
A COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA DE MECANISMOS DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO POTENCIALMENTE AGRESSIVOS NA UNIÃO EUROPEIA E A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA

THE MANDATORY DISCLOSURE OF POTENTIALLY AGGRESSIVE TAX PLANNING ARRANGEMENTS IN THE EUROPEAN UNION AND THE BRAZILIAN EXPERIENCE

João Gabriel R. Colleta de Almeida

Mestrando em Administração Pública na FGV. Pós-graduado em Direito Público e em Direito Processual Civil. Bacharel em Direito pela UERJ. Procurador da Fazenda Nacional lotado na Coordenação-Regional da PRFN na 3ª Região. Diretor Regional do Centro de Altos Estudos – CEAE da PRFN na 3ª Região.

SUMÁRIO: Introdução; 1 O conceito de planejamento tributário agressivo; 2 Os conceitos de mecanismo transfronteiriço, de característica-chave, de intermediário e de contribuinte relevante; 3 A comunicação obrigatória às autoridades fiscais pelos intermediários ou pelos contribuintes; 4 Os prazos para implementação, os mecanismos de controle e as sanções; 5 A tentativa de implementação de um modelo de comunicação de planejamentos tributários no Brasil; 6 Conclusões; Referências.

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo apresentar uma visão geral dos mecanismos de planejamento tributário potencialmente agressivos na União Europeia e a experiência brasileira. O trabalho examina o significado de planejamento tributário agressivo e outros conceitos relacionados. São analisadas as regras de comunicação obrigatória na União Europeia a experiência brasileira. Por fim, são apresentados os benefícios dos regimes obrigatórios de comunicação de planejamento tributário e a perspectiva de que a implementação de um modelo seja novamente discutida no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: Comunicação Obrigatória. Planejamentos Tributários Potencialmente Agressivos. Mecanismos. União Europeia. Brasil.

ABSTRACT: The aim of this article is to provide a brief overview of the mandatory disclosure of potentially aggressive tax planning arrangements in European Union and of the Brazilian experience. The study examines the meaning of aggressive tax planning and some others related concepts. It analyses the mandatory disclosure rules in European Union and the Brazilian experience. Finally, are presented the benefits of the mandatory disclosure regimes and the perspective that the implementation of a model will be discussed again in Brazil.

KEYWORDS: Mandatory Disclosure. Potentially Aggressive Tax Planning. Arrangements. European Union. Brazil.

INTRODUÇÃO

A falta de informações sobre planejamentos tributários potencialmente agressivos tem sido um dos principais desafios enfrentados pelas autoridades fiscais no mundo.

Conforme relata Oliveira (2016, p. 285), na reunião de líderes dos países membros do G20, em Los Cabos, no México, em 18 e 19 de junho de 2012, deu-se o pontapé inicial para o Projeto BEPS, que culminou com o lançamento, em julho de 2013, de um Plano de Ação para combater a erosão da base tributável e a transferência de lucros (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS).

Referido projeto aprovou 15 (quinze) ações com o objetivo de combater a erosão das bases fiscais e a transferência de lucros tributáveis de um território para jurisdições com menor tributação, dentre as quais as regras obrigatórias

de divulgação de esquemas de planejamento fiscal agressivos (*Mandatory Disclosure Rules*, Action 12, OCDE, 2015).

O Brasil participou dos trabalhos e esteve diretamente envolvido nos grupos técnicos com outros países, mas ainda não conseguiu atribuir ao contribuinte o dever de comunicar, às autoridades fiscais, planejamentos fiscais realizados.

Enquanto isso, regimes obrigatórios de comunicação de planejamento tributário (*mandatory disclosure regimes*) já são uma realidade em muitos países (COMISSÃO EUROPEIA, 2017; OECD, 2015), revelando-se muito eficazes para limitar os abusos internos (COMISSÃO EUROPEIA, 2018).

Na União Europeia, a necessidade de melhorar o funcionamento do mercado interno e de desestimular a utilização de mecanismos de planejamento fiscal agressivo resultou na aprovação da Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio de 2018, que trouxe regras para a divulgação obrigatória de planejamentos tributários transfronteiriços potencialmente agressivos¹.

Deve ser lembrado que uma Diretiva, segundo art. 288 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (2012), vincula os Estados-Membros ao resultado que deve ser alcançado, cabendo às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios para atingir o resultado.

Como a maioria desses mecanismos de planejamento fiscal abrange mais de uma jurisdição, foram previstos, também, mecanismos para a troca automática dessas informações entre os Estados-membros (Considerações 2 e 3 da Diretiva (EU) 2018/822).

1 O CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

Muitos autores mencionam a dificuldade em se conceituar planejamento tributário agressivo, não havendo um significado claro e preciso (DOURADO, 2015; BARRETO, 2017; TAKANO, 2017).

Segundo registram EMER MULLIGAN e LYNNE OATS (2009), os planejamentos tributários teriam sido denominados “agressivos”, primeiramente, nos EUA, para denotar atividades que iriam contra o espírito da lei. Posteriormente, o termo teria passado a ser utilizado no Reino Unido e adotado em Estudo realizado pela OCDE sobre intermediários fiscais.

Ana Paula Dourado registra que “planejamento tributário agressivo é geralmente descrito como comportamento adotado pelas multinacionais para explorar oportunidades existentes para diminuir a carga tributária pela globalização e pela interação das regras fiscais em jurisdições diferentes” (DOURADO, 2015).

¹ A Diretiva (EU) 2018/822 alterou a Diretiva 2011/16/EU, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

Marta Caldas (2016) define como “a adoção de determinados comportamentos que aproveitando disparidades e tecnicidades das normas ou ordenamentos fiscais geram uma vantagem fiscal não prevista, que excede a justificação económica 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.”

Segundo consta da Recomendação C (2012) 8806 da Comissão Europeia, o planeamento fiscal agressivo consistiria em “tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais, através de diversas formas”.

A despeito do esforço doutrinário para a conceituação do instituto, quando da adoção Diretiva (EU) 2018/822 considerou-se que, ao invés de estabelecer um conceito, seria mais eficaz compilar em lista os aspectos/elementos que pudessem constituir fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas abusivas, em razão de serem mecanismos cada vez mais complexos e objeto de alterações/ajustamentos às contramedidas defensivas adotadas pelas autoridades fiscais (consideração 9 da Diretiva).

2 OS CONCEITOS DE MECANISMO TRANSFRONTEIRIÇO, DE CARACTERÍSTICA-CHAVE, DE INTERMEDIÁRIO E DE CONTRIBUINTE RELEVANTE

Apesar de na Diretiva (EU) 2018/822 não estar positivado o conceito de planeamento tributário agressivo, nela foram definidos alguns termos essenciais para o entendimento do que significa planeamento tributário transfronteiriço potencialmente agressivo.

“Mecanismo transfronteiriço” é um mecanismo relativo a mais de um Estado-Membro ou a um Estado-Membro e a um país terceiro que contenha pelo menos uma das seguintes condições:

- a) Nem todos os participantes no mecanismo são, para efeitos fiscais, residentes na mesma jurisdição; b) Um ou mais dos participantes no mecanismo é, para efeitos fiscais, simultaneamente residente em mais do que uma jurisdição; c) Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição através de um estabelecimento estável situado nessa jurisdição e o mecanismo constitui uma parte ou a totalidade da atividade desse estabelecimento estável; d) Um ou mais dos participantes no mecanismo exerce uma atividade noutra jurisdição sem ser residente para efeitos fiscais nessa jurisdição nem criar um estabelecimento estável situado nessa jurisdição; e) Esse mecanismo tem um possível impacto na troca automática de informações ou na identificação do beneficiário efetivo.

“Mecanismo transfronteiriço a comunicar” é qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma característica-chave descrita no Anexo IV da Diretiva.

Por sua vez, a característica de um mecanismo transfronteiriço que apresenta indicação de um potencial risco de evasão fiscal denomina-se “característica-chave”.

As características-chave foram inspiradas nas disposições de divulgação obrigatória da OCDE (Ação 12 do BEPS), na legislação de divulgação obrigatória dos Estados Membros e em outros estudos e relatórios sobre esquemas agressivos de planeamento tributário (COMISSÃO EUROPEIA, 2018). No Anexo IV da Diretiva (EU) 2018/822 foram estabelecidas 5 (cinco) categorias. Vejamos.

As categorias-chave genéricas envolveriam, em resumo, i) mecanismos com condição de confidencialidade; ii) os mecanismos com direito a receber honorários fixados de acordo com a vantagem fiscal resultante ou pretendida do mecanismo; e iii) os mecanismos com documentos/estrutura substancialmente normalizados e disponíveis a mais de um contribuinte relevante, *in verbis*:

1. Um mecanismo em que o contribuinte relevante ou um participante no mecanismo se compromete a respeitar uma condição de confidencialidade, que pode exigir que não revele a outros intermediários ou às autoridades fiscais de que modo o mecanismo poderia assegurar uma vantagem fiscal.
2. Um mecanismo em que o intermediário tem direito a receber honorários (ou juros, remunerações para custos de financiamento e outros encargos) pelo mecanismo e esses honorários são fixados por referência:
 - a) Ao montante da vantagem fiscal resultante do mecanismo; ou
 - b) Ao facto de o mecanismo dar efetivamente ou não origem a uma vantagem fiscal. Tal incluiria a obrigação de o intermediário restituir, parcial ou totalmente, os honorários caso não fosse alcançada parte ou a totalidade da vantagem fiscal pretendida resultante do mecanismo.
3. Um mecanismo que contenha documentos e/ou uma estrutura substancialmente normalizados e que esteja disponível a mais do que um contribuinte relevante, sem precisar de ser substancialmente adaptado para ser aplicado.

Como características-chave específicas foram previstos i) mecanismos em que são tomadas medidas artificiosas para redução de encargos fiscais; ii) mecanismos que tem por efeito converter rendimentos em outras

categorias de rendimentos com menor tributação ou isento de impostos; e iii) mecanismos que incluem operações circulares que resultem num carrossel de fundos, nos termos seguintes:

1. Um mecanismo em que um dos participantes tome medidas artificiosas que consistam na aquisição de uma empresa deficitária, na cessação da atividade principal dessa empresa e na utilização das suas perdas para reduzir os seus encargos fiscais, incluindo através da transferência dessas perdas para outra jurisdição ou da aceleração da utilização dessas perdas.
2. Um mecanismo que tem por efeito converter rendimento em capital, donativos ou outras categorias de rendimentos que são tributados a um nível mais baixo ou que são isentos de impostos.
3. Um mecanismo que inclui operações circulares que resultem num «carrossel» de fundos (round-tripping), a saber, através do envolvimento de entidades interpostas sem outra função comercial primária ou de operações que se compensem ou anulem mutuamente ou que tenham outras características semelhantes.

As características-chave específicas relacionadas com as operações transfronteiriças são mecanismos que envolvem: i) a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços conforme determinadas condições; ii) deduções sobre a mesma depreciação de um ativo em mais de uma jurisdição; iii) a eliminação/atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimentos/de capital em mais de uma jurisdição; e iv) transferência de ativos com uma diferença material no montante tratado como pagável nas jurisdições envolvidas:

1. Um mecanismo que envolve a dedutibilidade de pagamentos transfronteiriços efetuados entre duas ou mais empresas associadas em que se verifica, pelo menos, uma das seguintes condições:
 - a) O destinatário não é residente para efeitos fiscais em nenhuma jurisdição fiscal;
 - b) Embora o destinatário seja residente para efeitos fiscais numa jurisdição, essa jurisdição:
 - i) não aplica qualquer imposto sobre as sociedades ou aplica um imposto sobre as sociedades a taxa zero ou quase zero, ou

ii) consta de uma lista de jurisdições de países terceiros que tenham sido avaliadas como não cooperantes pelos Estados-Membros coletivamente ou no âmbito da OCDE;

c) O pagamento beneficia de uma isenção total de imposto na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais;

d) O pagamento beneficia de um regime fiscal preferencial na jurisdição em que o destinatário reside para efeitos fiscais.

2. São requeridas em mais do que uma jurisdição deduções sobre a mesma depreciação de um ativo.

3. É requerida em mais do que uma jurisdição a eliminação ou atenuação da dupla tributação relativamente à mesma rubrica de rendimentos ou de capital.

4. Existe um mecanismo que inclui transferências de ativos e em que existe uma diferença material no montante tratado como pagável relativamente a esses ativos nas jurisdições envolvidas.

As características-chave específicas relativas à troca automática de informações e aos beneficiários efetivos estão relacionadas à i) mecanismos que buscam contornar a obrigação de apresentação de informações; e ii) mecanismos que envolvam uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos, conforme detalhado no texto abaixo reproduzido:

1. Um mecanismo que possa ter o efeito de contornar a obrigação de apresentação de informações estabelecida nos atos jurídicos que dão execução à legislação da União ou em qualquer acordo equivalente sobre a troca automática de informações relativas a Contas financeiras, incluindo acordos com países terceiros, ou que tire proveito da ausência de legislação ou de acordos na matéria. Esses mecanismos incluem, pelo menos, um dos seguintes elementos:

a) O recurso a uma conta, produto ou investimento que não seja, ou pretenda não ser, uma Conta financeira, mas que tenha características substancialmente semelhantes às de uma Conta financeira;

b) A transferência de Contas financeiras ou ativos financeiros para jurisdições que não estejam sujeitas à troca automática de informações relativas a Contas financeiras com o Estado de

residência do contribuinte relevante, bem como a utilização dessas jurisdições;

c) A reclassificação de rendimentos e de capital em produtos ou pagamentos que não sejam objeto da troca automática de informações relativas a Contas financeiras;

d) A transferência ou conversão de uma Instituição financeira ou de uma Conta financeira, ou dos ativos aí contidos, para Instituição financeira ou Conta financeira, ou ativos, não sujeitos à obrigação de comunicação de informações ao abrigo da troca automática de informações relativas a Contas financeiras;

e) O recurso a entidades jurídicas, mecanismos ou estruturas que eliminem ou pretendam eliminar a comunicação da identidade de um ou mais Titulares de contas ou Pessoas que exercem o controlo, de acordo com a troca automática de informações relativas a Contas financeiras;

f) Mecanismos que defraudem os procedimentos de devida diligência utilizados por Instituições financeiras, ou que explorem lacunas nos mesmos, para cumprirem as suas obrigações de apresentação de informações relativas a Contas financeiras, incluindo a utilização de jurisdições com regimes inadequados ou insuficientes para garantir a aplicação da legislação contra o branqueamento de capitais, ou de jurisdições com exigências de transparência insuficientes relativamente a pessoas coletivas ou mecanismos legais.

2. Um mecanismo que envolva uma cadeia opaca de propriedade legal ou de beneficiários efetivos, recorrendo a pessoas, mecanismos ou estruturas legais:

a) Que não prosseguem uma atividade económica substancial apoiada por pessoal, equipamento, ativos e instalações adequados; e

b) Que sejam constituídas, geridas, residentes, controladas ou estabelecidas em qualquer jurisdição que não a jurisdição de residência de um ou mais dos beneficiários efetivos dos ativos detidos por essas pessoas, mecanismos ou estruturas legais; e

c) Em que seja impossível identificar os beneficiários efetivos dessas pessoas, mecanismos ou estruturas legais, conforme definidos na Diretiva (UE) 2015/849.

Por fim, as características-chave específicas relativas a preços de transferência envolvem i) a utilização de regras de salvaguarda unilaterais; ii) a transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar; e iii) a transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções e/ou riscos e/ou ativos, conforme as condições especificadas, *in verbis*:

1. Um mecanismo que envolva a utilização de regras de salvaguarda unilaterais.

2. Um mecanismo que envolva a transferência de ativos intangíveis difíceis de avaliar. O termo «ativos intangíveis difíceis de avaliar» abrange ativos intangíveis ou direitos sobre ativos intangíveis para os quais, no momento da sua transferência entre empresas associadas:

a) Não existem elementos de comparação fiáveis; e

b) No momento em que foram realizadas as operações, as projeções de fluxos de caixa futuros ou de rendimentos previstos resultantes do ativo intangível transferido, ou os pressupostos utilizados na avaliação do ativo intangível, são altamente incertos, dificultando a tarefa de prever, na altura da transferência, o nível de sucesso final do ativo intangível.

3. Um mecanismo que envolva uma transferência transfronteiriça, intra-grupo, de funções e/ou riscos e/ou ativos, se os resultados anuais projetados antes de juros e impostos (EBIT), durante o período de três anos seguinte à transferência, do cedente ou cedentes, forem inferiores a 50 % dos EBIT anuais projetados desse ou desses cedentes se a transferência não tivesse sido efetuada.

Atente-se que algumas das características-chave mencionadas só podem ser tomadas em conta se satisfizerem o “teste do benefício principal”, previsto na Parte 1 do Anexo IV da Diretiva (EU) 2018/822, nos seguintes termos:

As características-chave genéricas da categoria A e as características-chave específicas da categoria B e da categoria C, ponto 1, alínea b), subalínea i), e alíneas c) e d), só podem ser tomadas em conta se satisfizerem o «teste do benefício principal».

Teste do benefício principal O referido teste é satisfeito se for possível determinar que a obtenção de uma vantagem fiscal é o benefício principal ou um dos benefícios principais que, à luz de todos os factos e circunstâncias pertinentes, uma pessoa pode razoavelmente esperar obter de um mecanismo.

No contexto das características-chave da categoria C, ponto 1, a presença das condições previstas na categoria C, ponto 1, alínea b), subalínea i), alínea c) ou alínea d), não pode, por si só, ser motivo suficiente para concluir que um mecanismo satisfaz o teste do benefício principal.

A Diretiva (EU) 2018/822 considera “intermediário” qualquer pessoa que conceba, comercialize, organize ou disponibilize para aplicação ou administre a aplicação de um mecanismo transfronteiriço a comunicar. Também é abrangida no conceito qualquer pessoa que saiba ou que possa saber de seu desenvolvimento através de ajuda, assistência ou aconselhamento no que diz respeito à concepção, comercialização, organização, disponibilização para aplicação, ou administração da aplicação de um mecanismo.

“Contribuinte relevante” foi definido como qualquer pessoa a quem é disponibilizado para aplicação um mecanismo transfronteiriço a comunicar, esteja preparada para aplicar ou tenha aplicado a primeira etapa de tal mecanismo.

Como se percebe, tanto intermediários (advogados, consultores tributários, etc.) como contribuintes podem ser responsáveis pela comunicação obrigatória dos mecanismos de planejamento fiscal transfronteiriços potencialmente agressivos, sendo aqueles os responsáveis mais prováveis.

3 A COMUNICAÇÃO OBRIGATÓRIA ÀS AUTORIDADES FISCAIS PELOS INTERMEDIÁRIOS OU PELOS CONTRIBUENTES

Inicialmente, deve ser ressaltado que a exigência de reportar um planejamento tributário não implica necessariamente o reconhecimento de sua ilegalidade, apenas que merece escrutínio por parte das autoridades fiscais.

Ademais, como a maioria dos mecanismos de planejamento fiscal potencialmente agressivos abrange mais de uma jurisdição, é necessário que essas informações sejam objeto de troca entre os Estados-Membros para que as autoridades fiscais possam tomar medidas caso constatem a existência de práticas fiscais agressivas.

Ainda que se considere que os intercâmbios automáticos das divulgações estejam além das recomendações da OCDE, que fala apenas

em regras obrigatórias de divulgação, o sistema para a troca automática dos dados divulgados “é amplamente aplicável na União ao abrigo da Diretiva relativa à cooperação administrativa” (CACHIA, 2018).

Em regra, serão os intermediários os responsáveis por comunicar as informações sobre os planejamentos elaborados. Cabe aos Estados-Membros exigir que, caso exista mais de um intermediário, a obrigação de apresentar informações sobre o mecanismo transfronteiriços seja feita por todos os intermediários envolvidos num mesmo mecanismo.

As devidas informações deverão ser apresentadas às autoridades competentes, no prazo de 30 (trinta) dias a contar: i) do dia seguinte àquele em que o mecanismo transfronteiriços a comunicar é disponibilizado ou está pronto para ser aplicado; ii) do momento em que tenha sido realizado o primeiro passo na aplicação do mecanismo transfronteiriço a comunicar, o que ocorrer antes.

Os intermediários que prestaram ajuda, assistência ou aconselhamento, também serão obrigados a apresentar informações no prazo de 30 (trinta) dias a contar do dia seguinte em que atuaram, diretamente ou por intermédio de outras pessoas.

Tratando-se de mecanismos comercializáveis, deverão ser tomadas medidas para exigir que o intermediário apresente, trimestralmente, um relatório periódico com uma atualização que inclua novas informações a comunicar.

Casos os intermediários sejam dispensados da apresentação de informações porque violaria o sigilo profissional, deve-se exigir que notifiquem qualquer outro intermediário ou, se inexistente, o contribuinte relevante, para que cumpra essa exigência, o que também ocorre, por exemplo, se o contribuinte concebe e utiliza o mecanismo.

A apresentação de informações pelo contribuinte relevante deverá ser feita no prazo de 30 (trinta) dias a partir do dia seguinte em que o mecanismo transfronteiriço foi disponibilizado ou esteja pronto para ser aplicado, ou tenha sido realizado o primeiro passo da sua aplicação, o que ocorrer primeiro.

Se houver mais de um contribuinte relevante, o Estado-Membro deve tomar as medidas necessárias para que apenas um deles apresente informações, de acordo com a seguinte ordem de prioridade: i) o contribuinte relevante que acordou com o intermediário o mecanismo transfronteiriços a comunicar; ii) o contribuinte relevante que administra a aplicação do mecanismo.

O compartilhamento de informações entre as autoridades fiscais será feito pela autoridade competente onde a informação foi apresentada, que comunicará às autoridades competentes de todos os outros Estados-membros, por meio de uma troca automática.

As informações deverão conter determinados elementos, tais como a identificação dos intermediários e dos contribuintes relevantes, os pormenores das características-chave, uma síntese do conteúdo do mecanismo transfronteiriço a comunicar, a data em que foi ou será realizado o primeiro passo da aplicação do mecanismo, etc.

O fato de uma administração fiscal não reagir a um mecanismo transfronteiriço não implica a aceitação da validade ou do tratamento fiscal desse mecanismo.

4 PRAZOS PARA IMPLEMENTAÇÃO, MECANISMOS DE CONTROLE E SANÇÕES

As disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à Diretiva em comento devem ser adotadas e publicadas pelos Estados-membros, até 31 de dezembro de 2019, e as disposições da Diretiva devem ser aplicadas a partir de 01 de julho de 2020.

Porém, os intermediários e os contribuintes relevantes devem apresentar informações sobre os mecanismos transfronteiriços cujo primeiro passo da sua aplicação ocorra entre a entrada em vigor da Diretiva (25 de junho de 2018) e a data de sua aplicação (01 de junho de 2020), devendo a comunicação ser feita até 31 de agosto de 2020.

Os Estados-Membros devem apresentar à Comissão uma avaliação anual da eficácia da troca automática de informações, bem como dos resultados práticos alcançados, e também estão previstas a apresentação de relatórios, de cinco em cinco anos, sobre a aplicação da Diretiva, e de dois em dois anos, sobre a pertinência do Anexo IV, se for o caso, acompanhado de proposta legislativa.

Foi estabelecido que os Estados-Membros devem estabelecer sanções aplicáveis às violações das disposições nacionais que apliquem a presente diretiva, bem como tomar medidas necessárias para garantir a sua execução.

5 A TENTATIVA DE IMPLEMENTAÇÃO DE UM MODELO DE COMUNICAÇÃO DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

Ao contrário do que ocorre em muitos países do mundo e na União Europeia, ainda não existe, no Brasil, um diploma legal que exija a comunicação, às autoridades fiscais, de planejamentos tributários potencialmente agressivos.

A Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, estabelecia o dever do contribuinte de comunicar, à Secretaria da Receita Federal

do Brasil, atos e negócios jurídicos praticados que acarretassem a redução, a eliminação ou o diferimento do tributo quando: a) não possuíssem razões extratributárias relevantes; b) a forma adotada não fosse usual, se tratasse de negócio jurídico indireto ou com cláusula que desnaturasse, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; e c) fossem previstos em ato da Secretaria da Receita Federal (BRASIL, MP 685, 2015).

A revelação de estratégias de planejamento tributário foi justificada na Exposição de Motivos da Medida Provisória pelo então Ministro da Fazenda Joaquim Levy como necessária para aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados.

Segundo sustentado, a ausência de informações sobre planejamentos tributários nocivos seria um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo e o acesso tempestivo a tais informações ofereceria a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

Foi destacado, também, que o Plano de Ação BEPS continha recomendações relacionadas com a elaboração de regras de revelação obrigatória a administrações tributárias de operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos, com base na experiência de diversos países, e que a revelação da operação daria segurança jurídica à empresa, além de estimular uma postura mais cautelosa quando do uso de planejamentos tributários agressivos.

No entanto, a iniciativa foi duramente criticada pela doutrina. Segundo Ricardo Lodi (2015), seria uma tentativa de, por via transversa, regulamentar a cláusula geral antielisiva do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, e haveria violação de princípios como o da legalidade tributária, da capacidade contributiva e da livre iniciativa.

Por fim, a Medida Provisória foi aprovada, mas sem que fossem mantidos os artigos que falavam em planejamento tributário.

6 CONCLUSÕES

Estudos recentes do Parlamento Europeu estimam que a evasão fiscal custa aos orçamentos públicos entre 50 e 70 bilhões de euros por ano (PARLAMENTO EUROPEU, 2015), e que um total de 173 bilhões de euros deixaram de ser arrecadados somente através dos esquemas conhecidos como *Panama Papers* (PARLAMENTO EUROPEU, 2017).

As novas regras implementadas na União Europeia permitem que os Estados-Membros tenham mais informações antes da implementação dos esquemas agressivos de planejamento tributário, podendo avaliar se seus sistemas facilitam a evasão e reagir aos riscos de abuso fiscal, orientando melhor as suas auditorias ou até mesmo alterando a sua legislação para colmatar quaisquer lacunas e evitar perda de recursos (COMISSÃO EUROPEIA, 2018).

Com as novas regras da Diretiva, aqueles que promovem esquemas agressivos de planejamento tributário estarão menos propensos a planejar arranjos que correm o risco de serem bloqueados, e as empresas também devem evitar comercializar/usar esses esquemas para não terem sua reputação atingida.

Um regime de comunicação obrigatória deverá ainda contribuir para criar condições equitativas para as empresas, por serem esses mecanismos de planejamento tributário transfronteiriços potencialmente agressivos muito mais utilizados pelas grandes sociedades empresariais (COMISSÃO EUROPEIA, 2018).

Como já mencionamos, a obrigação de comunicação, às autoridades fiscais, de planejamentos tributários potencialmente agressivos já é uma realidade em muitos países. Na União Europeia, a Diretiva (EU) 2018/822 cumprirá o papel de criar um sistema abrangente de combate à evasão e a fraude fiscais quando envolvidos mais de um Estado-membro ou um Estado-Membro e um país terceiro.

Pierre Moscovici, Comissário para Assuntos Econômicos e Financeiros, Tributação e Alfândega da União Europeia, frisou que as regras que estão sendo adotadas oferecem “mais segurança para aqueles intermediários que respeitam o espírito e a letra de nossas leis e tornam a vida muito difícil para aqueles que não o fazem” (COMISSÃO EUROPEIA, 2017).

No Brasil, como a pauta do dia tem sido o combate à corrupção e as empresas têm procurado cada vez mais *compliance* e transparência, talvez seja um bom momento para que regras estabelecendo a comunicação obrigatória de planejamentos tributários potencialmente agressivos voltem a ser pensadas.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. *Os desafios do planejamento tributário internacional na Era pós-BEPS*. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>. Acesso em: 20 out. 2018.

BRASIL. *Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm. Acesso em: 21 out. 2018.

CACHIA, Franklin. *Tax Transparency for Intermediaries: the Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*. 27 EC Tax Review, Issue 4, 2018.

CALDAS, Marta. *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: novos limites ao Planeamento Fiscal?* Cadernos do IDEFF. Coimbra: Almedina, 2016.

CONSULTOR JURÍDICO. *Câmara aprova MP 685 e retira obrigação de informar planeamento fiscal*. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/camara-aprova-mp-685-obrigacao-informar-planeamento-fiscal>. Acesso em: 21 out. 2018.

COMISSÃO EUROPEIA. Recomendação C (2012) 8806, de 06 de dezembro de 2012, relativa ao planeamento tributário agressivo. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf e em <https://www.conjur.com.br/dl/recomendacao-uniao-europeia.pdf>. Acesso em 20 de outubro de 2018.

COMISSÃO EUROPEIA. *Questions and Answers on new tax transparency rules for intermediaries*. 2018. Disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-1677_en.htm. Acesso em: 21 out. 2018.

COMISSÃO EUROPEIA. *Commission forges ahead on new transparency rules for tax planning intermediaries*. 2017. Disponível em: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_en.htm. Acesso em: 21 out. 2018.

COMISSÃO EUROPEIA. Commission Staff Working Document Impact Assessment. Accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements. 2017. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=SWD:2017:0236:FIN:EN:PDF>. Acesso em: 21 out. 2018.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. *Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=EN>. Acesso em: 20 out. 2018.

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. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 43. Disponível em: https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Intertax__n._1__2015.pdf. Acesso em: 20 out. 2018.

MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. Tax risk management: evidence from the United States. *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2009, p. 681. Disponível em: <https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/3447/Mulligan%20and%20Oats%20BTR%202009.pdf?sequence=7&isAllowed=y>. Acesso em: 20 e out. 2018.

OECD (2015). *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>. Acesso em: 21 out. 2018.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Ação n. 4 do Projeto BEPS e a possível introdução de mais um critério de dedutibilidade de juros na legislação brasileira. In: Luis Eduardo Schoueri; Marcus Livio Gomes. (Org.). *A tributação internacional na era Pós-BEPS*. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

PARLAMENTO EUROPEU. *The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member States*. Study for the PANA committee. 2017. Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/116947/20170412_panama_papers_study_final.pdf. Acesso em: 21 out. 2018.

PARLAMENTO EUROPEU. *Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. I - Assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning*. 2015. Disponível em: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU\(2015\)558773_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf). Acesso em: 21 out. 2018.

UNIÃO EUROPEIA. Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*. 2012. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF. Acesso em: 21 out. 2018.