DOI: 10.12957/rfptd.2019.36820

e-ISSN: 2317-837X

(cc) BY-NC

O OUTRO LADO DA MOEDA NA NOVA RELACAO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES – A OBRIGACAO DE REVELAR PLANEJAMENTOS FISCAIS AGRESSIVOS*

THE OTHER SIDE OF THE COIN IN THE NEW RELATIONSHIP BETWEEN TAX AUTHORITIES AND TAX PAYERS – MANDATORY DISCLOSURE RULES ON AGGRESSIVE TAX PLANNING

Márcio Henrique Sales Parada**

Resumo: A tributação, enquanto elemento primordial na atividade estatal, é sempre um campo fértil para discussões acadêmicas, frequentemente de caráter multidisciplinar. A relação entre Fisco e contribuintes, especialmente no que diz respeito a transparência e confiança, vem sendo desenvolvida, há anos, em vários países que decidiram migrar de um modelo baseado nas auditorias e aplicação de punições para um modelo fundado na autorregularização, muitas vezes com supervisão ou acompanhamento da administração tributária. Este artigo, partindo das propostas de uma nova dimensão nessa relação, no caminho que finalmente a Administração Tributária brasileira encontra no sentido de fortalecer o cumprimento voluntário de obrigações fiscais, dispõe-se a analisar a possibilidade da introdução, no sistema tributário, de ações com o escopo de determinar a revelação de planejamentos tributários agressivos, assim entendidos aqueles que produzam vantagens fiscais, conforme proposto pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. O trabalho reconhece que tal modelo contém nuances ainda não exploradas. A análise descritiva realiza uma comparação entre sistemas em vigor e propostas recentes nesse sentido, em países europeus, focando no tempo da informação e nos sujeitos da obrigação, para concluir que conjuntos de regras que determinam a revelação de planejamento tributário agressivo devem estar ligadas a dois outros tipos de programas: a troca de informação entre as administrações tributárias e programas de *compliance* cooperativo. Além disso, analisando uma experiência frustrada brasileira, o artigo reflete sobre possíveis questões envolvendo princípios constitucionais que precisam ser considerados na aplicação desse tipo de sistema e endereça para futuros estudos no tocante a sigilo profissional, privacidade e intimidade.

Palavras-chave: Tributação; Fisco; Contribuintes; Planejamento Fiscal; Agressivo.

Abstract: Taxation, as an essential component within the State activity, is always a productive field for academic discussions, oftentimes in multidisciplinary approach. The relationship between Tax Administration and taxpayers, especially regarding transparency and trust, has been improved, for years, in several countries which decided to migrate from a model based on audits and sanctions to another based on self-assessment, frequently under tax administration supervision. This article, which comes from proposals of a new dimension in that relationship, in the route that the Brazilian Tax Administration finally seems to be following in order to strengthen tax compliance, analyses the possibility of introducing, in the tax system, actions with the objective of mandatory disclosure on aggressive tax planning, which is defined by the Organization for Economic Co-operation and Development as

*Artigo submetido em 21 ago. 2018 e aceito para publicação em 29 jan. 2019. Publicação em 30 jan. 2019.

**Doutorando em Tributação de Negócios Internacionais, Universidade de Economia e Negócios, Viena, Áustria / marcquevedo07@gmail.com

structures or schemes designed to produce tax advantages. The work recognizes that the model contains details that have not yet been explored. The descriptive analysis compares systems currently in use and recent proposals, in European countries, focusing on the time for disclosure and on the person being required to comply with the obligation. In its conclusion, the paper states that mandatory disclosure rules on aggressive tax planning should be connected to two other types of programs: an exchange of information and mutual assistance between tax administrations, and cooperative compliance. Furthermore, analyzing a previous frustrated experience in Brazil, this work sheds light on issues concerning to constitutional principles which must be considered when applying this type of system, and addresses future studies in the field of privacy and professional secrecy.

Keywords: Taxation; Tax Administration; Taxpayers; Aggressive; Tax planning.

INTRODUÇÃO

Desde que a globalização se tornou uma realidade, tem-se visto uma crescente movimentação de pessoas e capitais promovendo companhias transnacionais e negócios de abrangência mundial que, aliados às novas tecnologias e possibilidades de comunicação que desafiam os limites de espaço e tempo, permitiram a empresas e indivíduos escolher onde concentrar seus investimentos e realizar seus ganhos, movendo-se para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação. Nesse cenário, o planejamento fiscal apresenta-se como uma ferramenta de sustentação, considerando-se que a atividade negocial precisa dele para suportar a dura competição e as demandas do mundo globalizado. As escolhas fiscais, buscando a forma menos onerosa de tributação, passam a ser uma questão de sobrevivência no mercado.

Aspectos internacionais da tributação das empresas tornaram-se então tema de debates públicos, impulsionados pela crescente preocupação com as relativamente pequenas quantidades de tributos pagos por corporações mundialmente conhecidas, em decorrência de complexos planejamentos tributários que exploram os meandros das legislações de vários países, ao mesmo tempo. Um estudo de CRIVELLI, DE MOOIJ e KEEN (2015), publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), demonstra que não obstante o fato dessas inquietudes com os existentes planejamentos fiscais internacionais terem ressaído em países de economia desenvolvida, claramente os efeitos também atingem os países em desenvolvimento.

As tendências mundiais revelam, dessa feita, que modelos de administração tributária baseados em auditorias e aplicação de sanções têm sido substituídos por programas de cooperação com fundamento na autorregularização por parte dos contribuintes, muitas vezes com supervisão ou acompanhamento da Administração Tributária, que possam ser mais produtivos para ambas as partes e

para a sociedade em geral. Verifica-se que quando as atitudes fiscais são favoráveis, o cumprimento voluntário das obrigações será relativamente alto. Por isso, muitas autoridades fiscais em nações desenvolvidas agora registram regularmente as atitudes dos contribuintes tanto no que diz respeito a questões individuais quanto a atitudes gerais tocantes a honestidade e legitimidade para com instituições estatais (PARADA, 2016).

Recentemente, o Governo do Estado de São Paulo publicou lei baseada no estímulo ao *compliance* (SÃO PAULO, 2018)[1], aplaudida e discutida por vários especialistas que reconheceram que tal diploma legal institui novas ideias na relação entre Fisco e contribuintes, especialmente no que diz respeito a transparência e confiança.

Importante destacar, entretanto, que este movimento deve ser bidirecional, aceitando o contribuinte que, por seu lado, também devem reinar transparência e confiança nos agentes fiscais. Nesse sentido, um caminho proposto é a revelação de planejamentos fiscais considerados "agressivos", como medida de informar previamente ao Fisco estruturas que enfim contenham alguma forma de benefício fiscal para o contribuinte, uma vez que a definição do que seja ou não agressivo é matéria de extrema relatividade.

Ação como essa encontra-se encartada no BEPS[2] (*Base Erosion and Profit Shifting*), um plano da OCDE[3] que foi demandada por integrantes do G-20 a buscar soluções para a crescente perda de arrecadação decorrente da erosão da base tributária e do deslocamento de lucros para países com tributação favorecida. Na descrição de PISTONE (2014), o BEPS "*é o impulso fundamental do mais ambicioso plano de reforma jamais conduzido no campo da tributação internacional*". Prevendo que a iniciativa pode levar a uma grande coordenação dos poderes de tributação em nível internacional, sendo extremamente positivo em termos econômicos e legais, explica Pistone que, uma vez que os negócios tornaram-se globais, para combater as distorções econômicas e as injustiças resultantes da fragmentação do positivismo legislativo, o Plano busca promover soluções globais para problemas de tributação

[1] A Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018 que institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.

[2] Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, desenvolvido pela OCDE (2014) a partir de demandas de membros do chamado G-20, grupo que representa as 20 maiores economias mundiais.

[3] A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) constitui foro composto por 35 países, dedicado à promoção de padrões convergentes em vários temas, como questões econômicas, financeiras, comerciais, sociais e ambientais. Suas reuniões e debates permitem troca de experiências e coordenação de políticas em áreas diversas da atuação governamental. Disponível em: *<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15584-o-brasil-e-a-ocde.beps defi>*. Acesso em: 18 maio 2018.

internacional e pode ser a longamente esperada resposta para alinhar o exercício das soberanias nacionais com a economia globalizada.

Ressalte-se que já houve uma tentativa frustrada, em 2015, de introduzir no ordenamento jurídico nacional[4] a obrigação de declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil "*o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior, que envolvesse atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo*", em suma buscando reproduzir a Ação de número 12 do BEPS[5]. Destaque-se ainda que tal ação do BEPS foi ajustada no relatório final (OCDE, 2015)[6], absorvendo e considerando muito de programas similares reputados de sucesso, por exemplo no Reino Unido, Estados Unidos, Canadá, Irlanda e Portugal.

Este artigo, partindo das propostas de uma nova dimensão na relação entre Fisco e contribuintes, como exsurge na citada lei paulista, tendo em vista os princípios de transparência e confiança que ela eleva e no caminho que finalmente a administração tributária brasileira encontra, no sentido de fortalecer uma relação que incentive o cumprimento voluntário de obrigações fiscais, dispõe-se a analisar a possibilidade da introdução, no sistema tributário brasileiro, de ações com o escopo de revelar planejamentos tributários que contenham vantagens fiscais, conforme proposto pela OCDE, reconhecendo que tal modelo contém nuances ainda não exploradas.

Não bastantes as considerações contidas no relatório da OCDE, a relevância e a oportunidade do tema são demonstrados com a recente apresentação de uma proposta para adoção de novas regras pela União Europeia, com o escopo de determinar aos promotores e intermediários de planejamentos fiscais, atuando nos Estados-Membros, a revelação de esquemas fiscais internacionais, considerados "agressivos" ou abusivos, que alterou a Diretiva 2011/16/EU, "*no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos a comunicar*" (UNIÃO EUROPEIA, 2018).

Busca-se aqui, além de discutir alguns aspectos dessa proposta, analisar de forma específica algumas propaladas "experiências anteriores de sucesso", comparando o sistema em vigor no Reino Unido com detalhes do sistema português, para trazer à baila que, por exemplo, na frustrada experiência brasileira de 2015, não se pôs em evidência que aqui se mudou o foco da obrigação, do promotor do

[4] BRASIL (2015). Referência à Medida Provisória nº 685, de 21 de Julho de 2015.
[5] OCDE (2014). O Plano, acima mencionado, constitui-se de 15 ações, no total, designadas por seus números de 1 a 15.
[6] Em maio de 2015, a OCDE emitiu relatórios sobre as ações do BEPS e abriu uma consulta pública, sendo o relatório final emitido em outubro daquele ano. Disponível em: *<http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>*. Acesso em: 18 maio 2018.

esquema para o contribuinte, nem que sendo o fator tempo crucial, apresentar tal tipo de declaração apenas uma vez, no ano seguinte ao emprego do planejamento, não levaria a um resultado efetivo.

Além disso, é importante refletir se em países que adotam um sistema de leis rígido e hierarquizado, princípios como legalidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica, dentre outros, poderiam ser compatibilizados com este tipo de obrigação de revelar planejamentos fiscais potencialmente agressivos.

Endereçando para estudos posteriores, pode-se tem em mente ainda questões envolvendo a ética e o pleno exercício de profissões que envolvam o desenho e oferta de planejamentos fiscais, e o direito/dever de sigilo profissional.

1 A LEI PAULISTA

Esta Seção tem a finalidade de endereçar à questão primordial a ser tratada no artigo, verificando-se a nova tendência de construir uma relação de confiança entre Fisco e contribuintes, para ao final defender que esse caminho tem "dois sentidos", a fim de encontrar seu pleno desenvolvimento. Aproveita-se, ainda, para apresentar sugestões à academia e à administração tributária, para desenvolvimento do projeto.

Há mais de duas décadas, CULLIS e LEWIS (1997) já constatavam que as atitudes fiscais têm impacto direto no cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Dessa feita, a evasão não decorre apenas de oportunidade ou do risco de ser detectado pela administração, mas de uma "*disposição individual para escapar (ou cumprir)"*.

A Lei Complementar 1.320, de 06 de abril de 2018, promulgada pelo Governo do Estado de São Paulo, traz em seu artigo 1º a linha mestra para a "*construção contínua e crescente de um ambiente de confiança recíproca entre os contribuintes e a Administração Tributária*", mediante a implementação de medidas concretas inspiradas nos princípios de simplicidade, boa-fé e previsibilidade de condutas, segurança jurídica, coerência, publicidade e transparência na divulgação de dados e concorrência leal entre os agentes econômicos.

Nessa esteira, o Núcleo de Estudos Fiscais (NEF)/FGV Direito SP, realizou seminário[7] para debate, com o fito de promover reflexões acerca da relação Fisco-contribuinte e o novo marco de

[7] Referência ao seminário sob a coordenação de André Rodrigues Corrêa, Isaías Coelho e Eurico Marcos Diniz de Santi, realizado na FGV Direito/SP, em abril de 2018, sob o título: **A nova Lei de Conformidade: São Paulo na era da modernidade do Fisco responsivo.** (NEF/FGV/SÃO PAULO, 2018)

compliance tributário paulista. Manifestações positivas destacaram "*um enorme entusiasmo ao redor dos impactos da nova lei*", aguardando que sua regulamentação acompanhe, de fato, suas diretrizes.

Interessantes conclusões encontram-se no relatório do citado seminário, onde diversos especialistas em tributação manifestaram ideias como a necessidade de incentivar outros Estados a adotarem postura similar e as maneiras para "*ajudar o contribuinte a pagar o tributo*".

Importante destacar a preocupação com a criação de um "*rating*" dos contribuintes, mediante critérios objetivos e princípios da igualdade e isonomia (foco do Capítulo III da lei em comento). Contudo, existem contribuintes especiais, que demandam tratamentos diferenciados por parte da administração tributária. Vejamos que a Administração Fiscal britânica[8], por exemplo, desenvolveu uma eficiente abordagem baseada em análise de risco para lidar com seus maiores e mais complexos contribuintes, buscando entender suas particularidades e como eles respondem à administração. O modelo de relacionamento gerencial busca tratar as questões tributárias com base na clareza, segurança, proporcionalidade e rapidez na solução.

De fato, existem políticas que o Estado adota e, sem intenção, acabam por favorecer a insatisfação social e, consequentemente, a evasão. São políticas que poderíamos definir como "erros culturais". As formulações casuísticas das leis tributárias, associadas a interpretações de tipo formal (interpretações literais de cunho restritivo) geram tratamentos desiguais e, portanto, injustos para casos semelhantes, afrontando a isonomia (PARADA, 2016). Não parece ser o caso da lei paulista, entretanto.

Outro ponto discutido passa pelo custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias, ou seja, todas aquelas obrigações no interesse da arrecadação e fiscalização, que não sejam exatamente pagar tributo. Chamou-se a atenção que as empresas mantêm setores fiscais de alto custo apenas para cumprir as normas e, ainda assim, não estariam suficientemente preparadas e recebem autuações. Foi dito ainda que, apesar do trabalho fiscal ser vinculado, a própria legislação cria dificuldades, em face de sua diversidade de "hipóteses de penalização".

Em termos de custos, pelo lado da administração tributária, KEEN e SLEMROD (2017) destacam que os custos para a administração implementar medidas coercitivas ou de reforço da lei tributária são socialmente maiores que medidas de incentivo ao *compliance*. Uma importante medida para as autoridades fiscais seria criar mecanismos para medir esses custos administrativos de auditorias ou medidas de fiscalização e os custos envolvidos em prestar esse novo tipo de serviço ao contribuinte, porque os autores supracitados concluem que apesar das administrações reconhecerem a importância de

[8] Para maiores esclarecimentos, podem-se consultar as informações fornecidas pelo Fisco Britânico. Disponível em : *https://www.gov.uk/guidance/large-business-strategy*. Acesso em : 25 set 2018.

medir esses custos na elaboração de seus orçamentos, eles praticamente não recebem nenhuma atenção da literatura acadêmica e a informação que pode ser obtida indiretamente é muito limitada.

Estando a academia disposta a contribuir para a construção dessa nova mentalidade, conforme exposto no seminário, importante seria não só que se promovessem análises legais, mas uma avaliação orçamentária-financeira para medir o eventual sucesso do novo paradigma, uma vez que a lei em comento estabelece, em seu artigo 15, que a Secretaria de Fazenda "*deverá manter serviço gratuito e permanente de orientação e informação ao contribuinte*", realizar campanhas educativas e um programa de educação tributária e oferecer treinamento a servidores da própria administração.

Olhando pelo lado dos contribuintes, vejamos que PAULSEN (2014) dedicou-se a explorar o que ele chama de "dever de colaboração", que aponta ser diverso do dever de pagar tributos. O autor procura estabelecer que esse dever de colaborar com o Estado encontra limites naquilo que ele chama de "capacidade colaborativa". O autor pontua que um grande desafio para os que lidam com o Direito Tributário é encontrar um ponto de equilíbrio entre os valores protetivos da liberdade individual e a atividade do Fisco[9]. Encontra, enfim, a razoabilidade e a proporcionalidade como parâmetros para a imposição de obrigações acessórias. Quando uma obrigação imposta seria razoável e proporcional?

Diz PAULSEN (2014) que a razoabilidade pode ser considerada como um princípio de legitimação. ÁVILA (2003) destaca que razoabilidade constitui uma "*diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando e existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir."*

Também conforme ÁVILA (2003, p. 102), a medida da proporcionalidade para atingimento de finalidades tanto do Poder Legislativo quanto do Poder Executivo deve ser verificada pela aferição da adequação e necessidade dos meios. Ele explica que meio adequado é aquele capaz de promover o seu fim e meio necessário é aquele menos restritivo, dentre todos aqueles igualmente adequados, relativamente aos direitos fundamentais. Enfim, um meio é proporcional se as vantagens que promove superam as desvantagens que provoca.

Um bom exemplo do que estamos tratando aqui são as práticas adotadas pela Administração Tributária australiana (*Australian Taxation Office* -ATO), que conforme BRAITHWAITE (2002) há quase trinta anos passou a estudar o comportamento dos contribuintes e reconheceu que a força da lei, mesmo sendo uma base sólida e necessária para a exigência tributária, não é bastante. Ademais, a estrita

[9] Essas ideias foram bastante desenvolvidas por GRECO (2011).

legalidade, com seu objetivo de disciplinar a atividade administrativa na exigência tributária e proteger o contribuinte de eventuais abusos, exatamente cria possibilidades para o planejamento fiscal, pois a lei é imperfeita e os planejamentos recaem exatamente nessas imperfeições.

Naquele país, então, mudou-se a postura do Fisco que, desenvolvendo seu profissionalismo, passou a ser mais aberto e disponível para ajudar os contribuintes no cumprimento das obrigações fiscais. Registraram-se iniciativas para explicar decisões, fornecer informações e um esforço para reduzir o custo das obrigações acessórias, buscando a confiança, a proximidade e o respeito da sociedade.

Como também foi destacado no relatório do NEF[10], em análise, "*se a Administração Tributária não se preocupar com os efeitos tributários na livre concorrência, outros órgãos públicos assumirão esse espaço*". É preciso que as administrações tributárias resgatem o respeito e a admiração dos contribuintes, não só nesse aspecto, mas em todos os outros que a façam ser vista não como "adversária", mas como instrumento na construção da sociedade livre, justa e solidária, defendida pela Constituição Federal de 1988.

Todas essas noções sobre cooperação e *compliance*, como foi dito no início, devem ser tomadas em uma via de dois sentidos. É o esperado quando se demanda que os contribuintes de maneira tempestiva e transparente revelem eventuais esquemas, arranjos ou estruturas de planejamento tributário que explorem deficiências ou brechas na legislação, seja doméstica, seja envolvendo transações internacionais, de forma a reduzir custos de auditoria, reafirmar a concorrência leal, a segurança e a eficiência da legislação tributária. Vejamos o que existe e tem sido proposto na Europa.

2 AS OBRIGAÇÕES DE REVELAR PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO REINO UNIDO E EM PORTUGAL

FERREIRO LAPATZA (2004) destaca a existência de dois sistemas de gestão tributária "*atualmente adotados pelos países europeus":* o chamado sistema 'anglo-saxão', que tem suas bases na *autoliquidação* das obrigações tributárias pelos próprios contribuintes e o sistema 'continental', onde compete à Administração Tributária a verificação da observância da legislação fiscal. Ele aponta, então, a tendência de migração do segundo sistema em direção ao primeiro, verificando-se uma crescente participação do contribuinte nas atividades de "*liquidação fiscal*" [11].

[10] Referência ao seminário sob a coordenação de André Rodrigues Corrêa, Isaías Coelho e Eurico Marcos Diniz de Santi. *Cit.*
[11] Essa classificação de sistemas fiscais já foi utilizada por ROCHA (2018), para subsidiar seu estudo da relação entre Fisco e contribuintes no Brasil contemporâneo e as causas da "*sua natureza conflituosa e repressiva"*.

O REINO UNIDO (2004)[12] possui um programa chamado DOTAS, acrônimo em inglês para divulgação de esquemas de elisão fiscal[13] (*Disclosure on Tax Avoidance Schemes*). O programa versa sobre o que fazer se o contribuinte promove ou utiliza estruturas (incluindo qualquer esquema, transação ou série de transações) que tendam a produzir vantagens no pagamento de tributos ou contribuições sociais se comparados com a adoção de diferentes cursos de ação. Por si só, a divulgação do planejamento tributário não produz efeito na situação fiscal do contribuinte que o emprega, contudo, o esquema pode ser considerado sem eficácia, até mesmo retroativamente.

Os objetivos do programa são a obtenção prévia de informações sobre as estruturas fiscais e quem as desenha, oferece, comercializa, intermedia ou as utiliza. Assim, o tempo da informação é ponto chave e a Administração Tributária precisa estar preparada para trabalhar e oferecer uma rápida resposta, para que eventuais brechas, fragilidades ou deficiências na legislação sejam fechadas ou corrigidas.

De acordo com a OCDE (2015), o programa britânico tem permitido a introdução de mudanças na legislação antes que significantes perdas de arrecadação ocorram. A Organização identifica que 925 de 2.366 esquemas de planejamento divulgados até 2013 foram "fechados" pela legislação, ressaltando que uma mesma alteração legislativa pode "combater" mais de um deles. Planejamentos também têm sido evitados muito rapidamente e o relatório menciona um exemplo onde um planejamento foi impedido de operar apenas uma semana após a revelação, protegendo-se grande quantia em tributos.

O Fisco britânico possui uma diretoria "antielisão", que trabalha em conjunto com as equipes focadas no *compliance*, a fim de verificar se esquemas ou planejamentos fiscais foram revelados corretamente. A legislação prevê que os esquemas sejam comunicados em bases reais e não há previsão de comunicação apenas por precaução. Ademais, os contribuintes podem sofrer penalidades, se as informações não são prestadas no tempo correto.

No escopo material, o regulamento define como transação relevante, para essas finalidades, qualquer negócio envolvendo a prestação de serviços relacionados com impostos ou contribuições sociais e negócios conduzidos por bancos ou seguradoras. No escopo pessoal, define como "promotor" de planejamento tributário a pessoa que, no curso de uma transação relevante, é de alguma forma responsável pelo desenho do esquema, age como intermediário entre empresas ou aquela que, com

---

[12] Para conhecer todos os detalhes do programa, pode-se consultar a página do *HM Revenue and Customs* (HMRC). Disponível em:
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf. Acesso em: 25 set 2018.

[13] Não é nosso objetivo aqui discutir as nuances que diferenciam planejamento fiscal abusivo de elusão ou elisão. Para considerações específicas, ver MOREIRA (2003).

intenção de disponibilizar a implementação de um planejamento fiscal, organiza ou coordena a ação. Tanto os promotores domiciliados no Reino Unido quanto aqueles baseados no exterior estão sujeitos às regras de revelação, na medida em que essas estruturas fiscais possam trazer algum benefício ou vantagem em relação a tributos daquele país. Quando o promotor do esquema não é domiciliado no país e não revela a estratégia, seus clientes serão demandados a fazê-lo.

Esquemas promovidos por advogados são, dentro das finalidades da norma, tratados da mesma forma que aqueles realizados por outros promotores. Contudo, quando o consultor é protegido por privilégios de sigilo profissional que o resguardam de fornecer qualquer informação, ele resta dispensado da obrigação legal. Entretanto, o cliente do advogado tem a opção de renunciar ao privilégio de confidencialidade e, nesse caso, o advogado deve divulgá-lo.

A legislação descreve várias estruturas que devem ser incluídas na obrigação de informar. São os chamados *hallmarks*. Algumas dessas descrições focam em capturar inéditos ou novos planejamentos e outras objetivam áreas ou negócios específicos e, nesse caso, podem incluir esquemas bastante conhecidos e comumente utilizados. Mas esses *hallmarks* não são mutuamente exclusivos e um planejamento pode se enquadrar em mais de um deles. É considerado natural que esse quadro de descrições vá continuamente sendo atualizado para acompanhar as mudanças nos planejamentos e dar efetividade às medidas de reação da Administração. O fato de não existir um *hallmark* para determinada conduta ou planejamento não significa que a prática seja aceitável pelo Fisco. Da mesma forma, nem todas as práticas que estejam definidas estariam imediatamente reprovadas, sendo necessária uma análise particular.

BAKER (2015) publicou um artigo onde analisou a proposta do BEPS, especialmente da Ação número 12, comparando-a com o programa DOTAS. Disse ele que esse programa é fundamentalmente doméstico, preocupado quase exclusivamente com a administração tributária interna, nunca vislumbrando, especificamente, combater planejamentos internacionais. Também não se objetivou prover o Reino Unido de exemplos que pudessem ser reportados para a OCDE, como planejamentos tributários agressivos.

Segundo ele, a principal função do sistema britânico seria reduzir o tempo entre a criação do esquema e o conhecimento por parte da administração tributária sobre aquela específica estrutura. Assim, o Fisco, ciente da estratégia e em qual fragilidade ou "interpretação" da legislação ela foi baseada, poderia reagir rapidamente introduzindo uma legislação de contra-ataque, ocasionalmente com efeitos retroativos.

Pensando no Brasil, esse seria um grande problema a resolver, se adotado um programa nos mesmos moldes: a capacidade de a administração mudar rapidamente a legislação para fechar as brechas, considerando princípios constitucionais como legalidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica.

Em suas conclusões, BAKER expôs, também, que as definições contidas no glossário da OCDE forneciam muito pouca orientação sobre os tipos de esquemas que seriam alvo das regras de divulgação. Nesse ponto, entretanto, acredita-se que não seria recomendável a OCDE estabelecer exatamente regras claras e precisas, porque não há planejamento que possa ser considerado exatamente da mesma forma, em todos os lugares, ou seja, as regras devem variar de país para país.

Exatamente, não se vê plausibilidade no chamado "*one size fits all*"[14]. Uma regra muito específica pode resultar em ineficácia e uma regra muito aberta pode resultar em sobrecarga desnecessária e, consequentemente, prejudicar o *compliance*. Como um mau exemplo, podemos citar que Doug Schulman, Comissário da Receita Federal dos Estados Unidos (IRS), largamente definiu planejamento tributário agressivo como "*todo aquele que não pode ser sustentado se desafiado pelo Fisco*", como menciona TOWERY (2012)[15].

Em Portugal, SALDANHA SANCHES (2006) defendeu a legitimidade do planejamento fiscal, o qual chama de "*direito subjectivo do sujeito passivo* e *condição necessária para a segurança jurídica nas relações tributárias",* pois, segundo ele, "*já não estamos mais na época em que bastava ao contribuinte aguardar tranquilamente que um Estado, paternal e autoritário, lhe dissesse quanto devia pagar".*

Naquele país da Europa continental, que como sabido emprega uma visão diferente do direito e das normas legais comparando-se com o sistema anglo-saxão, também existe um programa de divulgação de planejamento tributário, sempre citado nos relatórios da OCDE, introduzido pelo Decreto-lei nº 29, de 25 de Fevereiro (PORTUGAL, 2008), que foi denominado pela doutrina lusa como "*lei do planejamento fiscal abusivo*" e tem como principal objetivo o conhecimento pela Administração Fiscal dessa espécie de esquema para, posteriormente, promover alterações legislativas e regulamentares que considere adequadas.

---

[14] Uma regra de "tamanho único", que sirva igualmente para todos os países.

[15]"*In remarks to the American Bar Association in September of 2012, IRS Commissioner Doug Shulman broadly defined aggressive tax positions as positions 'that may not be sustained if challenged by the IRS".* Disponível em: *http://www.irs.gov/uac/Prepared-Remarks-of-Commissioner-Douglas-H.-Shulman-before-the-American-Bar-Association. A*cesso em : 25 set 2018.

Como se pode observar, lá também o objetivo direto não é exatamente punir o contribuinte ou mesmo o promotor de planejamentos fiscais, mas adequar a legislação para evitar que brechas ou desencontros (*mismatches*) possam ser utilizados para reduzir a carga tributária, promovendo o efetivo alcance das finalidades e do espírito da lei tributaria e também evitando a concorrência desleal entre agentes econômicos (PORTUGAL, 2008)[16]. Nesse sentido, a variável tempo, tanto de informação quanto de possibilidade de reação pela Administração Tributária, promovendo os devidos ajustes na legislação, revela-se crucial.

Não interessa, primordialmente, conhecer um planejamento tributário para iniciar um procedimento fiscal três anos depois, desqualificá-lo e aplicar uma multa no apagar das luzes do período decadencial. Ao aplicar este tipo de ação, na sua concepção primordial, o foco está em conhecer o planejamento no mesmo exercício financeiro de seu emprego e já evitar que ele possa ser repetido no(s) exercício(s) seguinte(s), porque as eventuais brechas que o possibilitaram foram fechadas ou ajustadas.

No texto de apresentação do citado diploma legal (PORTUGAL, 2008) temos que:

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

Destacamos que Portugal foi pioneiro nesse tipo de ação, dentre países da Europa Continental, pois os exemplos anteriores, mencionados em sua legislação, são tocantes a países que adotam o regime anglo-saxão: Estados Unidos, Canadá e Reino Unido. Outro ponto que se percebe é que o foco não no contribuinte, mas nos "*genericamente apelidados de intermediários fiscais*" (PORTUGAL, 2008)[17], o que seguiu o modelo já aqui apresentado, do Reino Unido, mas não - como veremos adiante - foi seguido pelo modelo que se tentou introduzir no Brasil, em 2015.

Preocuparam-se ainda as autoridades portuguesas com a questão dos custos, a qual já tratamos aqui, no final da primeira Seção. Reforçamos, então, que tanto as medidas de implementação de

---

[16]"*Muitos intervenientes neste sector de actividade concebem mesmo a sua missão, não como a promoção do cumprimento da lei fiscal e de erradicação do seu incumprimento, mas antes como a exploração sem limites nem peias das fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano e o espírito legislativo. Naturalmente, pelos proventos que assim têm obtido, estes promotores pretendem proteger ciosamente a actual e desregrada forma de desenvolver a sua actividade, bem como o know how entretanto adquirido, não obstante as graves repercussões económicas e sociais que para a comunidade no seu todo advêm da respectiva actuação".*

[17]"*Verifica-se actualmente, porém, que as obrigações de prestação de informações sobre factos tributários e matérias conexas devem ultrapassar o estrito campo dos contribuintes e de certos terceiros delimitados para passarem a incidir igualmente sobre as entidades que prestam serviços de consultoria no campo fiscal, dada a sua importância crescente na definição da actuação dos sujeitos passivos de imposto".*

compliance quanto as medidas que ensejam a obrigação de revelar planejamentos fiscais devem ter o custo, tanto social quanto financeiro, aferidos. Vejamos (PORTUGAL, 2008):

> A revelação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal prevista no presente decreto-lei possibilita, assim, melhorar a transparência e a justiça do sistema fiscal, assegurando-se ao mesmo tempo que os custos administrativos relacionados com estas obrigações não assumem significado relevante dado incidirem, fundamentalmente, apenas sobre as entidades que promovem junto de terceiros a utilização desses esquemas e que, portanto, têm deles perfeito conhecimento.

É importante destacar que a atividade administrativa fiscal deve ser balanceada, medindo-se os custos de *compliance* e os custos de ocultação de rendas (*concealments*). Ou seja, fazer com que o contribuinte reflita quanto custa para ele pagar o tributo e quanto custa, de outro lado, não ser colaborativo. Isso passa pela medição desses custos, muito bem tratados no artigo que supramencionamos de KEEN e SLEMROD (2017). Porque, repise-se, a questão não envolve apenas e diretamente expressões monetárias, mas custos sociais, de mercado, perante os clientes e mesmo custos psicológicos, que encontram diversos trabalhos científicos tratando sobre eles, conforme LOPES (2011). E necessário, então, criar condições para que esta balança, conhecida pelo contribuinte a partir de esclarecimentos, prestação de serviços por parte das administrações tributárias e educação fiscal, penda para o lado do *compliance*.

Mas voltando a Portugal, foram promovidas as diligências e audiência prévias com um grande número de entidades representantes da sociedade civil, especialmente aquelas com estreita ligação com a prática fiscal, como a Ordem dos Advogados, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, a Associação Portuguesa de Bancos e Seguradores, e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, o que seria fundamental repetir no Brasil, em eventual introdução desse tipo de medida, sem, entretanto, se perder o foco que aqui tentamos evidenciar.

O decreto-lei luso (PORTUGAL, 2008), aqui em análise, diz que se aplica aos esquemas ou atuações de planejamento fiscal em que estejam subjacentes vantagens, definindo "vantagem fiscal" como a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a atuação.

A pessoa do promotor afigura-se mais especificamente designada no diploma português que na legislação do Reino Unido. Assim, considera-se promotor qualquer pessoa ou entidade que no exercício de sua atividade econômica preste serviços de "*consultoria ou análogos no domínio tributário*". A lei inclui expressamente sociedades de advogados e contadores e ainda instituições de crédito e financeiras.

Subsidiariamente, se não houver a intervenção de um intermediário, a obrigação recai sobre o contribuinte que estiver utilizando o esquema.

No modelo da obrigação de comunicar o planejamento às autoridades portuguesas, é estabelecido que a informação deva ser prestada nos vinte dias subsequentes ao fim do mês em que o esquema ou planejamento fiscal tenha sido proposto pela primeira vez. Vejamos a questão do tempo, que discutimos acima: não interessa informar "uma vez por ano", na declaração de rendimentos, mas quando o esquema for empregado. A falta de comunicação ou a comunicação fora do prazo legal e punível com multa pecuniária.

O dever de sigilo a que estejam legal ou contratualmente sujeitas as entidades abrangidas pelo decreto-lei não as eximem do cumprimento das obrigações nele previstas, porque as autoridades portuguesas sustentam que as informações prestadas nesse âmbito não constituem violação de qualquer dever de confidencialidade nem implicam, para quem as preste, responsabilidade de qualquer tipo. Aqui observo que o decreto português foi até mais severo que o programa do Reino Unido, que traz em seu bojo ressalvas a essa regra.

Na prática, o Fisco então procede à divulgação pública, através da página na Internet, do seu entendimento de que certo esquema ou planejamento fiscal, descrito em termos gerais e abstratos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objeto de correções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso. Sem prejuízo dessas cláusulas, os elementos comunicados estão sujeitos ao dever de sigilo fiscal.

Dentro da sua intenção de funcionamento, o decreto-lei deveria ser revisto no prazo de três anos a contar da data da sua entrada em vigor, devendo ser recolhidos os elementos úteis resultantes da sua aplicação para introdução das alterações que se mostrem necessárias. Essa é outra condição que reputamos imprescindível para que a sistemática possa funcionar, a abertura para a constante adaptação das regras, em vista da esperada mudança de comportamento dos contribuintes e promotores e das novas práticas de planejamentos que certamente surgirão ou serão adaptadas. A flexibilidade, portanto, mostra-se fator determinante.

Em trabalho acadêmico, VIEIRA (2014) registou que em Portugal houve uma queda drástica nas informações, entre 2008 e 2010. Os dados apresentados foram retirados do Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais de 2010, elaborado pelo Ministério das Finanças e da Administração Pública português. No período, houve a ocorrência de 87 informações, tendo sido 9 comunicadas por utilizadores e 78 comunicadas por promotores.

Em 2008 apenas foi possível comunicar ao Fisco a partir de 15 de maio, devido à entrada em vigor do decreto-lei. Nesse ano, ocorreu a divulgação de esquemas tanto por utilizadores (9) como por promotores (15). O ano de 2009 destacou-se pelo número elevado de comunicações (57), porém todas realizadas por promotores. Em contrapartida, no ano de 2010 o número de comunicações reduziu-se drasticamente para 6. Já no relatório de combate à fraude e evasão fiscais de 2011, constatou-se a falta de dados quanto à divulgação de esquemas de planejamento fiscal abusivo[18].

No Relatório (PORTUGAL, 2017)[19] relativo ao ano fiscal de 2016, tornado público em junho de 2017, o foco para combate ao planejamento fiscal agressivo e o deslocamento de lucros para jurisdições com tributação favorecida foi a troca automática de informações entre países[20], outra ação que vem sendo fortalecida na Europa e largamente incentivada pela OCDE. Destaque-se, ao ensejo, que o caminho para a divulgação de planejamentos agressivos com sucesso passa, obrigatoriamente, pela assistência mútua entre países e pela troca rápida e eficiente dessas informações. O Relatório de 2016 reporta, ainda, a existência de "denúncias" de infrações a lei fiscal, mas não se refere exatamente ao processo de revelação de planejamento fiscal agressivo.

Assim, quando a OCDE inclui Portugal entre as experiências de sucesso para justificar a ação número 12 do BEPS, a história precisa ser melhor investigada. Vejamos que entre o estudo acadêmico supracitado e 2017, a situação não mudou. Em abril daquele ano, GOMES (2017) publicou um artigo criticando os resultados da experiência portuguesa, intitulado *Fiscalidade Agressiva e Fisco Amável*.

A questão reside, portanto, em encontrar os porquês dessa frustração e como se poderia resolver os problemas para otimizar os resultados. Enfim, quais são as causas e soluções que o Relatório da OCDE é omisso em tratar, como veremos a seguir.

3 A AÇÃO NÚMERO 12 DO BEPS

[18] Os motivos que podem levar a esse insucesso são apontados ao longo deste artigo e estão especificados na minha conclusão, p. 26. Em suma a falta de confiança na relação Fisco-contribuintes, a falta de um programa de *compliance* cooperativo, limitações do sistema legal para introduzir rapidamente alterações na legislação.

[19] "*O presente relatório, atendendo ao disposto na alínea d) do n.º 2 do artigo 64.º - B da LGT, apresenta ainda a evolução dos montantes de transferências e envio de fundos quando tenham como destinatários países, territórios e regiões com regime de tributação privilegiada mais favorável, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º-A do mesmo diploma legal, na redação que lhe foi conferida pela alínea aditada pela Lei n.º 14/2017, de 3 de maio. O relatório agora apresentado vem dar cumprimento ao referido artigo 64.º - B da Lei Geral Tributária referindo-se à atividade desenvolvida pela AT no combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras durante o ano de 2016*".

[20] "*Se o objetivo de maior formalização da economia não deve ser abandonado, é necessário reforçar, escrevemos no prefácio ao Relatório de 2015, o controlo " relativo à evasão e planeamento fiscal agressivo utilizando a deslocação internacional de rendimentos e património". Já em 2016, foi intensificada a utilização dos instrumentos de cooperação internacional*".

Mais uma vez de acordo com BAKER (2015), o conceito de "*planejamento fiscal agressivo*" parece ter se originado dentro da OCDE, no encontro entre administrações fiscais ocorrido em Julho de 2002 entre os países membros da Organização e alguns não-membros. A Declaração de Seul (OCDE, 2006)[21], resultante dessa reunião, referiu-se expressamente ao desenvolvimento crescente e muito rápido de esquemas de planejamento fiscal e à ligação entre tais práticas inaceitáveis de minimização fiscal e a intervenção dos intermediários fiscais, quais sejam consultores fiscais e entidades financeiras.

Ele registra ainda que estudos posteriores (OCDE, 2008)[22] promoveram uma definição insuficiente do conceito, que restou relacionada tanto com esquemas ou estruturas que alcançam um resultado não previsto pela legislação fiscal quanto àqueles construídos sobre posições incertas na legislação, sustentando que essa definição é vaga e difícil de aplicar, na prática.

Em 2011, a OCDE emitiu um relatório de combate ao planejamento tributário agressivo, através do fomento da transparência e divulgação das práticas (*Tackling aggressive tax Planning through improved Transparency and disclosure*)[23], voltando-se para a necessidade de que as administrações tributárias deveriam buscar informações contemporâneas e específicas sobre essas estruturas fiscais e explicando porque as auditorias tradicionais não eram capazes de combatê-las. As estratégias envolviam a obrigação de divulgação dos planejamentos fiscais, programas de cooperação e penalidades aplicáveis àqueles que não revelassem, tempestivamente, os planejamentos que arquitetassem ou utilizassem.

Interessante é a descrição de como países como a Irlanda possuíam regras que se poderiam assemelhar a "delações premiadas". Na Irlanda, segundo o relatório, haveria a possibilidade de redução de multa e juros, em eventual auditoria, se o contribuinte revelasse, dentro de 90 dias a partir da execução da transação, seu planejamento fiscal aplicado.

Existe um tópico, relacionado à obrigação de divulgação de planejamentos fiscais, citando como exemplo positivo as regras introduzidas no Reino Unido, em 2004, e já aqui explanadas. Ao final, encontra-se um quadro demonstrando experiências de países que, àquela época, haviam adotado essas práticas: Canadá, Irlanda, Reino Unido, Estados Unidos e Portugal.

---

[21] OCDE (2006). "*Enforcement of our respective tax laws has become more difficult as trade and capital liberalization and advances in communications technologies have opened the global marketplace to a wider spectrum of taxpayers. While this more open economic environment is good for business and global growth, it can lead to structures which challenge tax rules, and schemes and arrangements by both domestic and foreign taxpayers to facilitate non-compliance with our national tax laws*". Disponível em: <*http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf*> . Acesso em: 17 Set 2018.

[22] OCDE (2008). Refere-se ao *Study into the role of Tax Intermediaries ("2008 Study")*. Esse relatório expõe as conclusões do estudo da OCDE sobre o papel dos intermediários na relação fiscal, que foi iniciado em setembro de 2006, após o Fórum de Administrações Tributárias em Seul, Coreia do Sul.

[23] OCDE (2011). Esse relatório foi aprovado por todos os membros da OCDE e procura mostrar o que os países estavam fazendo para combater o planejamento fiscal agressivo, com medidas de fomento a transparência. Ele cobre um grande leque de abordagens, desde regras obrigatórias para revelar os planejamentos a formas de *compliance* cooperativo.

Depois do lançamento do BEPS, em 2013, a OCDE trouxe um desenho do que seria a ação número 12 e abriu uma discussão pública. Nesse documento, importante destacar alguns pontos, como por exemplo que regras para revelar planejamentos agressivos precisam identificar a pessoa que está obrigada ao regime. Observa que existem duas possibilidades: (i) impor a obrigação tanto ao promotor quanto ao contribuinte, ou (ii) impor a obrigação primeiramente ao promotor e subsidiariamente ao contribuinte. Cada país deve escolher o que lhe for melhor, mas é recomendado que se leve em conta eventuais privilégios legais e profissionais do promotor.

Conectando esse aspecto com a questão do momento ideal para fornecer a informação, se a obrigação recair sobre o promotor, a OCDE sugere que a revelação seja feita no tempo em que o esquema for disponibilizado. Contudo, se a obrigação recair sobre o contribuinte, a recomendação é que ela seja obrigatória a partir do momento da implementação e não da disponibilização.

No caso de descumprimento da obrigação de comunicação, foi recomendada a introdução de penalidades, a fim de reforçar o *compliance*, incluindo penalidades pecuniárias que sejam consistentes com os respectivos sistemas tributários nacionais. Isso difere da premiação por esquemas previamente delatados, que se descreveu existir na Irlanda. Assim, não se premia quem revela, mas se pune quem não cumpre a obrigação.

Outro ponto que merece destaque é que a ação foi desenhada para esquemas internacionais e, por exemplo, teria um foco bastante diferente do plano desenvolvido no Reino Unido que, de acordo com BAKER (2015), tem um escopo doméstico. A OCDE reconhece que existem significantes diferenças na ação a ser eventualmente implementada, se o foco forem esquemas internacionais ou esquemas domésticos.

A Organização aponta que demandas desnecessárias aumentarão os custos de *compliance* e ainda podem prejudicar a capacidade da Administração Tributária de efetivamente utilizar os dados obtidos. E aqui surge outro ponto sensível na implementação, porque uma vez focado em esquemas internacionais e reconhecido que o resultado está ligado a mútua assistência entre os Fiscos e a troca rápida e ampla de informações, é preciso ter em mente as diferenças potenciais entre administrações tributárias em tamanho e estágio de desenvolvimento, porque possivelmente surgirão reportes ou informações além do que uma administração pode lidar.

A obrigação para revelar planejamentos agressivos, então, deve ser estritamente conectada com a capacidade de trabalho de cada administração tributária, não cedendo espaço para primários interesses estrangeiros, sob pena de gerar uma desnecessária carga para os contribuintes nacionais/locais. Aspectos de soberania e legitimidade da tributação mostram-se, portanto, fundamentais na adequação das medidas.

A OCDE, conclusivamente, emitiu um relatório (OCDE, 2015), com as considerações finais sobre o plano. Além do todo aqui já exposto, interessante a comparação feita para explicar porque as regras determinando revelar planejamento fiscal agressivo seriam valorosas em relação a outros tipos de informação ou iniciativas de *compliance.* Por exemplo, essa espécie de ação obrigaria todos os tipos de contribuintes, independentemente do porte da empresa, também incluindo os terceiros envolvidos em arquitetar e comercializar os esquemas. Eles anotam que enquanto um programa de cooperação pode fornecer uma fonte de informação, ele, entretanto, não atinge os mesmos contribuintes que a obrigação de revelar planejamentos agressivos nem os promotores de esquemas, responsáveis por desenvolvê-los e implementá-los.

Existe, todavia, uma preocupação entre o equilíbrio de introduzir este tipo de demanda adicional e os benefícios por ele porventura produzidos. Assim, é importante que a administração tributária deixe claro aos contribuintes que ao obter informações sobre esquemas de planejamento abusivo, poderá focar seu esforço administrativo naqueles que realmente despertam interesse, utilizando a informação para produzir um acréscimo de bem-estar geral. Lembram-se do "rating" paulista?

4 A NOVA DIRETIVA EUROPEIA

Na esteira do BEPS e do Relatório final publicado pela OCDE, em outubro de 2015, já no ano seguinte a Comissão Europeia começou a considerar a possibilidade de introduzir um regime de divulgação de planejamentos fiscais, calcando-se basicamente no pilar da transparência e da justa competição entre os agentes econômicos, dentro da União Europeia (UE)[24]. A Comissão Executiva da UE afirmou que os Estados-Membros encontravam crescentes dificuldades para proteger suas bases tributárias nacionais de estruturas de planejamento fiscal que vinham se tornando mais e mais sofisticadas, obtendo vantagens da ampla mobilidade do capital, de pessoas e bens dentro no mercado comum europeu.

As autoridades europeias reconhecem que os mecanismos de planejamento fiscal evoluíram ao longo dos anos, tornando-se cada vez mais complexos e objeto de constantes alterações e ajustes em reação às contramedidas defensivas adotadas por elas. Tendo em conta essa situação, entendeu-se que seria mais eficaz tentar combater os planejamentos fiscais potencialmente agressivos através da compilação de uma lista dos aspectos e dos elementos de operações que possam constituir fortes indícios

[24] COMISSÃO EUROPEIA. Disponível em : <*http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3618_en.htm*>. Acesso em: 25 Set 2018.

de elisão fiscal ou de práticas fiscais abusivas, em vez de definir o conceito de planejamento fiscal agressivo. Essas indicações são referidas como características-chave.

Nesse cenário, em 13 de março de 2018, o Conselho de Ministros de Negócios Econômicos e Financeiros adotou uma proposta da Comissão Executiva, de junho de 2017. Nos termos dessa proposta, a Diretiva Europeia 2011/16/UE, que dispõe sobre troca automática de informações de interesse fiscal entre os países membros, foi emendada (UNIÃO EUROPEIA, 2018) para incorporar novas regras de transparência em relação a intermediários que arquitetam, comercializam ou implementam planejamentos tributários potencialmente agressivos e que contenham, essencialmente, o aspecto transnacional.

A nova Diretiva (UNIÃO EUROPEIA, 2018), destaca que a comunicação de mecanismos de planejamento fiscal potencialmente agressivo permitirá às administrações fiscais obter uma imagem completa do impacto das operações transnacionais sobre a arrecadação global. A UE estaria, portanto, em melhor posição do que qualquer Estado-Membro, individualmente, para assegurar a eficácia e a exaustividade do sistema de troca de informações.

Para que essa ação funcione corretamente, a Comissão Europeia[25] entendeu que deveria haver uma ampla troca de informações entre os países:

> A troca automática de informações é um elemento fundamental da legislação proposta, uma vez que se prevê que as informações comunicadas pelos intermediários às autoridades fiscais sejam a seguir trocadas de forma automática com outras autoridades fiscais na UE. Esta é a mais recente de uma série de iniciativas da UE que estabelece uma obrigação para a troca automática e obrigatória de informações em matéria fiscal[26].

Ao propor essa legislação, a Comissão Europeia, em diversas ocasiões, deixa claro que está se manifestando por existir um "mercado interno comum", que se vê potencialmente ameaçado pela existência de princípios como a livre circulação de capitais, pessoas e bens entre os Estados Membros, e que, dentro dessa realidade, iniciativas domésticas de cada um dos Estados têm se mostrado ineficazes,

---

[25] COMISSÃO EUROPEIA. Disponível em : <*http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/PT/COM-2017-335-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF*>. Acesso em 25 Set 2018.

[26] A primeira Diretiva, de 1977 (n. 77/779/EEC) fornecia uma base para a troca de informações fiscais somente "a pedido" e foi revisada diversas vezes. Relativamente a pagamentos de juros em operações transnacionais, em 2003 o Conselho adotou a chamada *Savings Directive* e, exceto para essa especifica área, não havia base legal dentro da União Europeia para a troca automática de informações fiscais. Em 2009, foi proposta uma Diretiva completamente nova, sobre cooperação administrativa no campo da tributação, a qual foi formalmente adotada em fevereiro de 2011 (*Exchange of Information Directive 2011/16/EU*) sendo implementada pelos Estados-Membros em janeiro de 2013. Particularmente, estabeleceu regras sobre a troca automática de informações em novas hipóteses, além de pagamentos de juros, e segredo bancário não era mais motivo para se recusar o envio de informações. A partir de janeiro de 2015, a nova Diretiva foi emendada colocando-se forte foco na troca automática de informações, que passou a cobrir uma vasta quantidade de dados, como rendimentos de trabalho assalariado, rendimentos de aluguel e rendimentos de capital.

sendo mais adequado que a União Europeia promova uma intervenção, justificando-se a necessidade de adoção de um conjunto comum de regras, em vez de deixar que a questão seja tratada em nível nacional.

Assim, é importante ressaltar, para países que pretendam adotar este tipo de obrigação tributária, sem entretanto pertencer a mercados comuns ou, na eventualidade de integrarem algum tipo de organização econômica internacional, outros elementos de controle já existam, que a intervenção europeia encontra específicas razoes baseadas na existência de direitos fundamentais protegidos pelo Tratado[27] que a rege.

Além do mais, é previsto que, a fim de melhorar as perspectivas de eficácia da futura Diretiva, os Estados-Membros devem estabelecer sanções contra sua violação pelas normas nacionais e garantir que essas sanções sejam efetivamente aplicadas na prática, que sejam proporcionais e que tenham um efeito dissuasor.

A Comissão sustenta ainda que o efeito dissuasivo da proposta de comunicação *ex-ante* dos mecanismos de planejamento fiscal potencialmente agressivo poderia ser reforçado se a obrigação de comunicar informações às autoridades fiscais fosse estendida aos auditores/contadores, que participam da elaboração das declarações financeiras de um contribuinte, uma vez que esses lidam com um significativo volume de informações de interesse fiscal, em sua atividade profissional. Nesse sentido, certamente têm acesso a mecanismos potencialmente considerados práticas de planejamento fiscal agressivo. Os benefícios de comunicar a existências desses planejamentos às autoridades constituiriam, de fato, um complemento da informação prestada por promotores e intermediários dos esquemas. Esse seria uma possibilidade futura, vislumbrada pelas autoridades.

5 O QUE ACONTECEU EM 2015, NO BRASIL

Também no Brasil sopraram os ventos das mudanças propostas pelo BEPS e as autoridades governamentais brasileiras propuseram a Medida Provisória (MP) nº 685, de 21 de julho de 2015[28] - que instituiu o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, criando também a obrigação de

[27] Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, com as alterações neles introduzidas pelo Tratado de Lisboa, assinado a 13 de dezembro de 2007.

[28] Dispõe sobre a instituição do Programa de Redução de Litígios Tributários (PRORELIT), objetivando estimular o devedor a desistir de contencioso administrativo ou judicial cujo objeto seja discussão sobre débito de natureza tributária. Dispõe também sobre a criação de obrigação acessória para que o contribuinte declare à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de declaração a ser regulamentada, as operações que envolvam atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, sob pena de multa. Dispõe finalmente sobre a concessão de autorização para que o Poder Executivo atualize monetariamente, na forma do regulamento, o valor de diversas taxas. Convertida na Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2015, com veto parcial.

informar à administração tributária federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB) as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo, que não possuíssem razões extra tributárias relevantes; a forma adotada não fosse usual, utilizasse de negócio jurídico indireto ou contivesse cláusula que desnaturasse, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou tratasse de atos ou negócios jurídicos a serem futuramente especificados.

Imediatamente, as discussões em torno da medida emergiram entre praticantes do direito tributário, dada a relevância e inovação que trazia. TORRES (2015) registrou sua "*induvidosa importância*", dizendo que "*com isso o Fisco brasileiro reforça sobremaneira sua capacidade de fiscalização, mas com ganho notável na relação com os contribuintes, pela demanda de compliance e de boa fé que se impõe*".

Como se pode claramente observar, seguiu a administração tributária brasileira as propostas da OCDE pois segundo TORRES (2015): "*o Plano de Ação deveria entrar em vigor nos países cooperantes do BEPS até setembro de 2015, cabendo ao Brasil a elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas ou estruturas de caráter agressivo ou abusivo*". Dentre as vantagens trazidas, ele identificou segurança jurídica do setor privado e redução de custos de litígios, bem como a promoção da competitividade e a justa concorrência.

Diferentemente de TORRES (2015), contudo, que entendeu que a MP nº 685/2015 representava uma "*racionalidade coerente com os novos tempos de compliance do Direito Comercial e do Direito Penal*" a reação negativa em relação ao diploma legal foi ecoante. Diversas vozes de operadores do direito clamaram contra uma "*onda de punitivismo*", que teria saído do direito penal e chegara à seara tributária (RODAS, 2015).

Reclamou-se não menos do fato de a norma não ter sido debatida previamente com a sociedade que deveria cumprir as medidas impostas (RODAS, 2015) e releva então ser lembrada a extensa discussão que as autoridades portuguesas realizaram com representantes da sociedade civil, que mencionamos alhures, neste texto. Não bastante, acusou-se que a imposição de medidas desse cunho decorreria de incapacidade do Estado para fiscalizar, sobrecarregando o setor privado com mais uma obrigação de conteúdo fiscal[29]. E então reforça-se a necessidade de políticas como as desenvolvidas na Austrália, o que também foi descrito neste artigo.

---

[29] **Medida que obriga informar planejamento à Receita não deve ter efeito penal.** Publicado em 30 de julho de 2015 – "*Já não é novidade o Estado deslocar sua incapacidade em fiscalizar a atividade econômica para os próprios empresários. A Medida Provisória 685/2015 parece ser o último grito nessa matéria, na medida em que impõe ao contribuinte o dever de informar, até dia 30 de setembro de 2015,[1] "o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo*". Disponível em

Nesse cenário, as repetidas reações críticas produziram aparente resultado com a conversão da Medida Provisória nº 685, de 2015, na Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2015 (BRASIL, 2015), quando o Congresso Nacional rejeitou o artigo 7º, que especificamente tratava da obrigação de informar planejamentos fiscais.

A impressão dos contribuintes foi que, às pressas, reproduzia-se internamente um plano de ação proposto pela OCDE, que pesava ainda mais a carga tributária acessória, com cláusulas penais e rigorosas sanções, sem que absolutamente nada lhes fosse ofertado em troca. Isso porque não houve um trabalho prévio do Fisco no sentido de "oferecer uma mão", antes de pedir a outra. É de se refletir como, naquela ocasião, os contribuintes receberam essa medida e qual seria a disposição para cumpri-la fielmente e, na visão do sujeito passivo, se tal medida demonstrou força ou fraqueza do Fisco. Por tudo isso, a adoção de medidas por parte da Administração Tributária deve ser precedida de análises de percepção, estudando-se o comportamento dos contribuintes (DAMAYANTI, *et al*, 2015).

Na realidade, pela proposta, caso a RFB não reconhecesse, para fins tributários, as operações declaradas pelo contribuinte, este seria "*intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos, acrescidos apenas de juros de mora"*, sem, portanto, a imposição de penalidade (art. 9º). A norma estabeleceu hipóteses em que a declaração seria considerada ineficaz (art. 11). Caso verificada alguma das hipóteses previstas ou caso o sujeito passivo não entregasse a declaração, haveria "*caracterização de omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude*" e as multas de 150% seriam aplicadas[30].

Entretanto, diversos aspectos que procuramos deixar claros aqui neste artigo não foram considerados, bastando que se compare este texto com o da Medida Provisória e se tenha em mente todas as críticas que foram postas pelos contribuintes e praticantes na seara fiscal.

Registrou-se, no Parecer nº 90, de 2015 da Comissão Mista do Congresso Nacional (BRASIL, 2015), que o regramento recebera críticas da comunidade jurídica, de diversos parlamentares e de grande parte dos contribuintes, como já mencionou-se acima, especialmente pela utilização de expressões genéricas que trariam insegurança jurídica aos contribuintes. Sem rejeitar a ideia geral, o Parecer entendeu que ser possível "estabelecer arcabouço legislativo que melhore as relações entre o Fisco e os contribuintes". Sugeriu-se, então, a possibilidade de maior interlocução entre as partes, no que diz respeito às estruturas de planejamento utilizadas, podendo o contribuinte obter uma manifestação

---

http://www.ibet.com.br/medida-que-obriga-informar-planejamento-a-receita-nao-deve-ter-efeito-penal/#more-22770. Acesso em: 18 de maio de 2018.

[30] Conforme o Sumário Executivo da Medida Provisória. Disponível em: <*https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/122464*>. Acesso em 25 set 2018.

fundamentada pelo Fisco sobre seus eventuais planejamentos. Mas estabeleceu-se um prazo para essa manifestação fiscal: até 30 de setembro do segundo ano seguinte àquele em que forem declaradas as operações. Como, de acordo com a MP, o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior deveria ser declarado pelo sujeito passivo até 30 de setembro de cada ano, eventual manifestação do Fisco poderia ocorrer somente três anos após a utilização do esquema.

Na proposta de legislação brasileira e mesmo nas análises do Congresso Nacional, afigura-se que a questão do tempo de informação, análise e reação do Fisco, na forma como expusemos constar das ações e propostas em curso, foi desconsiderada. Também não se falou em intermediários ou promotores dos esquemas, que são o foco das propostas estrangeiras. Ainda, a proposta não veio inserida num projeto de *compliance* cooperativo, que aparentemente era o que a Comissão do Congresso pretendeu, reconhecendo que a relação de transparência entre Fisco e contribuintes tem que ser uma via de dois sentidos. Por isso, vislumbra-se que o projeto de cooperação iniciado pela lei paulista poderia evoluir e tornar-se uma oportunidade interessante para que se volte a pensar, com coerência, segurança e conhecimento de causa, sobre a obrigação de informar ao Fisco estruturas de planejamento fiscal agressivo.

6 A OBRIGAÇÃO DE REVELAR PLANEJAMENTOS FISCAIS E QUESTÕES CONSTITUCIONAIS – BREVES CONSIDERAÇÕES

A obrigação de revelar planejamentos fiscais tem um objetivo específico. Ela não significa pagar mais tributo, diretamente, mas representa uma obrigação extra para o contribuinte, porque eleva sua "carga tributária acessória", com a finalidade de prover conhecimento antecipado, controle e rapidez de reação para a Administração Tributária. Em princípio, como aplicada no Reino Unido, por exemplo, e justificada pela OCDE, essa carga extra recairia sobre os chamados intermediários, como foi descrito alhures.

Se por um lado, a obrigação traria um conhecimento antecipado sobre planejamentos que exploram as inadequações da lei tributária e sobre aqueles que confiam em desencontros e arestas envolvendo sistemas nacionais distintos (planejamento internacional) e, consequentemente, poderia elevar princípios como isonomia e capacidade contributiva, em termos tributários, e justa concorrência, em termos econômicos, por outro lado, uma vez que o poder de inspeção do Estado aumenta, os contribuintes levantam questões concernentes a privacidade, confidencialidade, segurança jurídica e possíveis excessos administrativos.

É importante limitar que o conceito que se tem aqui sobre planejamentos tributários assemelha-se ao de TORRES (2001), para quem, ao conceituá-los, refere-se ao "*procedimento de interpretação do sistema de normas usado como uma técnica preventiva de organização negocial*". Além disso, reitera-se a ideia de SALDANHA SANCHES (2006), que defendeu a legitimidade do planejamento fiscal, que ele chama de "*direito subjetivo do contribuinte e condição necessária para a segurança jurídica nas relações tributárias*". Assim, atos ilícitos não são considerados, mas somente aqueles desenvolvidos dentro dos limites legais. Atos onde os elementos fraude e dolo são típicos não são o objeto nem o escopo de obrigação de revelar planejamentos tributários. Portanto, preocupações sobre investigações criminais transbordam este tópico e, apesar de despertarem grande interesse, seria necessário um estudo específico.

A primeira questão posta, então, e se um aparentemente legal e legítimo procedimento (planejamento tributário), poderia ser controlado ou limitado por qualquer espécie de ação administrativa. Além disso, se essa ação, ainda que seja legalmente prevista, poderia não conter precisas definições que possibilitassem um eventual controle de "freios e contrapesos", evitando excessos por parte da Administração Tributária.

O segundo ponto é analisar dois importantes pilares constitucionais: o poder do Estado de instituir e exigir tributos e o direito dos contribuintes de livremente desenvolverem suas atividades econômicas. Então, o Estado pode tributar desde que isso não crie obstáculos para os contribuintes que querem praticar suas atividades e mesmo organizar-se para pagar a menor carga tributária possível, dentro dos limites da lei. Especificamente, o foco está na legitimidade da ação estatal, sendo necessário analisar isonomia, justiça fiscal, segurança jurídica e direitos fundamentais. Entretanto, faz-se mister considerar essa perspectiva constitucional sob a atual realidade econômica e social.

Na França, por exemplo, a possível implementação da obrigação de revelar planejamentos fiscais agressivos e aplicar penalidades sobre os intermediários desses planejamentos, após a proposta do BEPS, foi considerada (MAJED, 2016). A autora menciona que a Corte Constitucional francesa rejeitou a proposta, que fora incluída no projeto da lei orçamentária de 2014, por considerar a existência de falta de clareza e ambiguidade, criando excessivas inseguranças legais para os contribuintes e o risco de arbitrária aplicação da lei pelas autoridades administrativas. Na mesma decisão, a Corte também discutiu a legalidade e a necessidade de uma precisa definição dos delitos e das multas, ao analisar a possibilidade de imposição de penalidades pecuniárias aos intermediários dos planejamentos, o que poderia trazer prejuízos para a ampla defesa em virtude de uma extensiva definição de "abuso" (FRANÇA, 2014).

Existe, obviamente, uma demanda por uma precisa definição do que seja "agressivo" ou "abusivo" e o efetivo papel dos intermediários e suas eventuais consequências legais. Contudo, prover

essas definições de forma "fechada" poderia fazer o sistema ineficaz. Exatamente porque a maioria dos planejamentos a ser considerada baseia-se na existência de pontos fracos nos sistemas tributários que foram construídos sobre rígidas e positivas regras, tanto por explorar os "*mismatches*" entre diferentes sistemas nacionais, agindo internacionalmente, quanto por explorar brechas existentes em leis ocasionais que foram editadas para atender a interesses econômicos fortuitos ou casos específicos.

Isso porque é possível concluir que a liberação do capital, naquela que ÁVILA (2016) chama de "sociedade líquida" [31] e em uma era de "alta velocidade", impulsionada pela tecnologia e conectada por interesses vários, especialmente econômicos, dissociados dos objetivos sociais do estado, produz leis ocasionais, circunstanciais e imperfeitas, que quanto mais são influenciadas por esses fatores, mais precisam ser atualizadas constantemente. Se isso não é cuidadosamente observado, as deficiências dessas leis e os desencontros entre os diferentes sistemas tributários são um terreno fértil para a elisão tributária e os abusos do poder econômico, levando a indesejáveis e desproporcionais resultados, do ponto de vista legal.

Identificando a existência de problemas constitucionais transnacionais que os países não podem enfrentar individualmente, APPIGNANESI (2016) diz que "*os fatores da globalização desafiam não apenas as Constituições, mas também seus pilares fundamentais*". Fazendo uma abordagem sociológica, a autora inicia com as clássicas teorias do pluralismo e caminha para o funcionalismo, dentro de uma perspectiva sistêmica. Baseando-se nas teorias de Luhman, ela conclui que a Constituição é um "acoplamento estrutural" entre o sistema legal e o sistema político. Nesse ponto, ele destaca que Luhman enfatizou o aparente caráter paradoxal entre rigidez e adaptabilidade, fechamento e abertura do sistema jurídico.

APPIGNANESI (2016) prossegue esclarecendo que Teubner aplica as ferramentas da teoria geral de Luhman para contribuir com a sociologia jurídica combinando uma abordagem formal normativa com aquela da razão (*cognitio).* Um modelo mais avançado do trabalho de Teubner é representado pela lei "policontextual", que se baseia na relativização de vários critérios de racionalidade e seu equilíbrio. Finalmente, Teubner chegou ao seu modelo "*autopoietico*" baseado no paradoxo entre o potencialmente aberto, mas fundamentalmente fechado sistema legal. De acordo com TEUBNER (1987), quanto mais o sistema legal ganha em fechamento operacional e autonomia, mais ele ganha em abertura, no sentido dos fatos sociais, demandas políticas, teorias das ciências sociais e necessidades coletivas.

[31] ÁVILA (2016) usa as expressões "sociedade líquida" e "sociedade de alta velocidade" para referir-se aos grandes valores de mudança, flexibilidade e mobilidade.

Quando falamos de tributação, cada sociedade deve escolher os meios necessários para atingir os fins. O que não pode ser considerado uma solução viável e manter objetivos na Constituição que não podem ser atingidos ou que podem ser facilmente contornados, gerando distorções, em função de interpretações rígidas da lei, desconectadas da realidade dos fatos. A referência é feita a planejamentos tributários que confiam em globalização, internacionalização da economia, facilidade de movimento de capitais e outras opções que a lei tributária, construída sobre paradigmas muitas vezes seculares, como os princípios que regem a questão sobre preços de transferência[32], por exemplo, não consegue acompanhar.

Nesse cenário, a fim de restaurar o caminho para a ordem tributária, é altamente recomendável na prática não privilegiar um princípio constitucional, mas tornar possível defender vários, simultaneamente, como ensina ZAGREBELSKY (1999). Ele defende um "*acordo prático*" para sanar aparentes divergências, que não signifique a mera amputação de potencialidades constitucionais, mas a busca prudente por combinativas, compensatórias e cumulativas soluções que conduzam a um desenvolvimento conjunto de todos os princípios constitucionais e não a seu declínio conjunto.

As circunstâncias admitem, portanto, uma aplicação diferenciada da lei para corrigir desigualdades. Nesse contexto, os limites são expressos pela razoabilidade dentro da lei (MORAES, 2003). Em breve explanação, essa possível aplicação diferenciada somente pode ser considerada dentro de uma ordem constitucional, sem representar discriminação, se existem objetivas e razoáveis justificações, de acordo com critérios valorativos geralmente aceitos, cuja existência deve representar uma relação proporcional entre os meios usados e os fins almejados, conforme explorou-se aqui, no primeiro tópico. Por isso, também uma boa medida é a criação de *rankings* ou *ratings* dos contribuintes, como se providenciou no Reino Unido e como propõe a nova lei paulista (SÃO PAULO, 2018).

Razoabilidade é um princípio que ganha destaque. Sendo assim, a Constituição, embora clara, precisa ser relativizada, porque a legalidade não tem conseguido preencher sua função de garantir liberdade com isonomia. Portanto, a fim de restaurar a igualdade, o positivismo deve ser abrandado.

Analisando o debate sobre planejamento tributário no Brasil, GRECO (2011) pontuou a existência de três fases: a liberdade absoluta, exceto por simulação nas transações; a liberdade, exceto por algumas patologias do negócio jurídico como o abuso da lei, fraude na lei e outras figuras similares, e a liberdade conforme a capacidade contributiva. O autor justifica que a capacidade contributiva, devido a sua função estruturante no sistema tributário, seria mais importante que a legalidade e a igualdade, as

[32] Referência ao conhecido "*Arms Length Principle*".

quais são meros instrumentos para a aplicação daquela, na construção da sociedade livre, justa e solidária. Um aparente conflito entre os princípios da capacidade contributiva, por um lado, e legalidade e autonomia privada de outro pode ser desenhado a partir dessas teses. Contudo, os princípios da generalidade e universalidade em matéria tributária, especialmente em relação a renda, podem ser adicionados ao braço da capacidade contributiva, nessa balança, todos eles enfim, ligados ao meta-princípio da segurança jurídica.

Falando sobre o princípio da segurança jurídica, na visão de ÁVILA (2016), a problemática existiria porque as leis, em especial acrescentem-se as tributárias, não são orientadas para o usuário, uma vez que elas falham ao prover informações relevantes sobre o comportamento que eles devem adotar; as regras carecem de confiabilidade (o cidadão não sabe por quanto tempo elas estarão validas) e o direito não é previsível nem pode ser calculado, o que resulta em uma falta de confiança sobre o futuro. Portanto, ele conclui que a ausência ou baixa intensidade desses elementos instala incerteza, descrédito, indecisão no ambiente social, lançando dúvidas sobre os princípios tradicionais, como a segurança jurídica, capacidade contributiva, igualdade e legalidade.

Nesse contexto, regras de divulgação obrigatória de planejamentos fiscais podem ser utilizadas com o seguinte objetivo: fortalecer a confiança entre os contribuintes e as autoridades fiscais, por permitir uma rápida e objetiva resposta para dúvidas sobre os planejamentos tributários empregados; promover a estabilidade do sistema tributário, não no sentido de sua imutabilidade, mas no sentido de melhora técnica (que eliminaria distorções surgidas a partir de políticas ocasionais que acabam por gerar tratamentos desiguais para casos semelhantes), uma vez que o sistema legal seria realimentado a partir das dúvidas, incertezas e comportamentos revelados pelos próprios contribuintes. Assim, o sistema, além de proteger e promover a isonomia, também promoveria a segurança para os contribuintes quando na *autoliquidação* das obrigações tributárias. Como consequência, reduzem-se as possibilidades de litigio e penalizações.

Brevemente deslocando o foco para a transparência na relação tributária e enxergando a possibilidade de questões envolvendo a confidencialidade de dados, é importante destacar que a administração pública tem o dever de resguardar os dados privados que obtém em razão de seu ofício.

Não existe um problema geral em fornecer informações para a Administração Tributária, porque todos os contribuintes já são compelidos a apresentar declarações anuais e informações detalhadas, fornecendo dados sensíveis (HAMBRE, 2015). Então, a questão tocante a privacidade, quando tratando de revelar planejamentos fiscais, é diminuída primeiro porque a identidade dos contribuintes que usam ou intermediam o planejamento não é revelada, como se viu nos exemplos de Portugal e Reino Unido, segundo porque informações de conteúdo similar já são fornecidas. O sistema de revelação obrigatório

apenas foca em outras informações, mas da mesma maneira, com interesse fiscal. E possível, de outro lado, levantar questões envolvendo segredos comerciais e problemas éticos entre os profissionais e seus clientes, mas este estudo não comporta tratar essa discussão, que requer futuras considerações especificas.

Além disso, é importante refletir sobre o dever de transparência da Administração, que poderia ser demandada a revelar planejamentos usados por terceiros, dos quais tem informação, se um determinado cidadão a requeresse, com base em leis especificas. A resposta é negativa e baseia-se no conceito de interesse legítimo: o interesse do contribuinte em relação a sua privacidade, o qual se refere ao direito de confidencialidade das informações pessoais em poder da administração, é geralmente reconhecido como superior ao direito de acesso a informação e isso justificaria que regras de confidencialidade protegessem sua privacidade, conforme explica HAMBRE (2015, p. 19).

Devido à complexidade, densidade e amplo alcance das normas constitucionais, várias interpretações são possíveis para fazer com que o texto se adeque às necessidades da sociedade. Assim, não existe uma incompatibilidade plena entre os princípios da liberdade ou da segurança jurídica se aplicando regras de revelar planejamentos fiscais. Também não existe conflito entre a privacidade e a mesma obrigação.

A liberdade para organizar operações com cunho econômico e ao mesmo tempo buscar a menor carga tributária possível deve ser balanceada com o dever de pagar tributos de acordo com o princípio da capacidade contributiva, corolário da igualdade. Se em certos momentos históricos a liberdade superou a igualdade (TABORDA, 1998), nesta era pós-globalização é necessário reverter o processo, pensando do ponto de vista dos contemporâneos estados democráticos de direito.

Instrumentos como as regras de revelar planejamentos tributários promovem a “praticabilidade”, ensinada por COSTA (2007) como o conjunto de técnicas que objetivam promover a devida execução do sistema legal. Ela diz as leis devem propiciar o atingimento de seus propósitos públicos e a devida observância pelos cidadãos, de forma simples e eficiente.

É possível que a revelação de planejamentos, que com certeza melhora a praticabilidade do trabalho da Administração Tributária, encontre limites, mas não por restringir liberdades nem privacidade, mas na razoabilidade e proporcionalidade da medida.

Então, caberia às cortes de justiça avaliar esses parâmetros. Em princípio, pode-se indicar que a Administração não poderia requisitar informações que ela já dispõe, a partir de declarações que já lhe são prestadas. Ela também não poderia requisitar todo tipo de informação que eventualmente contivesse

algum tipo de planejamento tributário "indesejado" do ponto de vista administrativo[33], mas apenas focar naqueles que sejam "indesejáveis" do ponto de vista legal, isto é, que alcançam vantagens que não estão de acordo com a "vontade da lei", ainda que em primeiro momento possam estar de acordo com sua letra.

Uma boa medida que não poderia ser constitucionalmente questionada é se o sistema serve para corrigir os erros do legislador ao fazer a lei, que geraram os resultados indesejáveis que se furtam à capacidade contributiva, isonomia e justa concorrência. Isso pode justificar a medida em frente aos temores iniciais sobre a insegurança jurídica. Eventuais inseguranças, que não sejam superadas pelo desenvolvimento da relação de confiança, que tratamos aqui, justificam-se pela busca na construção de uma legislação mais sólida, apropriada e melhor aplicável.

CONCLUSÃO

As ações do BEPS e de outros programas da OCDE não são uma panaceia. A própria Organização, como se mostra aqui na hipótese que foi analisada, reconhece a necessidade de cuidadosos ajustes, para cada realidade, avançando em relação às propostas iniciais, quando, no relatório final, apresenta opções sem, entretanto, promover especificas considerações, deixando isso a cargo de cada administração tributária.

Conjuntos de regras que determinam a revelação de planejamento tributário devem estar ligadas a dois outros tipos de programas: a troca de informação entre as administrações tributárias e programas de *compliance* cooperativo. O primeiro confere efetividade à medida, uma vez que planejamentos tributários que têm sido o foco da obrigação de revelar são eminentemente internacionais e requerem a assistência mútua entre os Fiscos. O segundo demonstra que Fisco e Contribuintes estão atuando em conjunto e não como adversários. Antes que medidas como essa possam funcionar, é necessário que seja fortalecida essa relação, não se podendo migrar de um modelo baseado em auditorias e sanções, diretamente. É plausível concluir que Portugal, por exemplo, que não adota o *common-law*, diferentemente do Reino Unido e Estados Unidos, tem seu programa frustrado por ter pulado esse degrau.

O foco da ação, conforme concepção original, está nos promotores e intermediários dos planejamentos fiscais e não nos contribuintes. O que se quer, eminentemente, é identificar o esquema para reagir contra seu emprego e não multar quem o utiliza e não declara, isso é apenas uma

[33] Pode-se pensar por exemplo, sobre algum comportamento indesejado do ponto de vista administrativo, na regra contida no artigo 127, do CTN (Lei n. 5172, de 1966): ***§ 2º*** *- A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.*

consequência, mas não a causa da instituição do programa. A reação, fundamentalmente, tem objetivo coletivo. Planejamentos tributários normalmente empregam elementos semelhantes e já conhecidos. O que os faz diferentes uns dos outros, na maioria das vezes, é apenas o arranjo ou a composição desses elementos. Assim, descobrindo os arranjos, o Fisco pode atuar de forma a evitar que um (ou mais) promotor ou intermediário organize o mesmo esquema para vários utilizadores efetivos ou potenciais. Para isso, o tempo de informação e reação é essencial. Não adianta receber a informação no ano seguinte ao emprego do planejamento para se manifestar sobre ele dois anos depois, quando um grande universo de contribuintes já o utilizou.

Apesar do Relatório da Comissão mista do Congresso Nacional, que avaliou a proposta na MP nº 685, de 2015, não ter encontrado nenhum óbice de natureza constitucional para a instituição da obrigação de revelar os planejamentos, caso a obrigação venha a ser pensada de forma mais eficiente e recaia sobre os intermediários ou promotores, no Brasil deve-se endereçar estudos em relação a sigilo profissional, segredos comerciais (PETERSON, 2002), intimidade, privacidade, lembrando que a questão em relação ao sigilo bancário, por exemplo, permaneceu entre 2001 e 2016[34] como causa de controvérsias jurisprudenciais e doutrinárias. Além disso, deve-se refletir, se introduzido um programa nesses moldes no Brasil, sobre a capacidade da Administração Pública para mudar rapidamente a legislação para fechar as brechas, considerando princípios constitucionais como legalidade, anterioridade, irretroatividade e segurança jurídica.

Considera-se que o termo “planejamento agressivo” ou “abusivo” não é a melhor expressão e enfrentaria menos rejeição se fossem tratados “planejamentos indesejáveis”. Então, justificando-se porque são indesejáveis, quando comparado o resultado de sua aplicação com o resultado almejado pela lei tributaria, isto é, tributar o fato econômico com universalidade, generalidade e de acordo com a capacidade contributiva, muita coisa mudaria na percepção dessa obrigação de revelá-los.

Por fim, deseja-se que o presente texto induza em todos aqueles interessados na comunidade fiscal uma reflexão sobre a relação de transparência entre Fisco e contribuintes e, especificamente, a obrigação de revelar planejamentos tributários reputados indesejáveis, e se a medida é razoável e proporcional, encontra resguardo no dever de colaboração e traria benefícios para o bem estar geral, com

[34] Em fevereiro de 2016, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no bojo das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº. 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859, bem como no RE 601.314 (submetido à sistemática da repercussão geral), que o artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001 (lei que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras) guarda consonância com a Constituição Federal de 1988.

a redução de custos de auditorias, eliminação da competição injusta e segurança para os contribuintes realmente interessados em cumprir suas obrigações fiscais.

REFERÊNCIAS

APPIGNANESI, Laura. ***Intersystemic Communication in the Society of Society.*** Disponivel em : *<http://rcsl.iscte.pt/rcsl_mt_2016_Vienna__Const_Summaries.htm>*. Acesso em: 21 jul 2018.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição á aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

AVILA, Humberto. **Teoria da Seguranca Juridica**. 4 ed, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

BAKER, Philip. ***The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes***. Intertax, the Netherlands, v. 43, n. I, Kluwer Law International BV, 2015.

BRAITHWAITE, Valerie. ***A New Approach to Tax Compliance***. The Australian National University. Published by Ashgate Publishing Ltd England, 2002. Disponível em: *<https://www.researchgate.net/profile/John_Braithwaite2/publication/237529396_Tax_Compliance_by_the_Very_Wealthy_Red_Flags_of_Risk/links/5449ff620cf244fe9ea6178e.pdf#page=51)>*.Acesso em: 26 jun, 2018.

BRASIL. **Medida Provisória n. 685, de 21 de julho de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Diário Oficial da União - Seção 1 - 22/7/2015, Página 2 (Publicação Original).

BRASIL. **Lei n. 13.202, de 08 de dezembro de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nºs 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Diário Oficial da União - Seção 1 - 9/12/2015, Página 1 (Publicação Original).

BRASIL. CONGRESSO NACIONAL. PARECER nº 90, de 2015 da Comissão Mista, sobre a Medida Provisória (MPV) nº 685, de 21 de julho de 2015. Disponível em: *<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3491451&disposition=inline>*. Acesso em 11 ago 2018.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRIVELLI, Ernesto; De MOOIJ, Ruud e KEEN, Michael. ***Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries***. IMF Working Paper n. 15/118, Mai 2015. 30 paginas. Disponível em: < *https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973*>. Acesso em 11 ago 2018.

CULLIS, J. G. e LEWIS, Alan. ***Why people pay taxes: From a conventional economic model to a model of social convention.*** Journal of Economic Psychology, v. 18, n. 2-3, abr. 1997.

DAMAYANTI, Theresia; SUBEKTI, Imam e BARIDWAN, Zaki. ***The Role of Taxpayer´s Perception of the Government and Society to Improve Tax Compliance.*** University of Brawijaya, Indonesia, v. 4, n. 1, 2015. Disponível em : <*http://www.sciedu.ca/journal/index.php/afr/article/viewFile/6275/3860*>. Acesso em: 28 mar 2018.

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

FRANCA (2014). ***Decision 2014-707 DC du 29 Decembre 2014***. Disponível em: < *https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/decisions/2014707dc/2014707dc_ccc.pdf*>. Acesso em: 21 jul 2018.

GARBARINO, Carlo. ***Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach.*** SDA Bocconi Research Paper n. 188/08, Dec 2008. Disponível em: <*https://ssrn.com/abstract=1428772*>. Acesso em: 10 mai 2018.

GOMES, Ana. **Fiscalidade Agressiva e Fisco Amavel**. Disponível em : <*https://www.publico.pt/2017/04/30/economia/opiniao/fiscalidade-agressiva-e-fisco-amavel-1770472*>, Acesso em: 10 mai 2018.

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

HAMBRE, Anna-Maria. ***Tax Confidentiality – a comparative study and impact assessment of Global Interest.*** Doctoral dissertation, 2015. 350 paginas. Orebro University/Vienna University of Economics and Business. Orebro, Suecia.

KEEN, Michael e SLEMROD, Joel B. ***Optimal Tax Administration.*** IMF Working Paper n. 17/8, Mar 2017. 28 paginas. Disponível em : *https://ssrn.com/abstract=2924371*. Acesso em: 26 jun 2018.

LOPES, Anabela Ferreira. **Atitudes e Comportamentos dos Contribuintes Individuais em relação ao Sistema Fiscal Português - O caso dos custos psicológicos da tributação**. Dissertação de Mestrado, 2011. 128 paginas. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Portugal.

MAJED. LEILA. ***Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under action 12 of BEPS***. ABDF – Brazilian association of finance law. Disponivel em: <*http://www.abdf.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=2175*>. Acesso em: 9 mai 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 15 ed, São Paulo: Atlas, 2003.

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

NEF - Núcleo de Estudos Fiscais/FGV Direito SP. **A nova Lei de Conformidade: São Paulo na era da modernidade do Fisco responsivo.** Coord. André Rodrigues Corrêa, Isaías Coelho e Eurico Marcos Diniz de Santi – Sao Paulo/SP, Abr. 2018.

OCDE (2006). **Declaração de Seul**. OCDE Publishing, Paris. Disponível em: *<http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf>*. Acesso em: 17 set 2018.

OCDE (2008). ***Study into the role of Tax Intermediaries*.** OCDE Publishing, Paris. Disponível em: *<http://www.oecd.org/tax/administration/studyintotheroleoftaxintermediaries.htm>*. Acesso em: 26 jun. 2018.

OCDE (2011). ***Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure.*** OCDE Publishing, Paris. Disponível em: *<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm>*. Acesso em: 26 jun. 2018.

OCDE (2014). **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.** OCDE Publishing, Paris. Disponível em: *<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>*. Acesso em: 26 jun. 2018.

OCDE (2015), ***Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report***, OCDE/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing, Paris. Disponível em: *<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>*. Acesso em: 26 jun. 2018.

PARADA, Marcio Henrique Sales. **Os modelos gerais de tributação aplicados a realidades culturais e econômicas diversas e os reflexos na relação entre Fisco e Contribuintes**. Disponível em : *<https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/o/dibt/Modelos-Gerais-de-Tributa%C3%A7%C3%A3o-Parada.pdf>*. Acesso em 25 Set 2018.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PETERSON, Andrew Franklin. ***Trade Secrets and Confidentiality: Attorney Ethics in the Silent World of Tax Planning***, 17 BYU J. Pub. L. 163, 2002. Disponível em : *<https://digitalcommons.law.byu.edu/jpl/vol17/iss1/8>*. Acesso em: 11 mai. 2018.

PISTONE, Pasquale. ***Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law***. WORLD TAX JOURNAL. v. 6, n. 1, Fev 2014. 7 paginas. Disponível em: *< https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2014_01_int_4.html>*. Acesso em 21 ago 2018.

PORTUGAL. **Decreto-Lei n. 29/2008, de 25 de fevereiro de 2008**. Diário da República n.º 39/2008, Série I, Emissor: Ministério das Finanças e da Administração Pública de Portugal.

PORTUGAL. **Relatório Do Combate A Fraude E Evasão Fiscais.** Ministério das Finanças e da Administração Pública Português, 2016. Disponível em: *<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=97ee2d71-68aa-495f-aba8-7bc68a88a524>*. Acesso em: 11 mai. 2018.

REINO UNIDO (2004). DOTAS. ***Disclosure of tax avoidance Schemes***, HM Revenue and Customs (HMRC), Disponível em: *<https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/701190/DOTAS-March.pdf>*. Acesso em: 26 jun. 2018.

ROCHA. Sérgio André. **A importância do processo administrativo fiscal**. RFDT n. 27/97, maio/junho de 2007.

ROCHA. Sérgio André. **Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte**. Revista de Direito Tributário Atual/RDTA, n. 39, p. 507-527, 2018.

RODAS, Sérgio. **Com MP 685, punitivismo conhecido no Direito Penal chega ao Tributário**. 31 de agosto de 2015. Disponível em: *http://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direito-penal-chega-tributario.* Acesso em: 26 jun 2017.

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

SÃO PAULO, BRASIL. **Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018**. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária. Diario Oficial do Estado de São Paulo, Volume 128, Número 64, 7 de abril de 2018.

TABORDA. Maren Guimarães. **O princípio da igualdade em perspectiva histórica: conteúdo, alcance e direções.** Revista de Direito Administrativo, Rio de janeiro, n. 211, jan./mar. 1998. p. 244.

TEUBNER, Gunther. ***Introduction to Autopoietic Law***. In Teubner, Gunther, *Autopoietic Law: a New Approach to Law and Society (1987)*, de Gruyter, Berlin, New York, 1, 1-11.

TORRES, Heleno Taveira**. Direito Tributario Internacional: Planejamento Tributario e operações transnacionais.** Sao Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. **O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global.** Revista Consultor Jurídico, 26 de Julho de 2015. Disponível em : *<https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento>*. Acesso em: 09 Mai de 2018.

TOWERY, Erin M. ***How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence from Schedule UTP,*** 2012. Disponivel em: *<http://www.irs.gov/uac/Prepared-Remarks-of-Commissioner-Douglas-H.-Shulman-before-the-American-Bar-Association>*. Acesso em: 26 jun, 2018.

UNIÃO EUROPEIA. **Diretiva do Conselho da União Europeia n. 2018/822**, de 25 de Maio de 2018, publicada no Jornal Oficial da União Europeia em 05 de Junho de 2018.

VIEIRA, Lauriana Rita Pires. ***Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas***. Dissertação de Mestrado, 2014. 99 paginas. Contabilidade e Finanças - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Portugal. Disponível em : *<http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf>,* Acesso em: 11 mai. 2018.

ZAGREBELSKY, Gustavo. ***El Derecho Dúctil: Ley, derechos, justicia.*** Trad. de Marina Gascón. 3. ed, Madrid: Editora Trotta S.A, 1999. p. 16.