incerteza sobre questões significativas na declaração de renda em acordo com a lei.** As preocupações dos órgãos fiscais em relação ao risco de que os contribuintes não divulguem a sua opinião sobre a incerteza ou o risco assumido em relação às áreas cinzentas do direito (por vezes, os órgãos fiscais nem sequer concordam que a lei está em dúvida).<sup>8</sup>

Assim, para BAKER (2015, p. 86), a posição da OCDE é a de que o planejamento tributário agressivo seria aquele que atingiria um resultado não esperado pela legislação, ou aqueles outros que se apoiam em incertezas existentes no ordenamento jurídico tributário<sup>9</sup>. O autor critica tal posição afirmando que ela seria por demais vaga e de difícil determinação.

Fato é que, dentro de uma ideia de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos tem-se que levar em conta os esquemas, arranjos e operações que tenham efeitos tributários substanciais. Isto fica claro quando vemos

<sup>8</sup> Original: “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 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 favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law. Revenue bodies' concerns related 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).”

<sup>9</sup> BAKER (2015, p. 86): “This definition suggests that the focus of the OECD’s concern with regards to aggressive tax planning relates either to schemes or arrangements that achieve a result not foreseen by the legislators, or that rely upon an uncertain tax position.”



que, segundo o relatório final do Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, a Administração Tributária que deve exigir tal obrigação tributária acessória, seja do contribuinte ou do promovente do planejamento, dever ser aquela da jurisdição onde houve uma redução da carga tributária decorrente do planejamento tributário.

É fato que empresas multinacionais constantemente e cada vez mais utilizam-se de planejamentos tributários que acarretam na diminuição de suas cargas tributárias. Segundo PANAYI (2015), essa redução da carga tributária das empresas multinacionais, através de planejamentos tributários apontados como agressivos, poderia acarretar uma certa inobservância à chamada “responsabilidade social empresarial” (*Corporate Social Responsibility [CSR]*).

Dessa forma, e dentro de um momento de crise fiscal mundial, onde os países, inclusive os desenvolvidos, estão enfrentando perda de suas receitas, planejamentos tributários vistos como agressivos são vistos de maneira crítica, e como uma das razões para esta perda de receita. PANAYI (2015, p. 545) adverte que:

In an era when many countries, even those with advanced economies, face a fiscal crisis and budget deficits, stateless income generated by the tax planning of MNEs is often criticized for leading to a decline in corporate tax collection.

Não obstante tal fato, PANAYI (2015) deixa claro que a ocorrência de planejamentos tributários agressivos, por parte de empresas multinacionais, nada mais é do que uma decorrência de práticas tributárias prejudiciais dos países, como é o caso dos paraísos fiscais, criando regras tributárias preferenciais com regimes de baixa ou nenhuma tributação<sup>10</sup>.

Ou seja, a realidade é que os planejamentos tributários ditos como agressivos e muitas das vezes não aceitos pelos países que acabam perdendo receitas tributárias em decorrência destes, nada mais é do que resultado de uma verdadeira guerra fiscal internacional, onde alguns países, na busca de atrair empresas multinacionais para os

<sup>10</sup> PANAYI (2015, p. 545): “However, MNE behaviour does not occur in vacuum. Stateless income may be perceived as the result of tax competition between nations. Base erosion and profit shifting by MNEs would be largely ineffective ‘without countries offering preferential tax rules, including low/no tax regimes for particular taxpayers or income categories and benign provisions on profit measurement’. To an extent, MNE tax avoidance is just the flipside of harmful tax competition and the polemic against aggressive tax planning is very reminiscent of the polemic against tax havens and harmful tax competition.”



seus territórios, concedem benefícios fiscais como a não tributação da renda, o que muitas das vezes é considerado como uma prática tributária prejudicial (*harmful tax competition*), sendo enquadrados como paraísos fiscais.

PANAYI (2015) também destaca que o problema dos planejamentos tributários agressivos, que passaram a ser o novo foco da OCDE, corresponde a uma questão tanto dos países considerados residentes como daqueles considerados fontes. No que se refere aos países ditos residentes dos contribuintes, o problema estaria ligado ao fato de que os lucros das empresas ali residentes estariam sendo alocados no exterior, enquanto que no que se refere aos países ditos fontes de tais rendimentos, o problema estaria no fato de que os rendimentos estariam sendo considerados não tributáveis ou tendo a uma erosão na base de tributação. E, tais fatos estariam ligados a uma combinação de normas existentes inadequadas ou ultrapassadas de ambos os países<sup>11</sup>.

Um exemplo é o da empresa multinacional Starbucks que ao longo de quatorze anos pagou uma quantidade inexpressiva de tributos sobre atividades empresariais para o Reino Unido, sendo, inclusive, chamado pelo governo o CFO da empresa, em novembro de 2012, para dar explicações sobre a falta de pagamentos de tributos ao país onde a empresa tem sua sede. Neste caso, a Starbucks teria reduzido a sua carga tributária no Reino Unido através de vários pagamentos a empresas pertencentes ao seu grupo econômico através de empréstimos realizados, como uma forma de planejamento tributário agressivo com o objetivo de redução de sua base tributável<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> PANAYI (2015, p. 546): “To put it simply, residence countries are concerned that profits held offshore – which appear to belong to resident companies or controlled foreign entities – remain untaxed and are not remitted back to the country of residence. By contrast, source countries are concerned that profits which could be perceived to arise within their jurisdiction go untaxed or are seriously depleted/eroded before being taxed. A combination of inadequate and/or antiquated rules in both countries of residence and source has led to very low effective tax rates and often stateless income.”

<sup>12</sup> PANAYI (2015, p. 546): “Starbucks had paid no income taxes in the UK since 2009. At a Public Accounts Committee hearing in November 2012, Troy Alstead, the Starbucks CFO, had argued that high rental costs and a very competitive market had generated losses for the firm for fourteen out of the fifteen years it had been operating in the UK. Although investors were told that the UK operations were profitable and business was growing, no income tax had in fact been paid to the UK Exchequer since 2009. It was also reported that Starbucks had paid just GBP 8.6 million in corporation tax in the UK over fourteen years.<sup>16</sup> The Committee members challenged these figures, arguing it was highly improbable that anyone running a business would keep it going if it was not making any money.<sup>17</sup> Alstead acknowledged that the UK company had made a number of payments to related companies,



A Amazon é outro exemplo ocorrido no Reino Unido que teria mudado a sua sede para Luxemburgo, onde teria uma carga tributária menor. Não obstante tal fato, foi constatado pela Administração Tributária do Reino Unido que após a mudança de sede, o folha de salário continuou muito representativa no Reino Unido, principalmente em comparação à Luxemburgo. Com efeito, a Amazon entendeu por bem alterar sua base de Luxemburgo para outro país europeu<sup>13</sup>.

Vale citar também a Google que teria criado estruturas artificiais a ponto de alocar todo o seu lucro em uma subsidiária de dupla residência (Holanda e Bermudas), e, de ter como lugar a ser tributado Bermudas, onde não haveria qualquer imposição tributária a respeito. De acordo com o *Public Accounts Committee* do Reino Unido, a tributação deveria ocorrer onde realmente haveria sido realizado os lucros, o que não seria na Irlanda (outro país onde, pela estrutura montada pela Google, haveria uma subsidiária que emitiria as notas fiscais das vendas realizadas no Reino Unido)<sup>14</sup>.

---

reducing the taxable base. The taxable base was further reduced through the use of intercompany loans and the company's transfer pricing practices.”

<sup>13</sup> PANAYI (2015, p. 547): “Amazon was faced with similar controversies. In the UK, Amazon's public policy director Andrew Cecil was also asked to appear in the Public Accounts Committee. Amazon was able to minimize its tax liability by transferring ownership of its UK business to Amazon EU SARL, a Luxembourg company, in 2006. This was part of corporate restructuring which took place in 2005–2006, to lower the company's effective tax rate over time. Following the reorganization, Amazon was able to classify its UK business as a sales company. As such, sales made in the UK were billed to Luxembourg and profits made from those sales were taxed in Luxembourg and not in the UK. Nevertheless, there was great disparity in the number of people employed by the Luxembourg office and the UK business, as well as in the turnover of these companies. Also, notwithstanding the claim that the UK business was merely a service facility, books, staff payroll and customers were all based in the UK.

Cecil was accused of being evasive in his responses to the Public Accounts Committee. He claimed that no information was available to show the proportion of Amazon's European sales into the UK and he did not know who owned the holding company which owned Amazon EU SARL in Luxembourg. Unsurprisingly, the Public Accounts Committee was not very impressed with Cecil's responses. In any case, caving to international pressure, it has been recently reported that Amazon has changed its EU business structure so that from 1 May 2015 it would record retail sales made to customers in the UK and some other EU jurisdictions in those jurisdictions rather than Luxembourg.<sup>25</sup> Incidentally, it is thought that with this move, Amazon might also avoid the UK's diverted profits tax which at 25% is higher than the normal corporation tax due.”

<sup>14</sup> PANAYI (2015, p. 547-548): “Google's encounters with the Public Accounts Committee were recorded in a report entitled ‘Tax Avoidance – Google’.<sup>27</sup> The Committee questioned how Google, which generated USD 18 billion revenue from the UK between 2006 and 2011, could only pay the equivalent of just USD 16 million of UK corporation taxes in that same period. It was argued that there was an overwhelming disparity between where the profit was generated and where tax was paid. Google used the now defunct double Irish structure to achieve these low effective tax rates. Such structure was commonly used and allowed companies to shift profits to low- or no-tax jurisdictions by



PANAYI (2015) ressalta que os planejamentos tributários agressivos utilizados por empresas multinacionais, e, atualmente foco das propostas apresentadas pelos Planos de Ação BEPS, do G20 e da OCDE, na realidade, estariam dentro de uma estrita e literal legalidade, podendo, lado outro, serem apontados apenas como imoral. Neste sentido, destaca que, as empresas multinacionais, ao realizarem referidos planejamentos tributários apontados como agressivos, e que conseqüentemente reduzem drasticamente a base tributável em seus países sede, estariam agindo de maneira imoral, e, muitas das vezes sem se dar conta com uma responsabilidade social que a empresa deveria ter<sup>15</sup>.

A forma de pensar da autora notadamente está mais ligada a uma linha de raciocínio positivista onde o administrado poderá fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. Mas é importante ressaltar que essa ideia, hoje em dia, não é mais tão aceita, mesmo em países como o Brasil onde o direito tem suas bases no *Civil Law*. O pós-

---

taking advantage of mismatches in corporate residency rules.<sup>28</sup> Google's subsidiaries in Europe, the Middle East and Africa paid royalties to an Irish limited company which made deductible royalty payments to a Dutch BV. In turn, the Dutch BV made a deductible royalty payment to a dual-resident Irish/ Bermuda company. The latter company was only taxable in Bermuda which in fact imposed no corporate income tax. Therefore, effectively, profits earned by Google in royalty paying jurisdictions remained largely untaxed – an archetypal example of stateless income.

Google defended its tax position by claiming that its sales of advertising space to UK clients took place in Ireland. The Public Accounts Committee found this argument deeply unconvincing on the basis of evidence that, despite sales being billed from Ireland, most sales revenue was in fact generated by staff in the UK. 'It is quite clear to us that sales to UK clients are the primary purpose, responsibility and result of its UK operation, and that the processing of sales through Google Ireland has no purpose other than to avoid UK corporation tax.'<sup>30</sup> According to the Public Accounts Committee, this elaborate corporate construct had damaged Google's reputation in the UK and undermined confidence in the effectiveness of HM Revenue & Customs. The use of a Bermuda company to ultimately shelter the profits was also criticized.

Overall, it was argued that Google's tax structure was highly artificial and primarily served to avoid UK taxes rather than to reflect the substance of the way the business was actually conducted. According to the Public Accounts Committee, public confidence in Google would only be restored when it established a corporate structure that ensured Google paid tax where it generated profits.<sup>32</sup> HM Revenue & Customs and HM Treasury were also criticized in that they had not sufficiently challenged the 'manifestly artificial tax arrangements' of multinationals."

<sup>15</sup> PANAYI (2015, p. 550): "It would seem that companies are beginning to be expected to behave in a certain way not only by tax authorities internationally but also by civil society.<sup>54</sup> This is certainly the undertone of the various hearings. There seems to be a demand for the political rhetoric to translate to concrete societal benchmarks, not currently underpinned by existing tax laws and not necessarily encompassed in the proposed post-BEPS reforms.<sup>55</sup> CSR, primarily a management concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and interactions with their stakeholders,<sup>56</sup> is beginning to be used in this field, perhaps as the closest and more 'ready-to-go' substitute of notions of morality and fairness."



positivismo tem cada vez mais sendo utilizado, trazendo consigo as ideias de aplicação de princípios além de interpretação conforme a constituição e valores ali presentes, como eficiência, moralidade, justiça, etc.

A responsabilidade social das empresas pode ser visto dentro de um contexto tributário que estaria ligado a forma como elas conduzem suas questões tributárias. PANAYI (2015, p. 550) afirma que apesar de parecer um novo conceito trata-se da aplicação de uma ideia antiga, contudo atualmente vem ocorrendo uma ligação entre essa responsabilidade social das empresas e o pagamento de tributos, e, conseqüentemente com a elisão tributária:

*CSR in the tax context relates to the conduct of the tax affairs of companies. It is a relatively new concept, or rather a new application of an old concept. It has been argued that paying taxes is a fundamental and easily measured example of a company's citizenship behaviour. In other words, there is a link between CSR and the payment of taxes, and, as a corollary, CSR and tax avoidance*

Na verdade, a ideia de responsabilidade social das empresas é analisado mais comumente pela economia do que pelo direito, havendo ainda pouca discussão no campo do direito tributário, principalmente quando ligado à ideia de elisão tributária abusiva, o que, de certa forma, começa a mudar.

O Governo do Reino Unido tem um conceito genérico de responsabilidade social das empresas que seria a “maneira como os negócios levam em consideração os impactos econômicos, sociais e ambientais, pela forma como operacionalizam – maximizando os benefícios e minimizando os as desvantagens”<sup>16</sup>.

Outro conceito trazido por PANAYI (2015) é o de queria uma abordagem dos negócios que incorporou “um compromisso com a responsabilidade econômica, social, ambiental, princípios e práticas de negócios abertos e transparentes, comportamento ético enraizado em valores claramente definidos e respeito ativo para toda a gama de partes interessadas”<sup>17</sup>.

<sup>16</sup> Tradução livre. No original, PANAYI (2015, p. 550): “how business takes account of its economic, social and environmental impacts in the way it operates – maximizing the benefits and minimizing the downsides”.

<sup>17</sup> Tradução livre. No original, PANAYI (2015, p. 550): “In a report produced by Sustain Ability in 2006, corporate responsibility was described as an approach to business that embodied ‘a commitment to economic, social and environmental accountability, open and transparent business principles and



PANAYI (2015) ainda relata que uma Comissão Europeia formada para promover uma estrutura europeia para a responsabilidade social das empresas (*Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility*), chegou a publicar em 2011 um documento de discussão, no formato de um comunicado da Comissão (*A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility*), onde enfatizaria que a responsabilidade social das empresas “preocupa com ações das empresas sobre a além de suas obrigações legais perante a sociedade e o meio ambiente”<sup>18</sup>. Contudo, e mais importante, no que se refere a parte tributária, a única recomendação das Comissão Europeia era para a “divulgação de informações relacionadas à implementação de padrões de boa governança tributária” (tradução livre, no original, “*to disclose information related to the implementation of good tax governance standards*”).

Lado outro, PANAYI (2015) relata que o Parlamento Europeu emitiu uma resolução sobre a responsabilidade social das empresas em 2013 (*European Parliament resolution of 6 Feb. 2013 on corporate social responsibility: accountable, transparent and responsible business behaviour and sustainable growth*) com o mesmo espírito, e, no que se refere ao planejamento tributário apresentou uma abordagem mais aprofundada a respeito, dispondo que a política tributária de um negócio deve ser considerada como parte e parcela da responsabilidade social das empresas e que o comportamento da responsabilidade social consequentemente acarreta a inexistência de estratégias que buscam evasão tributária e exploração de paraísos fiscais, além de destacar a importância da transparência no combate à elisão fiscal abusiva e o fluxo de dinheiro ilícito. Além disso, o Parlamento Europeu teria destacado a necessidade de medidas para elaboração de uma estrutura legal robusta e de acordo com parâmetros internacionais, com a ideia de evitar disparidades em

---

practices, ethical behaviour rooted in clearly defined values and active respect for the full range of stakeholders’.”

<sup>18</sup> Tradução livre de trecho da seguinte passagem, PANAYI (2015, p. 551): “In a later discussion document published in 2011, the Commission renewed its commitment to a CSR policy.<sup>71</sup> It was emphasized that CSR ‘concerns actions by companies over and above their legal obligations towards society and the environment’.<sup>72</sup> As the economic crisis and its social consequences ‘have to some extent damaged consumer confidence and levels of trust in business’,<sup>73</sup> the businesses have focused public attention on the social and ethical performance of enterprises.”



interpretações nacionais que levem ao aumento de competitividades a nível regional ou mesmo nacional<sup>19</sup>.

PANAYI (2015) conclui que a ideia de responsabilidade social das empresas abrangendo também os planejamentos tributários irá acarretar, inevitavelmente, a erosão da ideia de que empresas devem ter como objetivo unicamente o auferimento de lucros<sup>20</sup>.

Um dos autores citados por PANAYI (2015) que concorda com a ideia de que as empresas possuem uma responsabilidade social e que esta deve ser levada em conta com relação a questões tributárias é Avi-Yonah, que em 2005 escreveu “*The Cyclical Transformations of the Corporate Form: A Historical Perspective on Corporate Social Responsibility*”.

AVI-YONAH (2005) apresenta uma evolução histórica a respeito da visão das pessoas jurídicas ao longo do tempo, através de três visões principais. A primeira visão seria a de que as empresas seria entidades artificiais; pela segunda visão as empresas seria entidades reais (*real entity*), separadas portanto dos acionistas e do próprio Estado; e, uma terceira visão, que segundo o autor seria muito defendidas por acadêmicos norte-americanos, as empresas seriam uma agregação ou um nexo do contrato (“aggregate” ou “nexus of contracts”) de seus membros. Para AVI-YONAH

---

<sup>19</sup> Tradução livre retirada do seguinte trecho de PANAYI (2015, p. 552): “The European Parliament resolution on CSR in 2013 was in the same spirit.<sup>82</sup> It was stressed that businesses could not take over public authorities’ responsibility for promoting, implementing and monitoring social and environmental standards.<sup>83</sup> The development of CSR ought to be driven primarily through the multi-stakeholder approach. Businesses had an important role and must be able to develop an approach tailored to their own specific situation.<sup>84</sup> As for tax planning, the language used in this resolution was much stronger than in the 2011 Commission’s Communication – ‘a business’s tax policy should be considered part and parcel of CSR and that socially responsible behaviour consequently leaves no room for strategies aimed at evading tax or exploiting tax havens’.<sup>85</sup> The importance of transparency was stressed, ‘[to] combat tax avoidance and illicit money flows’.<sup>86</sup> The European Parliament emphasized the need for any regulatory measures to be drawn up within a robust legal framework and in line with international standards, in order to avoid disparate national interpretations, leading to the emergence of competitive advantages or disadvantages at regional or national level.”

<sup>20</sup> Segundo PANAYI (2015, p. 552): “Irrespective of the development of the concept of CSR and the extent to which it actually includes (or should include) tax planning, what is evident from these definitions is the inherent conflict with the idea that a company exists solely to maximize profits for its shareholders, and that CSR goes against this primary objective of the company. This more traditional view has now been eroded, giving way for CSR standards to develop in several areas and more recently, in corporate tax planning.”



(2005) a visão mais correta seria a segunda<sup>21</sup>, e nesta estaria ainda mais claro a necessidade de cumprimento da responsabilidade social das empresas<sup>22</sup>.

Entrando no contexto internacional tributário, PANAYI (2015) afirma que muitas das vezes as escolhas que uma empresa multinacional faz acabam sendo aceitáveis e, caso contrário, deveriam ser abolidas por organizações internacionais como a OCDE, destacando o trabalho feito juntamente como G20 no projeto BEPS, através dos seus planos de ação. Posteriormente, no chamado pós-BEPS, os países deveriam adotar as medidas impostas pela OCDE/G20 como meio de evitar essas condutas de empresas multinacionais que podem ser vistas como uma irresponsabilidade social<sup>23</sup>.

Ao final de seu artigo PANAYI (2015) conclui que a ideia de responsabilidade social das empresas está realmente se tornando cada vez mais ligada com questões tributárias, apesar das dificuldades existentes de demonstrar os benefícios de um planejamento tributário menos agressivo para as empresas. Ademais, a autora ressalta que esta ligação entre a responsabilidade social das empresas com questões tributárias estaria sendo justificada por meio de conceitos que seriam vagos, como moralidade tributária e justiça fiscal<sup>24</sup>.

Dessa forma, PANAYI (2015) destaca a importância de que tais preocupações sejam transformadas em normas concretas, destacando que os planos de ação do

<sup>21</sup> AVI-YONAH (2005, p. 817): “In fact, throughout most of the history described above, the real theory was the dominant one, and it can be argued that in practice most corporations are still operating on the basis of the real theory, not the aggregate one. Thus, CSR is most easy to justify in all its forms on the basis of the real theory of the corporation and is likely to remain practiced for the future.”

<sup>22</sup> AVI-YONAH (2005, p. 815): “Thus, under the real theory, even CSR activities that have nothing to do with benefiting shareholders or with direct corporate responsibility are permitted.”

<sup>23</sup> PANAYI (2015, p. 556): “The international tax system is all about choices. Absent of a uniform and harmonized international tax system, why should a company be deemed socially irresponsible for benefitting from certain choices? If some choices have become universally unacceptable, then rules or at least guidance should be put in place by international organizations such as the OECD to abolish them; and countries should abolish them. Hopefully, this is what the OECD is or should be doing in the context of its BEPS project; and this is what countries ought to be doing in the post-BEPS world. Selective denunciation of some of these choices does little to deter the ‘socially irresponsible’ behaviour of multinationals – if at all acknowledged as socially irresponsible.”

<sup>24</sup> PANAYI (2015, p. 558): “With hindsight of the recent developments discussed in this article, it is undeniable that corporate responsibility and tax are becoming closely interwoven. This is irrespective of the difficulties of proving empirically how less aggressive tax planning – and how much less – will be to the benefit of the company and its shareholders, other than reputation- wise in some cases. A momentum for CSR seems to be developing though this is often linked with other vague concepts such as tax morality or tax justice or fairness – something highly undesirable, especially as it might reduce the pressure for proper legislative action.”



BEPS buscam exatamente priorizar isto, devendo, portanto, serem priorizadas pelos países<sup>25</sup>.

Assim, pode-se dizer que os Planos de Ação do Projeto BEPS, em certo grau, estariam legitimando ou mesmo positivando a responsabilidade social das empresas através das sugestões aos países membros ou não da OCDE de normas específicas ao combate dos planejamentos tributários internacionais agressivos formulados e utilizados por grandes empresas multinacionais.

Especificamente com relação ao Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, destaca-se uma ideia ligada à transparência de informações (que também é empregada em outros planos de ação como o quinto). Especificamente com relação às regras de divulgação obrigatória vê-se que elas não correspondem a uma iniciativa da OCDE nova.

Em 2011, a OCDE publicou um relatório sobre divulgação de iniciativas ao combate de planejamentos tributários agressivos (*“Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives”*), onde se discutiu seis estratégias diferentes adotadas por alguns países membros. Tais estratégias de combate aos planejamentos tributários agressivos eram: regras de divulgação obrigatórias previamente; relatórios adicionais sobre aspectos relevantes de planejamentos tributários agressivos; uso de questionários; programas de *compliance* co-operativos; regimes de consultas; e, penalidades ligadas a regras de divulgação de planejamento tributário agressivo. Segundo BAKER (2015, p. 87), entre as medidas destacadas no relatório de 2011, as regras de divulgação obrigatórias foram motivo de revisão no Plano de Ação 12 do BEPS, notadamente por causa da experiência do Reino Unido.

ARNOLD e WILSON (2014, p. 46) afirmam que a divulgação obrigatória de transações, arranjos e estruturas apontadas como agressivas ou abusivas tem sido uma

---

<sup>25</sup> PANAYI (2015, p. 558): “Whilst acknowledging that CSR implications are increasingly entrenched in the whole debate,<sup>133</sup> it is still important to ensure that CSR tax standards translate, as much as is possible, to concrete (tax) rules so that companies have a clear idea of what is legitimate and what is not. That is why it is crucial for the tax community to address the inadequacy of existing principles of international tax law rather than simply add more vague concepts in the current already unsatisfactory mix. The OECD’s efforts under the BEPS initiative ought to be given priority and be facilitated. CSR initiatives should at most be seen as complementary soft law by the international tax community, not an all-pervasive solution to the tax problems faced in today’s globalized world.”



das formas como a OCDE tem combatido a elisão tributária abusiva nos últimos anos, dando destaque ao mencionado relatório de 2011 (*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*). Ademais, justificam que as regras de divulgação obrigatória teriam uma razão pelo fato de serem prévias, podendo surtir em respostas mais rápidas das Administrações Tributárias, o que não ocorria quando se tinha a obtenção das informações apenas através de auditorias, que ocorrem anos após a implementação de esquemas.

BAKER (2015, p. 87) relata que as regras de divulgação obrigatória no Reino Unido tiveram início no ano de 2004 com o sistema de “Disclosure of Tax Avoidance Schemes (‘DOTAS’)”. Contudo, e apesar da legislação do Reino Unido dar o principal destaque no Plano de Ação 12 do BEPS, os Estados Unidos da América tiveram uma legislação ainda mais prévia, tendo as suas primeiras normas ainda nos anos oitenta, através normas que focavam em “tax shelters” (“abrigos tributários” em uma tradução literal). De acordo com BAKER (2015, p. 87), a legislação dos Estados Unidos da América estabeleceu um órgão responsável pela análise de estruturas formadas com o objetivo de evitar ou diminuir a carga tributária, chamado de “Office of Tax Shelter Analysis”. Ademais, pela legislação norte americana, os consultores tributários (“advisers”) teria a obrigação de divulgar várias informações sobre transações além de manter uma lista daqueles seus clientes que chegaram a adquirir algum tipo de planejamento tributário.

BAKER (2015, p. 88) acredita que uma das razões para que se inclua nos planos de ação do BEPS a norma de divulgação obrigatória, mesmo havendo um relatório prévio em 2011 no mesmo sentido, é de encorajar os países membros da OCDE que não a adotaram a finalmente implementarem tais regras, além dos países não membros que fazem parte do G20.

Uma das razões que a OCDE pretende que as regras de divulgação obrigatória sejam utilizadas de maneira ampla pelos países é para possibilitar a correção de alguns pontos dos tratados internacionais baseados em sua convenção modelo. Dessa forma, havendo alguma interpretação equivocada que seja detectada através de um planejamento tributário internacional, divulgado por meio das regras de divulgação obrigatória, do Plano de Ação 12, será possível, através dos tratados multilaterais sugeridos no Plano de Ação 15, corrigir de maneira eficaz e rápida referida



interpretação equivocada. Além disso, outra razão para que as regras de divulgação obrigatória sejam utilizadas de maneira ampla pelos países é evitar que esquemas tributários internacionais sejam transportados de um país para outro, que ainda não o tenha identificado como agressivo ou abusivo.

## CONCLUSÃO

O Plano de Ação 12 do Projeto BEPS não é uma novidade dentro do que já foi proposto pela OCDE ao longo dos anos. A ideia de divulgação obrigatória já teria sido parte de relatório apresentado pela organização em 2011, com visto neste artigo.

Contudo, embalado pela atenção midiática do Projeto BEPS, e, atuando em conjunto com o G20, certo é que a OCDE não poderia deixar de reafirmar suas colocações de 2011 através de um plano de ação. Soma-se a isto o fato de que normas de divulgação obrigatória estão dentro de um contexto maior de transparência fiscal e troca de informações entre os fiscos dos diversos países. A necessidade de divulgação torna-se imperiosa quando se tem em mente a criação de uma rede entre os fiscos dos diversos países para troca de informações, evitando-se, inclusive, a propagação de esquemas tributários abusivos e agressivos de uma jurisdição para outra.

As ideias apresentadas pelo Plano de Ação 12 do Projeto BEPS devem ser seguidas pelos países membros e por alguns não membros no que é hoje chamado de momento pós-BEPS. Neste sentido é possível imaginar que no Brasil poderá ocorrer nova tentativa de implementação de regras de divulgação obrigatória, que apesar das críticas (algumas apresentadas neste trabalho) tem papel fundamental inclusive para destacar a seriedade do Brasil no cenário internacional. Vinda nova tentativa de introdução de regras de divulgação obrigatória, espera-se que o Brasil siga as recomendações do Plano de Ação 12 e imponha obrigações também para os promoventes de planejamentos tributários, seguindo os exemplos / modelos vistos tanto no relatório final de 2015 como mencionados em artigos acadêmicos. Pontos como apresentação de lista de clientes e numeração de planejamentos tributários agressivos são questões a serem estudadas para fins de inserção em uma futura norma.

Outro ponto que deve ser destacado é que não apenas o Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, mas todo o projeto visa combater o planejamento tributário agressivo



de grandes empresas multinacionais estando aí, como apresentado ao longo do desenvolvimento deste trabalho, uma tentativa de positivação da responsabilidade social dessas empresas no campo do direito tributário e não somente ligado à ideia de pagamento de tributos, mas também à ideia de combate à elisão fiscal abusiva.

## **BIBLIOGRAFIA**

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

AVI-YONAH, Reuven S. “The Cyclical Transformations of the Corporate Form: A Historical Perspective on Corporate Social Responsibility”. *Del. J. Corp. L.* 30, nº 3 (2005): 767-818.

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

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

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

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

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

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



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

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

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