

BEPS e planejamento tributário internacional

Paulo Ayres Barreto
Professor Associado USP

Roteiro

- Tributação internacional e o planejamento tributário
- O Projeto BEPS
 - Plano de Ação 6
 - Plano de Ação 2
 - Plano de Ação 12
- O direito positivo brasileiro e a quádrupla refutação do Congresso Nacional às pretensões de se ampliar os poderes da administração para a desconsideração de negócios jurídicos tributários;
- O caso *Apple*
- Considerações Finais

Tributação Internacional

- Desafios
- Harmonizar interesses dos investidores e os interesses dos Estados
- Objetivos:
 - (a) proteger os ordenamentos contra violações;
 - (b) ver respeitados princípios fundamentais da tributação das atividades (não-discriminação, neutralidade tributária, necessidade de evitar a dupla tributação, livre iniciativa e autonomia da vontade)

Tributação Internacional – Pontos de Atenção

- Complexidade temática e conflito de interesses;
- Noção de estabelecimento x atuação no mercado;
- Sanções sociais;
- Transparência como meta;
- A opção brasileira;
- Limites constitucionais a serem observados.

BEPS e a preocupação com a “dupla não tributação”

- OCDE: “Há a necessidade de complementar os *standards* de tributação existentes que foram desenhados para prevenir a bitributação com instrumentos que impeçam a dupla não tributação em áreas anteriormente não abrangidas pelos *standards* internacionais e que **lidem com casos de nenhuma ou baixa tributação** relacionados com práticas que artificialmente segregam renda tributável das atividades que a geram”.
- Em 24/11/2016 foi publicado o texto da Convenção Multilateral para implemento de medidas de prevenção à erosão da base.
- Assinatura em Paris: junho de 2017.
- 48 páginas, 39 artigos.
- Desafios:
 - Interpretar o tratado;
 - Interpretar a convenção multilateral;
 - Resolver as antinomias.

Projeto BEPS - Ação 6: Prevenção de abuso de tratados

- Convenção Multilateral – Parte III, art. 6, item “1” - modificar os tratados bilaterais para incluir no preâmbulo o seguinte texto:
 - “Intending to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions),”.
 - Tradução livre: “Visando a eliminar a dupla tributação com respeito aos tributos cobertos por este acordo sem criar oportunidades para a não tributação ou tributação reduzida por meio de evasão ou elisão fiscal (inclusive por meio de estruturas de *treaty-shopping* com a finalidade de obter efeitos deste tratado para o benefício indireto de residentes de terceiras jurisdições).”
- **Desafio: perquirir o que consiste um “abuso”/“uso impróprio” dos tratados**

Efeitos do Uso Abusivo de Tratados

- Significativa perda de arrecadação;
- Desincentivo a outros Estados para a negociação de tratados;
- Fenômeno da dupla não-tributação;

Plano de Ação 6: Desafios Brasileiros

- **Compaginar as reformas que o projeto BEPS exige com os interesses do país, com vistas ao seu desenvolvimento.**
- **Riscos:**
 - (i) redução do nível de investimentos estrangeiros;
 - (ii) altos custos de conformidade originados pela adoção de medidas de combate a situações abusivas;
 - (iii) mitigação das possibilidades de inserção de empresas domésticas no plano internacional.

Planejamento tributário “agressivo” e o BEPS

- **Plano de Ação do BEPS (OCDE):** ênfase no combate ao “planejamento tributário agressivo”
- Não há uma definição clara e precisa do conceito de “planejamento tributário agressivo”;
- Marta Caldas: “**adoção** de determinados **comportamentos que aproveitam** disparidades e **tecnicidades das normas** ou ordenamentos fiscais, (...) **gerando uma vantagem não prevista**, que excede a justificção econômica subjacente ao comportamento, (por isso não artificial), acarretando assim, uma redução significativa da **justa quota-parte de contribuição** do contribuinte, em termos que compromete os princípios da equidade e justiça fiscal. (...) **Trata-se de um planejamento fiscal legal, mas imoral.**”

BEPS e a preocupação com a “dupla não tributação”

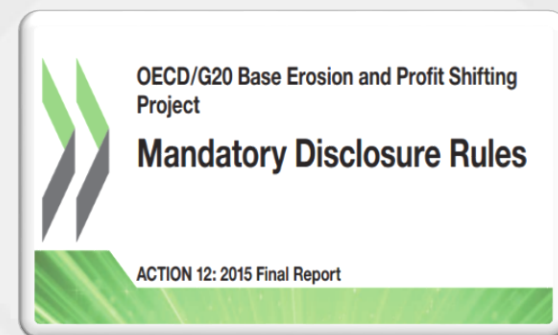
- **Ação 2:** descreve a erosão da base tributária a partir de binômios como dupla dedução ou dedução/não tributação, propondo medidas para neutralizar os efeitos dos instrumentos e entidades híbridos.
- OCDE: uma das justificativas é que as **empresas multinacionais** poderiam utilizar essas **estratégias de “planejamento tributário agressivo”** para reduzir sua carga tributária, **distorcendo a livre concorrência**.
- Instrumentos/institutos híbridos (ações preferenciais, debêntures participativas, JCP, etc.) podem ser utilizados **por outras razões comerciais ou econômicas genuínas**.

O Plano de Ação 12 do Projeto BEPS e a recomendação das regras de *mandatory disclosure*

- Relatório Final da Ação nº 12, publicado em 05/10/2015

- Princípios dos regimes de declaração obrigatória:

- Clareza e facilidade de entendimento;
- Equilíbrio entre *compliance costs* e ganhos para a Administração;
- Eficiência em obter informações relevantes;
- Identificar de maneira precisa as operações a serem declaradas;
- Flexibilidade e dinamismo para responder a novos riscos;
- Uso eficaz das informações.



- Mera agilização da constituição e cobrança do crédito tributário?

O Plano de Ação 12 e o regime de declaração obrigatória da MP 685/15

- Devem ser declarados atos e negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento do tributo quando:

- Não possuem razões extratributárias relevantes;
- Forma não usual, negócio jurídico indireto, cláusula que desnature efeitos de negócio típico;
- Atos ou negócios jurídicos previstos em ato da SRFB.

Não satisfazem o requisito de clareza;

Não adotam quaisquer das orientações do Plano de Ação 12 do BEPS;

Obrigam o contribuinte a qualificar juridicamente seus atos em categorias amplas e fluidas que a SRFB e o CARF entendem dar azo à possibilidade de desconsideração de efeitos.

O Plano de Ação 12 e o regime de declaração obrigatória da MP 685/15

- OCDE: “Regimes de declaração obrigatória devem ser delineados da forma mais clara possível, a fim de prover segurança aos contribuintes sobre o que está sendo requerido pelo regime. A falta de clareza e segurança poderá levar ao inesperado fracasso da declaração (e a imposição de sanções), o que pode aumentar a resistência dos contribuintes em relação a tais regras. Ademais, a falta de clareza pode resultar no recebimento pela Administração Tributária de informações irrelevantes ou de baixa qualidade”
- Somente num ambiente de *enhanced relationship* entre fisco e contribuinte será possível que o regime de declaração obrigatória seja bem-sucedido. A imposição de um regime de declaração obrigatória que não seja claro e preveja pesadas sanções pelo seu descumprimento contribui para a insegurança dos investidores estrangeiros e para o desvio de investimentos e de capitais para outras jurisdições.

Primeira refutação à ampliação dos limites ao planejamento tributário: projeto do CTN

- O artigo 74 do projeto original:

Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.

Segunda refutação à ampliação dos limites ao planejamento tributário: PLC que daria origem à LC 104/01

- A minuta enviada pela Receita Federal ao Planalto previa poderes muito mais abrangentes do que a redação enviada pela presidência da república ao Congresso (que veio a ser convertida na LC 104/01).
- Em face dos claros sinais de que o projeto não teria bom acatamento no âmbito do Congresso Nacional, procedeu-se a ajustes significativos ao texto, reduzindo seu alcance.

Terceira refutação à ampliação dos limites ao planejamento tributário: MP 66/02

- Procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa para a desconsideração dos atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, na forma do parágrafo único do artigo 116 do CTN;

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - **falta de propósito negocial**; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Quarta refutação à ampliação dos limites ao planejamento tributário: MP 685/15

- Declaração de planejamentos tributários (DPLAT) ou Declaração de Informações de Operações Relevantes (DIOR);

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

- I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;
- II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou
- III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

O Planejamento Tributário e o caso *Apple*

- **Anos 1980**
 - O governo irlandês concede regimes tributários especiais à *Apple* em troca de empregos gerados por uma fábrica da empresa.
 - Concomitantemente, a empresa abre duas subsidiárias na Irlanda, possibilitando o planejamento que ficou conhecido como “*double Irish with a Dutch Sandwich*”.
- **2012-2015**
 - Exposição dos planejamentos na imprensa internacional
 - Projeto BEPS com repercussões na União Europeia
- **2016**
 - A União Europeia ordena que a Irlanda cobre cerca de EU\$ 13 bi em tributos da *Apple*, por fatos geradores ocorridos entre 2003 e 2014.

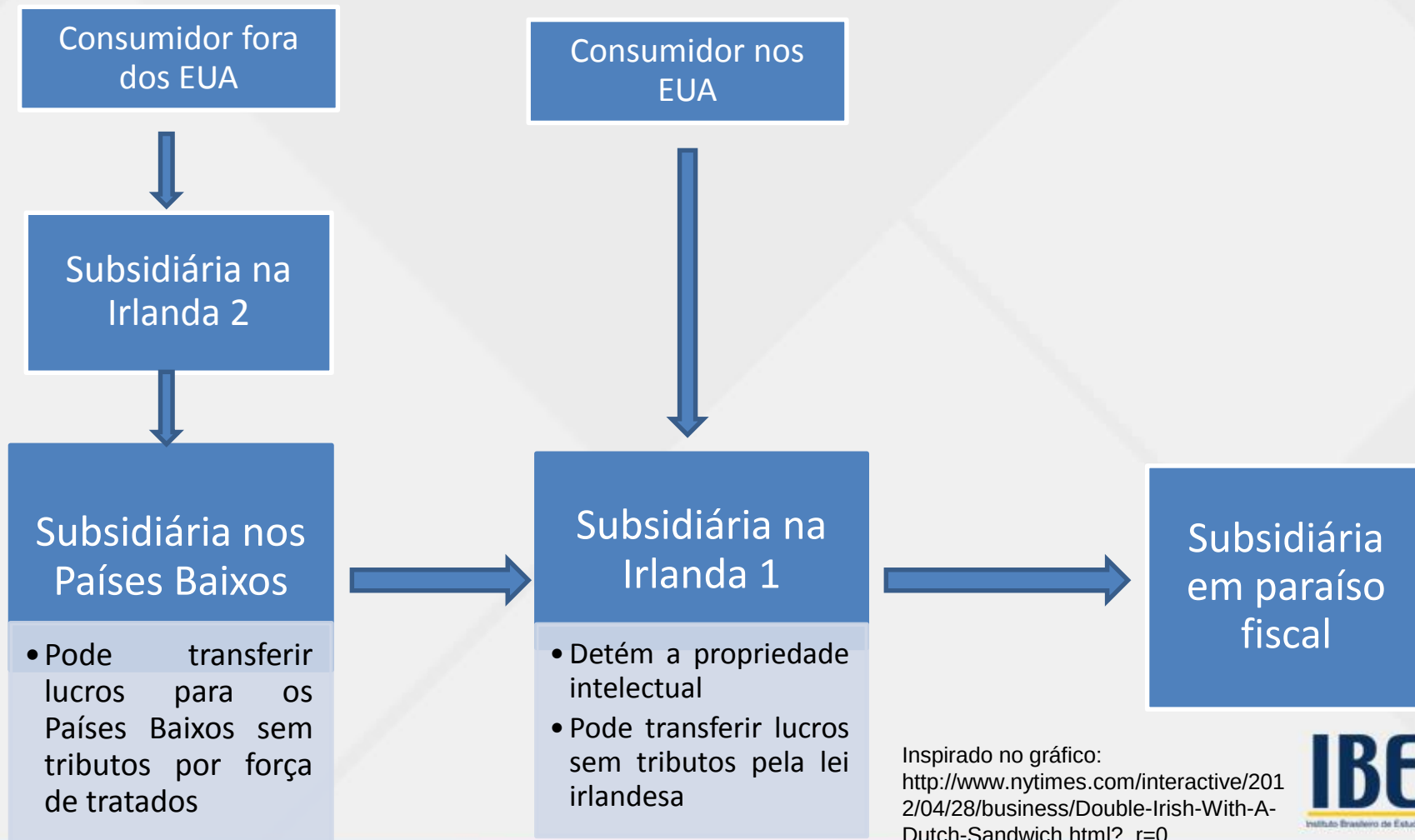
Fontes:

<http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>

<http://money.cnn.com/2016/08/30/technology/apple-tax-eu-us-ireland/>

<http://www.nytimes.com/2016/08/31/technology/apple-tax-eu-ireland.html>

“Double Irish with Dutch Sandwich”



Reação dos Estados Unidos à Autuação da *Apple*

- O Departamento do Tesouro dos Estados Unidos afirmou que a ação da Comissão Europeia “poderia ameaçar deterioração no investimento estrangeiro, no clima de negócios na Europa e no importante espírito de parceria econômica entre os Estados Unidos e a União Europeia” (trad. livre)
- O porta-voz da Casa Branca afirmou que se trataria de “transferência de receitas dos contribuintes americanos para a União Europeia” e que a Administração do Presidente Barack Obama lutaria pelos “contribuintes americanos e pelas empresas americanas no exterior, quando tratados injustamente”.

Fontes:

<http://www.nytimes.com/2016/08/31/technology/apple-tax-eu-ireland.html>

<http://money.cnn.com/2016/08/30/technology/apple-tax-eu-us-ireland/>

“Se a programação levada a cabo nesses **planos** perseguir objetivos que se justifiquem como **empresarialmente verdadeiros, segundo formas jurídicas permitidas, em que haja efetiva produção e circulação de riquezas** e não apenas artifícios dolosos para evitar a incidência tributária, **a economia resultante será perfeitamente legítima**. Diante de duas ou mais possibilidades de implementação de um negócio jurídico válido, não haveria por que determinar a escolha do meio mais oneroso apenas para satisfazer a voracidade estatal na arrecadação dos tributos”

(Paulo de Barros Carvalho)

OBRIGADO!

O art. 116, parágrafo único do CTN e o “abuso” no planejamento tributário

Luís Flavio Neto

Mestre e doutor USP

Reorganizações societárias, segregação de atividades - Análise da jurisprudência do CARF

Tácio Lacerda Gama

Professor PUC/SP e IBET

Sócio do Lacerda Gama Advogados

Plano de exposição

1. Hipóteses
2. Aspectos contextuais - novos e não tão novos elementos do planejamento tributário
3. Aspectos legais – ausência de critérios
4. Aspectos factuais
5. Para uma metódica de análise do planejamento

1. Hipótese

A era das certezas efêmeras – sobre os efeitos das redes sociais na nossa forma de ver o mundo

Um conselho da minha avó e uma metáfora sobre o mar

E o que tem Renan e Lava-Jato a ver com
tudo isso?

2. Aspectos contextuais

Novos e não tão novos elementos do
planejamento tributário

Novos elementos para o planejamento

1. A nova contabilidade e a expressa determinação para que a substância econômica prevaleça sobre a forma jurídica;
2. Determinação da CVM no mesmo sentido;
3. Usurpações de competência por parte das administrações tributárias (revogar ágio sem lei; estabelecer limite de endividamento sem lei; glosar créditos de ICMS sem decisão do STF) e oposição do Poder Judiciário.
4. Decisões do CARF que, por unanimidade, corrigem abusos da fiscalização em matéria de ágio.

Os antigos ou não tão novos elementos

1. Forte desconfiança recíproca entre fisco e contribuinte;
2. Necessidade de criar ambiente favorável para negócios;
3. Ausência de procedimento especial para situações de planejamento tributário;
4. Pequena incidência de casos de planejamento que chegam ao Judiciário.

3. Aspectos legais

CARF, AC 9101-002.937 - 2016

- Liberdade econômica – direito de estruturar a exploração de suas atividades da forma mais eficiente
- Inexistência de obrigação legal de concentração do universo patrimonial de um indivíduo ou sociedade em uma única Pessoa Jurídica

3. Aspectos legais

CARF, AC 9101-002.937 - 2016

- Para adequação à sistemática do lucro presumido: exigência é apenas a atenção aos requisitos legais (receita + ausência de obrigatoriedade de adesão ao lucro real)
- Não há motivos extratributários para segmentação das unidades e adesão ao presumido

4. Aspectos factuais

CARF, AC 9101-002.937 - 2016

- Assunção da efetiva responsabilidade pela atividade desenvolvida
- Assunção, pela pessoa jurídica segregada, dos riscos e das benesses sobre os ativos recebidos como contribuição ao capital social
- Coerência negocial
- Prática de preços de mercado entre as partes segregadas

4. Aspectos factuais

CARF, AC 9101-002.937 - 2016

- Confusão de titularidade dos recebíveis e dos passivos – ausência de autonomia entre as partes
- Informes financeiros devidamente formalizados e segregados

4. Aspectos factuais

CARF, AC 9101-002.937 - 2016

- Localização contígua das empresas
- Estrutura operacional capaz de suprir a demanda da fonte produtora de rendimentos
- Centralização de atividades administrativas
- Existência de operações realizadas fora do grupo empresarial

5. Para uma metódica na análise do planejamento tributário

- 1- Houve transição da legalidade estrita para a igualdade/capacidade contributiva?
- 2 – A substância econômica deve prevalecer sobre a forma jurídica?
- 3- Para a legitimidade do planejamento tributário é necessário ter propósito comercial?
- 4- O CARF implementou a norma geral antielisiva, mesmo sem uma lei que a veiculasse?
- 5- Os tribunais administrativos são o único e melhor lugar para se discutir planejamento tributário?

Ainda sobre a metáfora do mar...

Tacio Lacerda Gama
tacio@lacerdagama.com.br

Planejamento tributário: aspectos racionais e comportamentais

Fabrício Costa Resende de Campos
Mestre PUC/SP e Juiz TIT/SP

- ***Homo economicus***

- *Ator racional, sempre em busca da maximização da utilidade.*

- *Sob a ótica da racionalidade econômica, qual a dinâmica entre o pagamento voluntário de tributos e o opção pelo planejamento tributário e/ou evasão fiscal?*
- *Modelo econômico de de Allingham e Sandmo (1972)*

$$UE = (1 - p).U.(v + t.(y - x)) + p.U.(v - \theta.t.(y - x))$$

p = probabilidade de fiscalização

v = renda verdadeira (depois dos impostos)

t = alíquota do imposto

y = renda tributável

x = renda declarada pelo contribuinte

θ = penalidade aplicada pela autoridade fiscal

- *Minimizando a equação de utilidade, os contribuintes não incorreriam em planejamentos tributários agressivos ou não pagariam imposto se:*

$$p < \frac{t}{(t + \theta)}$$

- *Considerando no Brasil uma penalidade de 75% e uma alíquota média de IR de 25%, teríamos planejamentos fiscais agressivos e sonegação fiscal se o percentual mínimo de fiscalização fosse **inferior a 25%**!*

50 XIII CONGRESSO ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

	Acompanhamento Diferenciado				Elevada Capacidade Contributiva		Demais			
	CNPJ	Crédito	CPF	Crédito	CPF	Crédito	CNPJ	Crédito	CPF	Crédito
DELEX São Paulo	0	0,00	0	0,00			0	0,00	0	0,00
DEINF São Paulo	78	16.429.674.804,03	0	0,00			16	28.830.934,75	0	0,00
DEMAC São Paulo	0	0,00	0	0,00	1	168.181.634,41	0	0,00	0	0,00
DEAIN São Paulo	76	8.639.550.470,37	0	0,00	0	0,00	10	8.388.635.330,57	0	0,00
DEFIS São Paulo	316	15.197.763.383,29	25	137.811.769,52	151	408.629.341,80	169	1.879.630.286,66	153	131.449.629,21
DERPF São Paulo	0	0,00	4	6.745.150,87	16	12.889.679,83	0	0,00	98	37.373.632,22

Dados Fiscalizações e Lançamentos RFB (2006 – 2014)

- *Com base nos dados de lançamento da RFB (2006 até 2014), a probabilidade de fiscalização média para residentes no Município de São Paulo:*
 - *PJ em acompanhamento diferenciado - **0,5%**;*
 - *Demais PJ - **0,12%**;*
 - *PF - **0,06%**.*

	<i>sim</i>	<i>não</i>
<i>Você incorreria em planejamentos tributários agressivos ou não pagaria tributos dadas as seguintes condições:</i>		
<i>1) Caso você investisse o dinheiro do não pagamento de tributos e obtivesse retorno <u>superior</u> à SELIC e a multa.</i>	<i><u>49,25%</u></i>	<i><u>50,75%</u></i>
<i>2) A probabilidade de fiscalização é muito pequena.</i>	<i><u>29,85%</u></i>	<i><u>70,15%</u></i>

- *Com base no modelo econômico de Allingham e Sandmo (1972), a pergunta 2 deveria ter resultado mais expressivo para o “sim”*
- *Há alguma influência comportamental na decisão?*

- Aspectos comportamentais do planejamento tributário
 - Religião (Boone, Khurana e Raman, 2012): a moral religiosa tem correlação negativa com o planejamento tributário agressivo e a evasão – católicos tem menor propensão em relação aos protestantes; *Archival*
 - Bens públicos (Alm, McClelland e Schulze, 1992): os indivíduos valorizam os bens públicos que seus pagamentos de impostos financiam - correlação negativa com o planejamento tributário agressivo e a evasão; *Experimental*

- **Medidas impopulares** (Alm, Jackson e McKee, 1993): o planejamento tributário agressivo e a evasão fiscal aumentam consideravelmente se for adotada unilateralmente pelo Governo uma medida impopular que indicará majoração da carga fiscal; **Experimental**
- **Desigualdade fiscal** (Becker, Büchner e Sleeking, 1987): a percepção de desigualdade na carga fiscal entre os indivíduos incrementa o planejamento tributário agressivo e a evasão fiscal; **Experimental**

- Aumento na fiscalização

Mittone, 2004

evasão fiscal

fiscalização

Experiência

Experiência Brasileira (Silva, 2004)

- Fiscalização

Aumento na fiscalização de PF representou aumento no cumprimento voluntário de obrigações tributárias, mas representou uma redução de declarantes per capita (retribuição)

- Reforço da fiscalização

“grupo da

conformidade

Experiência

- Caso CPMF

Representou aumento no cumprimento voluntário de obrigações tributárias, mas representou uma redução do IRPF pago por declarante (retribuição)

qualidade e

passivo e a

os

qualidades;

1967):

- maior

- *Portanto, desconsiderar o planejamento tributário é uma medida arrecadatória eficiente?*
 - *Altos índices de conformidade fiscal são observados tanto em altos níveis de coerção, quanto em altos níveis de confiança entre contribuintes e Fisco (Muehlbacher, Kirchler e Schwarzenberger, 2011)*

OBRIGADO!

Simulação, fraude, sonegação e aplicação da multa qualificada na desconsideração de planejamentos tributários

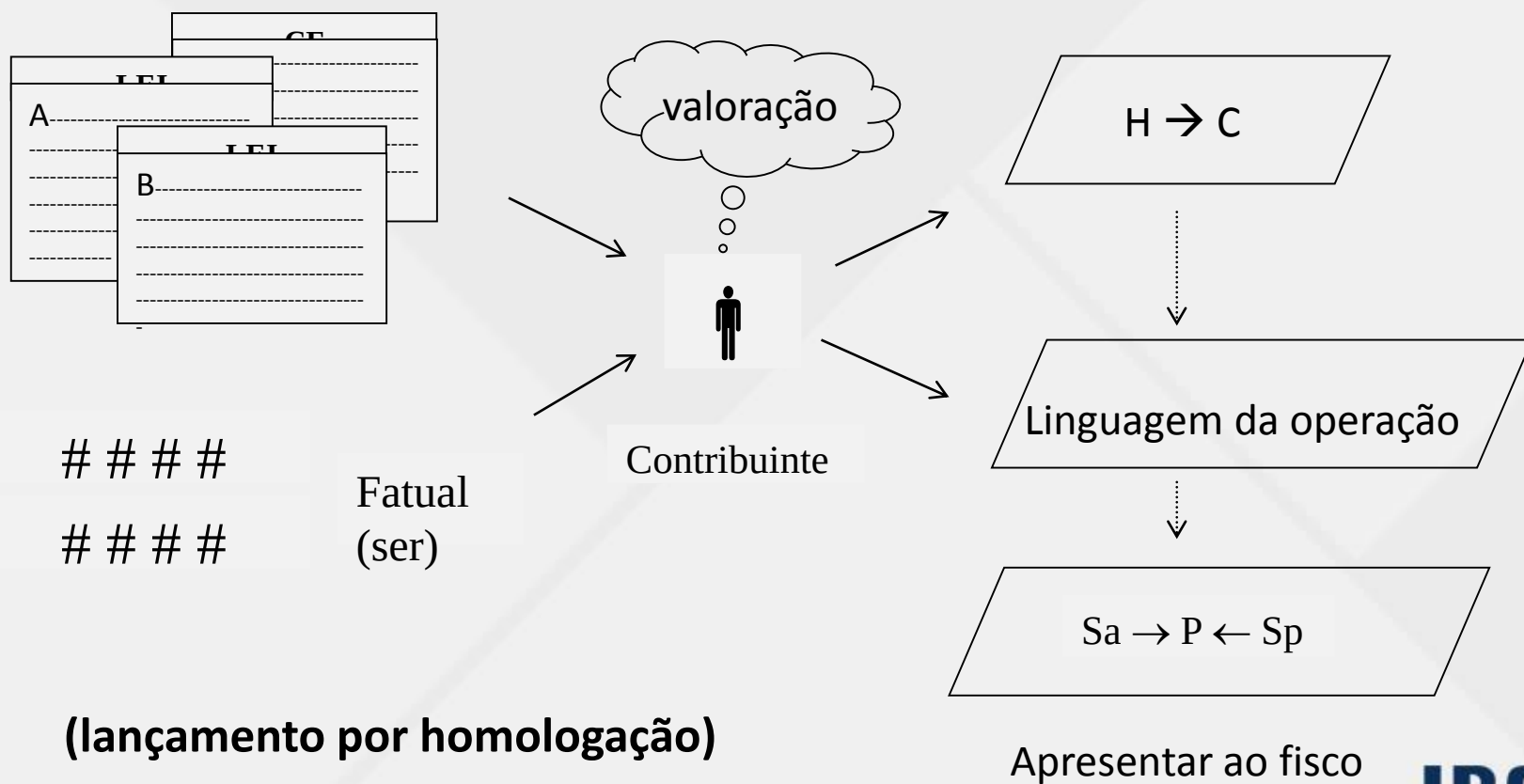
Aurora Tomazini de Carvalho
Doutora PUC/SP e Professora UEL

- **Planejamento Tributário:**

Quando sujeito passivo tributário, organiza ou reestrutura seus negócios, de forma lícita, com vista a diminuir sua carga tributária, entramos no âmbito do denominado "planejamento tributário".

Todo planejamento tributário importa uma interpretação por parte do sujeito passivo de seus negócios e a criação de uma linguagem mediante a qual suas estruturas (organização societária) são constituídas juridicamente. Sobre esta linguagem ele faz incidir ou não as normas tributárias (nos casos de lançamento por homologação), que ele próprio interpreta como incidentes ou não sobre tal linguagem.

- Planejamento Tributário:



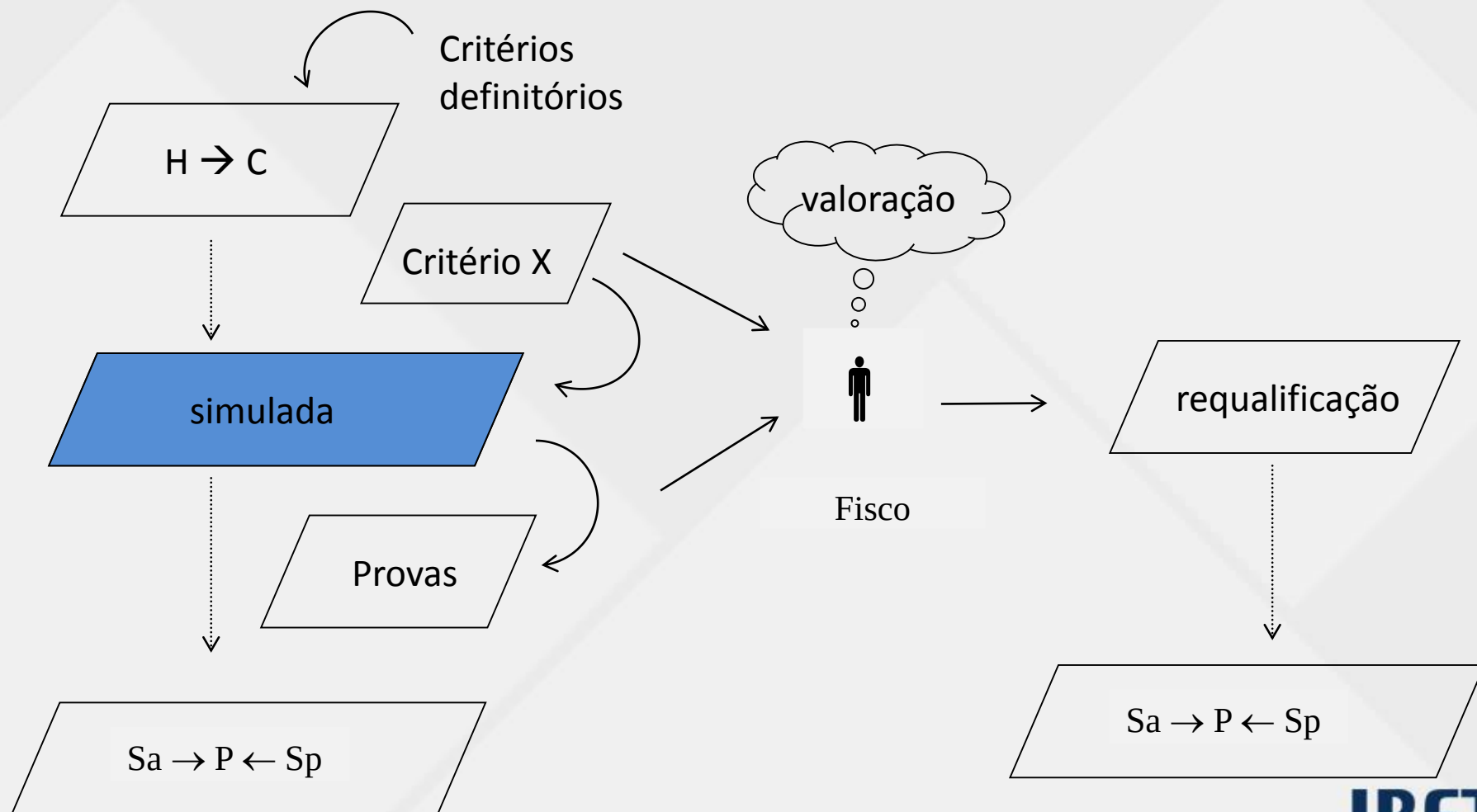
Planejamento Tributário – conduta está no âmbito da licitude.

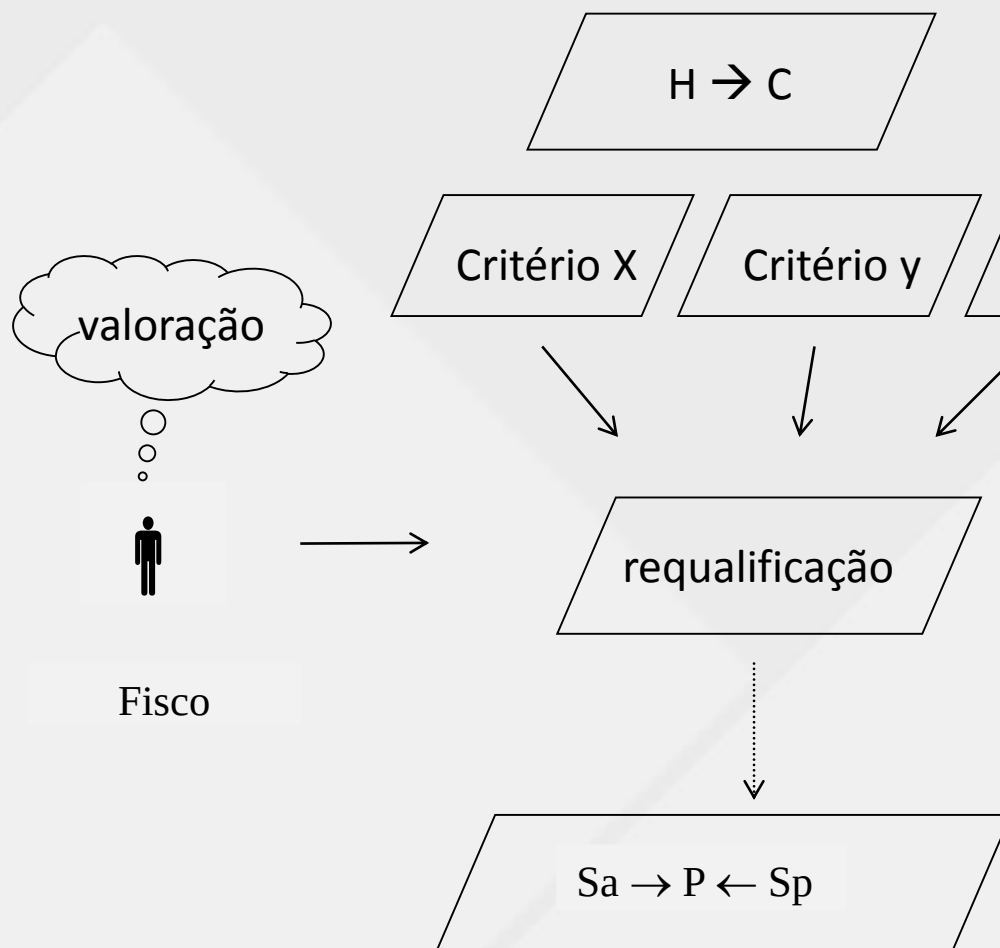
- que é o agir no âmbito da licitude?
- Tudo que não está proibido está permitido
- Illicitude: - proibição no sistema
 - não cumprimento de uma obrigação imposta normativamente
 - conduta valorada negativamente em hipóteses de normas sancionadoras
- A ilicitude é marcada por critérios bem definidos.

- **Elisão, evasão e elusão:**

	Operações negociais realizadas mediante
Elisão	Práticas lícitas
Evasão	Práticas ilícitas - previamente delimitadas em hipóteses normativas sancionadoras
Elusão	Práticas “ilícitas” – constituídas em razão de critérios valorativos

A ilicitude é determinada por critérios subjetivos (valorativos) em cada caso





- Os critérios para a requalificação são determinados por atos de valoração do aplicador e não em razão de o SP ter agido em descumprimento a condutas tipificadas juridicamente (no âmbito da ilicitude)

- **Insegurança no Planejamento Tributário**

Estudo do planejamento – estudo de casos

Impossibilidade de planejamento

Ato de coragem

- **Fundamentação jurídica para a requalificação**

Art. 116 do CTN , art. 149 e 142 CTN

- **Aplicação da multa qualificada**

Arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64

Arts. 1º. da Lei 4.729/65 e da Lei 8.137/90

	Operações negociais realizadas mediante	Requalificação para efeitos tributários
Elisão	Práticas lícitas	Não há requalificação
Elusão	Práticas ilícitas – constituídas em razão de critérios valorativos	Desconsideração das operações
Evasão	Práticas ilícitas - previamente delimitadas em hipóteses normativas sancionadoras	Desconsideração + multa qualificada

- Acórdão 1401.001697 – Halliburton 11/08/16
- Artigo livro do congresso

Obrigada!
aurora@ibet.com.br
@auroratomazini