PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

**A obrigação de divulgação de planejamentos tributários
agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do
Projeto BEPS da OCDE/G20**

Tese de Doutorado

Orientador: Prof. Associado GERD WILLI ROTHMANN

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo-SP

2017

PHELIPPE TOLEDO PIRES DE OLIVEIRA

**A obrigação de divulgação de planejamentos tributários
agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do
Projeto BEPS da OCDE/G20**

Tese de Doutorado apresentada à Banca Examinadora
do Programa de Pós-Graduação em Direito, da
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na
área de concentração Direito Econômico, Financeiro e
Tributário (DEF), sob a orientação do Professor
Associado GERD WILLI ROTHMANN.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo-SP
2017**

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de.

A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20/Phelippe Toledo Pires de Oliveira – 2017. 333 f.

Orientador: Gerd Willi Rothmann.

Tese (Doutorado em Direito) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

1. Projeto BEPS da OCDE/G20. 2. Planejamentos Tributários Agressivos. 3. Divulgação. 4. Medida Provisória nº 685/2015.

Nome: Phelippe Toledo Pires de Oliveira

Título: A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20.

Tese de Doutorado apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário (DEF), sob a orientação do Professor Associado GERD WILLI ROTHMANN.

Banca realizada em: _____/_____/2017.

Resultado:_____.

Banca Examinadora:

Presidente: Prof. GERD WILLI ROTHMANN Instituição: Universidade de São Paulo

1. Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

2. Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

3. Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

4. Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

5. Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento:_____ Assinatura:_____

AGRADECIMENTOS

Devo especial agradecimento ao Professor Dr. Gerd Willi Rothmann, meu orientador desde o Mestrado na Pós-Graduação na Universidade de São Paulo, exemplo de professor e pessoa. Agradeço pela confiança em mim depositada, pela liberdade para a condução da pesquisa e pelas sugestões para aprimorar o trabalho.

Agradeço também aos Professores Dr. Roberto Quiroga Mosquera e Dr. Heleno Taveira Torres por suas considerações no exame de qualificação para o Doutorado. Suas valiosas observações ajudaram imensamente no redimensionamento e no aperfeiçoamento do trabalho ora apresentado.

Devo agradecimentos ainda aos Professores Dr. José Levi Mello do Amaral Júnior, Dr. Humberto Bergmann Ávila, Dr. Luís Eduardo Schoueri, Dr. Fernando Dias Menezes de Almeida, Dra. Flávia Mori Sarti e Dra. Úrsula Dias Peres pelas disciplinas que me foram lecionadas na Pós-Graduação da Universidade de São Paulo durante o Doutorado.

Agradeço também ao Professor Dr. Mark Gergen, que gentilmente aceitou supervisionar minha pesquisa no período de três meses que passei como pesquisador visitante na Universidade da Califórnia – Berkeley. Esse período foi fundamental para aprofundar a pesquisa que resultou no presente trabalho.

Devo agradecimentos ainda à Professora Dra. Karem Jureidini Dias pela delicadeza de me fornecer cópia do parecer da Comissão de Direito Tributário da OAB sobre a Medida Provisória nº 685/2015 do qual foi signatária, bem assim ao colega Caio Augusto Takano por igual gentileza em relação à sua Dissertação de Mestrado.

Não poderia deixar de agradecer também a todos os colegas que, de alguma forma, contribuíram para as discussões que resultaram nesse trabalho, em especial, ao Dr. Diogo de Andrade Figueiredo e ao Dr. Markus Hoel Lie, da Universidade de Tromsø, com quem tive o prazer de conviver durante o período como pesquisador visitante.

Por fim, um agradecimento especial, também, para minha esposa, Diana Piatti de Barros Lobo, pela revisão ortográfica da minuta deste trabalho, bem assim pelas sugestões para o seu aprimoramento. Evidentemente, eventuais erros ou incorreções são de minha inteira responsabilidade.

Aos meus pais, Adalberto e Vera Lúcia, pelo apoio
e amor incondicional.

À minha amada esposa e companheira, Diana, pelo
incentivo e compreensão em todos os momentos,
em especial, nos últimos três meses de pesquisa
que passei no exterior.

Ao meu filho querido, Daniel, que traz,
diariamente, alegria ao nosso lar.

RESUMO

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20**. 333 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2017.

A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos ganhou maior notoriedade a partir do Projeto BEPS da OCDE/G20, que teve início em 2012. O estudo faz um breve apanhado de questões subjacentes ao referido projeto, tais como, a origem e os problemas causados pela erosão da base tributável e transferência de lucros, assim como os mecanismos utilizados pelos países para combater esses problemas. Em seguida, a análise se volta para a Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20, que teve como propósito o desenvolvimento de recomendações concernentes à elaboração de regras de divulgação obrigatória de transações, arranjos ou estruturas agressivas ou abusivas. O trabalho examina a experiência estrangeira na matéria, com foco nos regimes existentes nos EUA, Reino Unido, Portugal, México e na tentativa malsucedida de introdução destas regras na França. Após analisar, em tese, alguns aspectos jurídico-econômicos relacionados à implementação de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários no Brasil (*e.g.* potenciais benefícios para o fisco e os contribuintes, natureza jurídica dessas regras e suas eventuais limitações e desafios), passa-se à análise crítica das regras trazidas pela Medida Provisória nº 685/2015, que introduziu a divulgação obrigatória de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro. O exame da medida provisória centra-se em alguns de seus principais aspectos, entre os quais, os tributos abrangidos pela divulgação, as pessoas obrigadas a efetuar-las, as transações passíveis de divulgação e a penalidade aplicável em caso de descumprimento da obrigação. Por fim, o estudo aprofunda o exame de alguns dos problemas apontados em relação às regras brasileiras, que culminaram na sua rejeição pelo Congresso Nacional, efetuando ainda uma breve contextualização das discussões judiciais a respeito do tema, bem assim eventuais alternativas a esse regime e as perspectivas para eventual legislação futura.

Palavras-chave: Projeto BEPS da OCDE/G20. Planejamentos Tributários Agressivos. Divulgação. Medida Provisória nº 685/2015.

ABSTRACT

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **Mandatory disclosure rules for aggressive tax planning under Brazilian law: an analysis in light of the OECD/G20 BEPS Project.** 333 f. Doctoral Thesis (Doctor's Degree) – Law School, Universidade de São Paulo, 2017.

Mandatory disclosure rules for aggressive tax planning gained greater prominence due to the OECD/G20 BEPS Project, which began in 2012. This study provides a brief overview of the underlying issues involving the project, such as the origin and problems caused by base erosion and profit shifting, as well as the mechanisms used by countries worldwide to address these problems. It then analyzes OECD/G20 BEPS Action 12, which aimed to develop recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures. The study examines other countries' experiences with regard to mandatory disclosure rules, focusing on existing regimes in the USA, UK, Portugal, Mexico and the failed attempt to introduce these rules in France. After analyzing, in theory, some juridical and economic aspects related to the implementation of mandatory disclosure rules in Brazil (potential benefits for the tax administration and taxpayers, legal nature of these rules, their possible limitations and challenges), the study turns to the rules introduced by Provisional Measure n° 685/2015, which introduced mandatory disclosure of tax planning in the Brazilian legal system. The examination of the provisional measure focuses on some of its main aspects, among which are the taxes covered by the disclosure, the persons required to carry it out, the transactions subject to disclosure and the penalty applicable in case of non-compliance. Finally, the study further examines some of the problems in relation to Brazilian mandatory disclosure rules that led to its rejection by the Congress, also making a brief contextualization of the judicial discussions on the subject, as well as potential alternatives to this regime and the prospects for possible future legislation.

Keywords: OECD/G20 BEPS Project. Aggressive Tax Planning. Mandatory Disclosure. Provisional Measure n° 685/2015.

RÉSUMÉ

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **Les règles de communication obligatoire d'informations dans le système juridique brésilien: une analyse vis-à-vis du Projet BEPS de l'OCDE/G20.** 333 f. Thèse (Doctorat) – Faculté de Droit, Universidade de São Paulo, 2017.

La communication obligatoire d'informations sur les schémas de planification fiscale agressive a acquis une plus grande notoriété à partir du Projet BEPS de l'OCDE/G20, qui a débuté en 2012. L'étude fait un bref aperçu des problèmes sous-jacents à ce projet, comme l'origine et les problèmes causés par l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, ainsi que les mécanismes utilisés par les pays pour lutter contre ces problèmes. Ensuite, l'analyse se tourne vers l'action 12 du Projet BEPS de l'OCDE / G20, qui visait à élaborer des recommandations concernant la définition d'un régime de communication obligatoire d'informations applicable à des transactions, dispositifs ou structures de nature agressive ou abusive. Le document examine l'expérience à l'étranger dans ce domaine, en se concentrant sur les États-Unis, le Royaume-Uni, le Portugal, le Mexique et la tentative infructueuse d'introduire ces règles en France. Après avoir analysé, en théorie, certains aspects juridiques et économiques liés à la mise en œuvre de la communication obligatoire d'informations sur les schémas de planification fiscale au Brésil (les avantages potentiels pour les autorités fiscales et les contribuables, la nature juridique de ces règles et leurs éventuelles limitations et défis), l'étude analyse critiquement les règles introduites par la Mesure Provisoire n° 685/2015, qui a introduit la communication obligatoire d'informations sur les schémas de planification fiscale dans le système juridique brésilien. L'examen de la mesure provisoire se concentre sur certains de ses principaux aspects, parmi lesquels, les impôts visés par la communication obligatoire, les personnes tenues de l'exécuter, les opérations soumises à la communication et la peine applicable en cas de violation de l'obligation de communication. Enfin, l'étude approfondit l'examen de certains des problèmes identifiés par rapport aux règles brésiliennes, aboutissant à son rejet par le Congrès, en faisant une brève contextualisation des discussions juridiques sur le sujet, ainsi que des solutions possibles au régime et perspectives pour une éventuelle législation dans l'avenir.

Mots-clés: Projet BEPS de l'OCDE/G20. Planification fiscale agressive. Communication obligatoire d'information. Mesure Provisoire n° 685/2015.

SUMÁRIO RESUMIDO

Introdução	1
Capítulo I – O problema da erosão da base tributável e o Projeto BEPS da OCDE/G20 ...	9
1.1 A origem do problema da erosão da base tributável	10
1.2 Os precedentes de erosão da base tributável no contexto mundial e a discussão envolvendo a moralidade e a responsabilidade social corporativa.....	16
1.3 Os efeitos deletérios da erosão da base tributável.....	19
1.4 Os mecanismos existentes para combater a erosão da base tributável.....	21
1.5 A evolução do Projeto BEPS da OCDE/G20 e suas múltiplas ações	29
1.6 Síntese conclusiva do capítulo	43
Capítulo II – A divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e a Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20	45
2.1 A dificuldade de se definir o que seja um “planejamento tributário agressivo”	46
2.2 O contexto do desenvolvimento das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	54
2.3 Diferenças entre as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários e as demais iniciativas para melhorar a transparência.....	62
2.4 Os objetivos, elementos e princípios básicos das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	65
2.5 As recomendações do relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20	68
2.6 Síntese conclusiva do capítulo	83
Capítulo III – A experiência estrangeira em relação à divulgação obrigatória de planejamentos tributários: um paradigma a ser seguido?	86
3.1 O início da divulgação obrigatória nos Estados Unidos	88
3.2 O sistema britânico de divulgação obrigatória de planejamentos tributários.....	100
3.3 A declaração de <i>planeamento fiscal</i> do sistema português	115
3.4 O regime mexicano de divulgação de informações sobre operações relevantes.....	120
3.5 A tentativa frustrada de se introduzir uma declaração de otimização fiscal na França..	124
3.6 Síntese conclusiva do capítulo	131
Capítulo IV – A obrigação de divulgação de planejamentos tributários no sistema brasileiro: aspectos preliminares	134
4.1 Os possíveis benefícios das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários no contexto brasileiro.....	134
4.2 A natureza jurídica da obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro	142
4.3 Principais limites das obrigações acessórias aplicáveis também à obrigação de divulgação de planejamentos tributários	147
4.4 Reforço à importância das obrigações acessórias no contexto econômico-jurídico brasileiro: mais um argumento favorável à divulgação obrigatória de planejamentos tributários	168
4.5 Desafios em relação à obrigação de divulgação de planejamentos tributários no sistema brasileiro.....	173

4.6 Síntese conclusiva do capítulo	184
Capítulo V – As regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas na legislação brasileira pela Medida Provisória nº 685/2015.....	187
5.1 Considerações iniciais sobre as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015	188
5.2 Os tributos abrangidos pelas regras brasileiras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	193
5.3 As pessoas obrigadas a divulgar o conjunto de operações.....	199
5.4 As transações abrangidas pela obrigação de divulgação.....	208
5.5 As consequências do cumprimento da obrigação de divulgação e da apreciação da validade das operações pelas autoridades tributárias	229
5.6 Sanção aplicável em razão da não divulgação	235
5.7 As hipóteses de ineficácia da declaração	244
5.8 A modalidade de divulgação consultiva.....	246
5.9 Síntese conclusiva do capítulo	252
Capítulo VI – A frustração das regras brasileiras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: deve-se insistir ou modificar o modelo adotado?	256
6.1 O trâmite legislativo da Medida Provisória nº 685/2015: prenúncio da controvérsia.....	257
6.2 A discussão judicial envolvendo as regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: panorama da controvérsia	260
6.3 Análise de algumas das críticas em relação às regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: aprofundamento da controvérsia	266
6.4 Reflexão sobre algumas propostas apresentadas em substituição ao regime introduzido pela Medida Provisória nº 685/2015: alternativas para eliminar as controvérsias	274
6.5 Recomendações para eventual nova legislação.....	281
6.6 Síntese conclusiva do capítulo	289
Conclusão	293
Bibliografia.....	295
Anexo A – Linha do tempo do Projeto BEPS da OCDE/G20.....	318
Anexo B – Quadro comparativo das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários nos países examinados no trabalho	319
Anexo C – Redação original da Medida Provisória nº 685/2015	322
Anexo D – Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 685/2015	324
Anexo E – Projeto de Lei de Conversão (“PLV”) nº 22/2015.....	326
Anexo F – Redação de proposta de emenda substitutiva efetuada pelo CCiF	328
Sumário completo.....	330

ABREVIATURAS E SIGLAS

ADE – Ato Declaratório Executivo
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU – Advocacia-Geral da União
ATAF – Fórum das Administrações Fiscais Africanas
BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*
BRICS – Grupo de países emergentes composto por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCiF – Centro de Cidadania Fiscal
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFC – *Controlled Foreign Corporations*
CFF – *Código Fiscal de la Federación*
CGI – *Côte général des impôts*
CGU/AGU – Consultoria-Geral da União
CIAT – Centro Interamericano de Administrações Tributárias
CIOT – *Chartered Institute of Taxation*
CJUE – Corte de Justiça da União Europeia
CM – Convenção Modelo
CREDAF – *Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations Fiscales*
CTN – Código Tributário Nacional
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DASN – Declaração Anual do Simples Nacional
DDHC – Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789
DEFIS – Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização
DERAT – Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária
DGFIP – *Direction Générale des Finances Publiques*
DGI – Diretor-Geral de Impostos
DIPJ – Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica
DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
DNVSF – *Direction National des Vérifications des Situations Fiscales*
DOTAS – *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*
DIOR – Declaração de Informações de Operações Relevantes
DPLAT – Declaração de Planejamento Tributário
DRJ – Delegacia Regional de Julgamento
EC – Emenda Constitucional
ECF – Escrituração Contábil Fiscal
EPP – Empresa de Pequeno Porte
ETNC – *État ou Territoire Non Coopératif*
EUA – Estados Unidos da América
FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo
FMI – Fundo Monetário Internacional
FSC – *Foreign Sales Corporation*
HMRC – *High Majesty Revenue & Customs*
G20 – Grupo dos 20 (formado pelas dezenove maiores economias e a União Europeia)
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IN – Instrução Normativa
 INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social
 IRC – *Internal Revenue Code*
 IRPC – Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas
 IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
 IRPS – Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares
 IRS – *Internal Revenue Service*
 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
 IVA – Imposto sobre o Valor Agregado
 JITSIC - *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration*
 LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
 LC – Lei Complementar
 MDR – *Mandatory Disclosure Rules*
 ME – Microempresa
 MP – Medida Provisória
 PEC – Proposta de Emenda Constitucional
 PwC – *Pricewaterhouse Coopers*
 OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
 OEA – Operador Econômico Autorizado
 OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
 OECE – Organização Europeia para a Cooperação Econômica
 OTSA – *Office of Tax Shelter Analysis*
 PIB – Produto Interno Bruto
 PL – Projeto de Lei
 PLV – Projeto de Lei de Conversão proveniente de Medida Provisória
 PRORELIT – Programa de Redução de Litígios Tributários
 PSB – Partido Socialista Brasileiro
 RFB – Receita Federal do Brasil
 SAT – *Servicio de Administración Tributaria*
 SGCT – Secretaria-Geral do Contencioso
 SP – Estado de São Paulo
 SPED – Sistema Público de Escrituração Digital
 STJ – Superior Tribunal de Justiça
 STF – Supremo Tribunal Federal
 UE – União Europeia
 VADR – *VAT Disclosure Regime*
 ZFM – Zona Franca da Madeira

INTRODUÇÃO

Antes de começar efetivamente a analisar “a divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20”, parece importante, primeiramente, efetuar: (i) alguns esclarecimentos iniciais em relação ao objeto do presente trabalho; (ii) uma limitação de escopo, com o intuito de bem delimitar a análise pretendida com a presente tese; (iii) uma breve exposição das razões da originalidade e perguntas que se pretende responder no decorrer do trabalho; e, por fim, (iv) a apresentação do trabalho.

I. Esclarecimentos iniciais em relação ao objeto do trabalho

Este trabalho começou a ser elaborado em janeiro de 2014. À época, a OCDE havia recentemente publicado um relatório tratando do problema da erosão da base tributável e transferência de lucros para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação (“*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”)¹, assim como outro contendo um conjunto de medidas para combater essas práticas (“*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”)². Esses relatórios delimitaram o escopo do chamado “Projeto BEPS da OCDE/G20”³.

O Projeto BEPS da OCDE/G20 ainda era recente. Havia uma série de incertezas em relação aos seus possíveis resultados e as implicações para os diferentes países. O objetivo inicial dessa tese era analisar “os possíveis impactos das recomendações propostas no âmbito do Projeto BEPS na legislação brasileira”. Tratava-se de tema de pesquisa bastante desafiador e audacioso, notadamente, em razão de sua abrangência e da falta de propostas de medidas concretas para servir de base para o estudo.

Em julho de 2015, houve a publicação da Medida Provisória nº 685/2015. Essa norma contemplava regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários em seus arts. 7º a 12. Sua exposição de motivos deixava claro que a norma havia sido inspirada no

¹ OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013

² OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

³ Conforme será analisado em detalhes no Capítulo I, o “Projeto BEPS da OCDE/G20” consistiu em uma iniciativa do G20, encabeçada pela OCDE, que contemplava um conjunto de medidas com o objetivo de lutar contra as estratégias agressivas dos contribuintes para reduzir e até mesmo eliminar o pagamento de tributos. Para maiores informações sobre o referido projeto, conferir item 1.5 deste trabalho.

Projeto BEPS⁴. Tratava-se da primeira medida concreta tomada pelo governo brasileiro com o intuito de implementar algum tipo de iniciativa do Projeto BEPS da OCDE/G20 no ordenamento jurídico pátrio.

Tão logo publicada, a Medida Provisória nº 685/2015 deu ensejo a diversas discussões acadêmicas. Foram levantadas inúmeras questões em relação às regras brasileiras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários. Essas questões iam desde a adequação das regras brasileiras às recomendações propostas no âmbito da minuta de relatório da Ação 12 do Projeto BEPS (então, recentemente publicada), até a conformidade dessas regras com as demais normas do ordenamento jurídico nacional.

A publicação da Medida Provisória nº 685/2015 exigiu a readequação do estudo que estava sendo elaborado. A análise de apenas uma das ações do Projeto BEPS da OCDE/G20 permitiria o aprofundamento do objeto do estudo, que não seria apenas um panorama geral do Projeto BEPS. Do mesmo modo, o exame de uma medida já implementada no ordenamento brasileiro confirmava a importância do estudo, além de servir de referência concreta para a análise da matéria.

O foco do trabalho foi, assim, redimensionado por recomendação da banca de qualificação, em exame realizado em setembro de 2015. Passou a ser o exame da “obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20”. O exame dessas regras no ordenamento nacional tinha como referência as normas contidas na então recém-publicada Medida Provisória nº 685/2015.

A despeito das regras de divulgação de planejamento tributário contidas na Medida Provisória nº 685/2015 não terem sido aprovadas quando de sua votação pelo Congresso Nacional no final de 2015, sua análise permanece conveniente e oportuna. Um estudo aprofundado das regras contidas nessa norma permitirá o seu aperfeiçoamento na hipótese de sua eventual reintrodução no ordenamento brasileiro no futuro, o que, diga-se, não somente parece possível como bastante provável que aconteça.

Importante efetuar um registro: a matéria objeto do presente estudo encontra-se em constante evolução. A cada dia que passa, surgem novas informações em relação ao Projeto BEPS da OCDE/G20 e suas múltiplas ações. A todo momento, os países

⁴ Uma análise detalhada das regras brasileiras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015 será efetuada quando do Capítulo V deste trabalho.

consideram propostas legislativas para introduzir ou aperfeiçoar a legislação existente adequando-as às recomendações do projeto. Por essa razão, foi necessário efetuar um corte temporal, levando-se em consideração o material disponível até 31 de janeiro de 2017.

II. Limitação de escopo

A matéria objeto de estudo no presente trabalho é a “obrigação de divulgação de planejamentos tributários ‘agressivos’ no ordenamento brasileiro à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20”. Esse tema tangencia vários assuntos, tais como, as demais ações do projeto em referência, a questão dos limites ao planejamento tributário, ou mesmo discussões envolvendo uma norma geral antielisiva⁵, para citar apenas alguns.

Importante deixar claro, desde o início, que o presente trabalho não tem a pretensão de examinar: (1) as minúcias de todas as ações e relatórios concernentes ao Projeto BEPS da OCDE/G20, centrando-se na sua concepção, desenvolvimento e nas recomendações em relação à sua Ação 12, que trata da divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos; (2) eventuais limites aos planejamentos tributários; tampouco (3) critérios adequados para a definição de uma norma geral antielisiva.

Esses e outros assuntos foram, por vezes, “arrastados” para dentro do trabalho. Isso ocorreu, notadamente, em razão: de críticas por parte da doutrina em relação ao instituto (*e.g.* livre iniciativa, proporcionalidade, autoincriminação); de aspectos jurídicos e não jurídicos em relação à implementação dessas regras contidas no relatório final referente à Ação 12 ou seus comentários (*e.g.* norma geral antielisiva, custo de conformidade); e de institutos contidos na Medida Provisória nº 685/2015 (*e.g.* a modalidade consultiva).

Nessas hipóteses, a análise desses assuntos e institutos se dá de forma incidental, sem a preocupação desses temas serem efetivamente exauridos no presente trabalho. O intuito da análise desses temas é apenas corroborar ou refutar algum argumento relacionado às regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários no

⁵ Esse tipo de norma é considerado por alguns doutrinadores como “antielusiva”, tendo em vista que permitiria a desconsideração de atos e negócios jurídicos com propósito abusivo (“elusão”). Entretanto, optou-se nesse trabalho por utilizar a nomenclatura pela qual essa norma é usualmente referida pela doutrina brasileira: “norma geral antielisiva”.

ordenamento jurídico brasileiro ou melhor compreender as regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015 no contexto do Projeto BEPS.

III. Razões da originalidade e perguntas que se pretende responder

O trabalho pretende trazer uma contribuição original à ciência do direito por duas razões principais: (1) analisa em detalhes a obrigação de divulgação de planejamentos tributários introduzida pela Medida Provisória nº 685/2015, matéria objeto de poucos estudos pela doutrina até o momento e sem um posicionamento jurisprudencial conclusivo; e (2) o exame das regras brasileiras ocorre tendo como principal referência a Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20.

Nesse aspecto, procura-se responder no decorrer do trabalho a algumas questões, entre elas:

- (1) Qual a origem das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários “agressivos” e como essas regras relacionam-se com as demais iniciativas para melhorar a transparência entre contribuintes e fisco?
- (2) Qual a relação entre o Projeto BEPS da OCDE/G20 e as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários “agressivos” objeto de sua Ação 12?
- (3) Como as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários se desenvolveram em outros países?
- (4) Qual seria a natureza jurídica da obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro, bem assim seus limites?
- (5) Como as regras brasileiras introduzidas nos arts. 7º a 12 da Medida Provisória nº 685/2015 se compatibilizam com as recomendações trazidas no relatório da Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20?
- (6) Como algumas das alternativas propostas em relação à divulgação de planejamentos tributários relacionam-se com a Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20? e
- (7) O que poderia ser efetuado para o aperfeiçoamento das regras introduzidas pela

Medida Provisória nº 685/2015 no caso de eventual legislação futura sobre a matéria?

IV. Apresentação do trabalho

O estudo foi dividido em seis capítulos. Os três primeiros buscam analisar essas medidas no plano internacional, tendo como foco a origem das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários e seu desenvolvimento, com destaque para a experiência de outros países. Os três últimos procuram analisar essas medidas no plano nacional, tendo como parâmetro alguns limites impostos pelo ordenamento brasileiro, relacionando-as às recomendações no âmbito do Projeto BEPS da OCDE/G20.

No primeiro capítulo (**Capítulo I – O problema da erosão da base tributável e o Projeto BEPS da OCDE/G20**), a ideia é contextualizar as propostas para o desenvolvimento de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários com o problema da erosão da base tributável e o surgimento do Projeto BEPS. Nesse sentido, busca-se analisar a origem do problema da erosão da base tributável, examinando, inclusive, casos de empresas multinacionais que se utilizaram de estruturas que causam a erosão da base tributável e suas repercussões. Procura-se também analisar alguns dos efeitos deletérios da erosão da base tributável na economia dos países e os mecanismos para combater os comportamentos dos contribuintes que causam erosão da base tributária. Por fim, é efetuada uma síntese das etapas do andamento do projeto até sua conclusão.

A análise do Projeto BEPS e suas múltiplas ações é importante, na medida em que ele serviu de justificativa para a edição das regras brasileiras sobre o assunto. Essa análise serve também de alicerce para verificar em que medida a Ação 12 do referido projeto, que trata das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários “agressivos”, relaciona-se com o problema da erosão da base tributável e transferência de lucros.

No segundo capítulo (**Capítulo II – A divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e a Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20**) dá-se ênfase às regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários objeto da Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20. O capítulo inicia-se com a análise da definição de planejamento tributário “agressivo”, com a finalidade de tentar delimitar o âmbito de aplicação dessas regras. Em seguida, examina-se o contexto do desenvolvimento das regras de divulgação

obrigatória de planejamentos tributários em âmbito mundial e sua correlação com outras iniciativas de transparência como, por exemplo, a cooperação para o cumprimento das obrigações tributárias. A partir daí, analisam-se os objetivos, elementos e princípios básicos que devem nortear as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários. Segue-se, então, o exame detalhado das recomendações contidas no relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS. O objetivo desse capítulo é estabelecer parâmetros para a análise das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários no ordenamento brasileiro.

No terceiro capítulo (**Capítulo III – A experiência estrangeira em relação à divulgação obrigatória de planejamentos tributários: um paradigma a ser seguido?**), busca-se analisar a existência e o conteúdo de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários em outros países. Aprofunda-se o estudo do tema no âmbito internacional, analisando regras do gênero não somente nos países que serviram de base para a elaboração das recomendações da OCDE, como também em outros países não contemplados no relatório. O exame da experiência estrangeira é essencial para compreender as recomendações da OCDE, bem como os comentários efetuados no âmbito da Ação 12 do Projeto BEPS, na medida em que parte das observações refletem as preocupações de membros da sociedade civil em relação aos seus próprios regimes. A análise procura se ater a alguns principais elementos dessas regras, entre os quais, as transações passíveis de divulgação, o conteúdo das informações, a pessoa responsável pela divulgação e as penalidades aplicáveis em caso de descumprimento da obrigação. O exame abrange também eventuais regimes secundários existentes e algumas propostas legislativas. Na medida do possível, são examinadas críticas efetuadas pela doutrina em relação a alguns aspectos dos respectivos regimes.

No quarto capítulo (**Capítulo IV – A obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento brasileiro: aspectos preliminares**), são examinados aspectos jurídicos e econômicos relacionados à divulgação obrigatória de planejamentos tributários. Nesse capítulo, a análise desses aspectos se dá em tese, sem considerar uma norma de divulgação obrigatória de planejamentos tributários específica. O capítulo inicia-se com a análise dos possíveis benefícios da divulgação de planejamentos tributários. Em seguida, faz-se o exame da natureza jurídica de uma norma do gênero no ordenamento jurídico brasileiro. A partir dessa análise, é possível antecipar quais os principais limites que as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários estariam sujeitas no

ordenamento pátrio. Sob esse aspecto, dá-se ênfase à questão do custo de conformidade dessas regras, na medida em que essa foi uma das grandes preocupações manifestadas na Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20, procurando-se demonstrar não somente que o país está atento ao problema do custo de conformidade de suas obrigações acessórias, como também que essas obrigações seriam necessárias no contexto jurídico-econômico brasileiro. Finalmente, são analisados também nesse capítulo eventuais desafios em relação à introdução da obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento brasileiro: é o caso, por exemplo, da inexistência de uma norma geral antielisiva eficaz, do princípio da livre iniciativa, da vedação à autoincriminação e da observância do sigilo fiscal.

No quinto capítulo (**Capítulo V – As regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas na legislação brasileira pela Medida Provisória nº 685/2015**), analisam-se os principais aspectos relacionados aos arts. 7º a 12 da Medida Provisória nº 685/2015, que teria introduzido a obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro. O capítulo tem início com uma breve síntese das regras, o contexto em que essas regras foram introduzidas na legislação brasileira, bem assim alguns aspectos da declaração que implementaria essa obrigação. Em seguida, examinam-se os tributos abrangidos pelas regras brasileiras, levando-se em consideração a redação do dispositivo, algumas características do federalismo fiscal brasileiro e as espécies tributárias existentes. Segue-se, então, a análise das pessoas obrigadas a efetuar a divulgação, com destaque para o conceito de sujeito passivo na legislação tributária e as implicações da atribuição de responsabilidade, única e exclusiva, ao sujeito passivo. Após, procura-se examinar as transações abrangidas pela obrigação de divulgação, com ênfase para as hipóteses que dão ensejo à divulgação obrigatória: atos e negócios que não possuam razões extratributárias relevantes; forma adotada não for usual, for utilizado negócio jurídico indireto ou com cláusula que desnature os efeitos de um contrato típico; e atos e negócios relacionados pela autoridade fiscal. Analisam-se, ainda, as consequências do cumprimento da obrigação e a sanção aplicável na hipótese de não divulgação. Em seguida, efetua-se uma análise das hipóteses de ineficácia da declaração e suas consequências. Finalmente, examina-se a divulgação consultiva, fazendo considerações sobre como essa modalidade se insere no contexto de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários.

No sexto e último capítulo (**VI – A frustração das regras brasileiras**

introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: deve-se insistir ou modificar o modelo adotado?), procura-se aprofundar o exame de alguns dos principais problemas apontados em relação às regras brasileiras, bem como de eventuais alternativas a esse regime. O capítulo inicia-se com o exame do trâmite legislativo e as discussões em relação à Medida Provisória nº 685/2015 no Congresso Nacional. Essa análise permite evidenciar algumas das controvérsias existentes em relação às regras brasileiras, que possivelmente influenciaram sua não aprovação. Após, efetua-se um resumo de algumas discussões judiciais envolvendo os arts 7º a 12 da Medida Provisória nº 685/2015, com destaque para os argumentos aduzidos no âmbito da ADI nº 5.366 e de outra ação judicial em sede de controle difuso de constitucionalidade. O exame dessas ações e de seus argumentos servem para corroborar o entendimento de que a matéria é controvertida e de que alguns dos fundamentos utilizados para defender ou atacar as regras brasileiras são equivocados. Em seguida, aprofunda-se o exame de algumas críticas em relação às regras introduzidas pela referida medida provisória (*e.g.* regulamentação da norma geral antielisiva, violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa e incerteza em relação aos atos e negócios jurídicos que deveriam ser divulgados). Efetua-se, ainda, uma reflexão sobre algumas alternativas às regras da Medida Provisória nº 685/2015, em especial, o PLV nº 22/2015, que propôs a limitação da obrigatoriedade de divulgação para os atos e negócios relacionados pelo fisco e uma proposta de reforma do regime para tornar a declaração facultativa. Finalmente, efetuam-se sugestões para o aprimoramento de eventual nova legislação sobre o assunto.

Efetuada essa introdução, passemos ao conteúdo do trabalho propriamente dito, esperando que sua leitura seja tão instigante quanto a sua elaboração.

CONCLUSÃO

A obrigação de divulgação de planejamentos tributários “agressivos” é um importante instrumento para combater arranjos e estruturas que exploram vulnerabilidades na legislação ensejando a minimização da carga tributária dos contribuintes. Tal obrigação decorre da crescente preocupação das autoridades fiscais com esses arranjos e da sua insatisfação com os instrumentos então existentes para combatê-los. A obrigação já existe em alguns países há anos e foi destacada por iniciativas anteriores no âmbito da OCDE.

Essa obrigação foi objeto de uma ação específica no Projeto BEPS da OCDE/G20, cujo propósito era combater a erosão da base tributável e transferência de lucros para outras jurisdições: a Ação 12. Em realidade, essa ação visava combater a “erosão da base tributável”, mas não necessariamente a “transferência de lucros”. O relatório final dessa ação trouxe recomendações (“melhores práticas”), que podem ser adotadas pelos países que o desejarem por meio de simples alteração legislativa.

A experiência estrangeira é bastante rica em modelos de regras de divulgação obrigatória de “planejamentos tributários”, não havendo um modelo único. Porém, é possível observar um certo padrão: normalmente, essa obrigação é imposta aos promotores de planejamento tributário (*e.g.* empresas de consultoria, escritórios de advocacia, bancos de investimento). Apesar de válida, a experiência estrangeira deve ser vista com cautela: as regras devem ser adaptadas de forma a respeitar as peculiaridades de cada país.

No ordenamento jurídico brasileiro, a obrigação de divulgação de “planejamentos tributários” caracteriza-se como sendo uma obrigação acessória (“dever instrumental”), que serve para auxiliar na arrecadação ou na fiscalização de tributos. Essa obrigação possui alguns limites, entre os quais, o de manter um custo de conformidade aceitável; a utilização do sistema de escrituração digital pode auxiliar na observância desse limite. De outra parte, nenhum dos desafios suscitados para a implementação dessas regras parece intransponível.

A Medida Provisória nº 685/2015 foi a primeira tentativa brasileira de instituir uma obrigação desse tipo. Apesar de inspiradas no Projeto BEPS da OCDE/G20, suas regras possuíam algumas particularidades: a responsabilidade por apresentar a declaração recaía, exclusivamente, sobre o sujeito passivo; a declaração era efetuada somente após a implementação da operação; havia previsão de que, se o fisco não reconhecesse a operação para fins fiscais, o sujeito passivo poderia pagar o tributo acrescido apenas de juros.

Algumas dessas peculiaridades afastavam o regime brasileiro do modelo sugerido na Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20, mas não lhe retiravam a aptidão para os seus objetivos principais: de obter informações específicas sobre os arranjos de “planejamento tributário”, permitindo que a administração possa contê-los a tempo; e de dissuadir a promoção e a utilização desses arranjos pelos contribuintes, ainda que este propósito esteja, de certa forma, mitigado, em razão da forma como estruturado o regime brasileiro.

O regime brasileiro da Medida Provisória nº 685/2015 foi objeto de confusões e muitas controvérsias, o que acabou por ensejar propostas alternativas. Algumas dessas propostas possuem o mérito de incentivar a transparência na relação fisco-contribuinte. Entretanto, confiam, integral ou primordialmente, na espontaneidade da conduta dos contribuintes, o que tem se demonstrado insuficiente em outros países e vai frontalmente de encontro à Ação 12 do Projeto BEPS, que preconiza uma declaração “obrigatória”.

A experiência malsucedida da Medida Provisória nº 685/2015 sugere que, caso o país decida reintroduzir regras dessa natureza, opte por um modelo diferente, que melhor defina as situações passíveis de divulgação, bem como contemple multas compatíveis com a natureza dessa obrigação. Em síntese, um regime que seja conforme o ordenamento jurídico brasileiro. A maior interação das autoridades fiscais com os membros da sociedade, certamente, auxiliará na elaboração ou regulamentação dessas regras.

Enfim, a compreensão da obrigação de divulgação de planejamentos tributários “agressivos” e das nuances existentes entre o regime da Medida Provisória nº 685/2015 e as recomendações no âmbito da Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20 contribui para o aprimoramento do instituto no caso de nova legislação. A propósito de uma legislação futura, importante um registro: mais vale começar por um regime simples e objetivo, que respeite o direito dos contribuintes. Com o tempo, ele pode e deve ser aperfeiçoado.

BIBLIOGRAFIA

ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. **Istituizioni di Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografica – Editrice Torinese, [s.ano].

ALTSHULER, Rosanne. Inter-Nation Competitiveness: A Discussion Paper on Base Erosion and Profit Shifting. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD. June-July 2014, p. 361-363.

AMARAL JÚNIOR, José Levi Mello. **Medida Provisória: Edição e Conversão em Lei**. 2. ed. São Paulo: Saraiva/EDB, 2012.

ANDRADE, Leonardo Aguirra. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no direito tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário**. Versão parcial da dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-134547/pt-br.php>>. Acesso em: 16 set. 2016.

ARNOLD, Brian J. & MCINTYRE, Michael J. **International Tax Primer**. Boston: Kluwer Student Edition, 1995.

_____. Tax Treaty News – The United Nations: Recent Tax Developments. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, December 2013, p. 630-634.

_____. Report on the Tenth Session of the United Nations Committee of Experts on International Cooperation. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD. March 2015, p. 131-138.

AULT, Hugh J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. In: **Tax Notes International**. June 17, 2013, p. 1195-1201.

_____; SCHÖN, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD. June-July 2014, p. 275-279.

AUSTRÁLIA. Treasury. **OECD Proposals for Mandatory Disclosure of Tax Information: Discussion Paper May 2016**. Disponível em: <<http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2016/OECD-Proposals-for-Mandatory-Disclosure-of-Tax-Information>>. Acesso em: 31 out. 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

AVI-YONAH, Reuven S.; PICHHADZE, Almir. GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S from Canada. In: **Accounting Economics and Law – A Convivium**, 2016, v. 6. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2666716>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. **Global perspectives on income tax law**. New York: Oxford University Press, 2011.

BAKER, Philip. Is There a Cure for BEPS? In: **British Tax Review**, number 5, 2013, p. 605-606.

_____. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. In: **Intertax**, v. 43, issue 1, 2015, p. 85-90.

_____. Foreword. In: PANAYI, Cristiana HJI. **Advanced Issues in International and European Tax Law**. Oxford: Hart Publishing, 2015.

BANKMAN, Joseph; SHAVIRO, Daniel N.; STARK, Kirk J. **Federal Income Taxation**. 16. ed. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2012.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BATISTA, Michel Siqueira. Comentários apresentados ao relatório público para discussão (discussion draft) sobre a Ação 12. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional na era pós-BEPS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2016.

BIANCO, João Francisco. Planejamento tributário: estudo de casos e exame crítico da jurisprudência. In: YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007, p. 181-203.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSZTAJN, Bruno. A divulgação de negócios com reflexos tributários benéficos aos contribuintes. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário**. São Paulo: LexMagister, v. 51, jul-ago/2015, p. 05-25.

BLANK, Joshua D. Overcoming Overdisclosure: Toward Tax Shelter Detection. In: **UCLA Law Review**, v. 56, p. 1629-1690.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BOUVIER, Michel. **Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt**. 11. éd. Paris: L.G.D.J., 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Carga Tributária no Brasil – 2015 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros – CETAD, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Quantidade de Empresas por Regime de Tributação e Divisão CNAE – AC 2014**). Disponível em: <idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/qtde-empresas-por-regime-e-cnae-2014.xlsx>. Acesso em: 24 out. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Simples Nacional. **Perguntas e Respostas**. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 26 jul. 2016.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2016: ano-base 2015/Conselho Nacional de Justiça**. Brasília: CNJ, 2016, p. 68. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbb344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2016.

BRASIL. Congresso Nacional. **Parecer nº 90/2015**. Distrito Federal, 2015.

BRASIL. Congresso Nacional. **PLV nº 22/2015**. Distrito Federal, 2015.

BRASIL. Senado Federal. **Ata da 2ª Reunião da Comissão Mista destinada a examinar e emitir parecer sobre a Medida Provisória nº 685, de 2015**. Diário do Senado Federal, 02 dez. 2015.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota/PGFN/COF nº 799/2013**. Disponível em: <dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2013-08-16T013738/7992013_58c4_arquivo.doc>. Acesso em: 20 jun. 2015.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Nota à Imprensa - 204ª. Reunião**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/pt-br/#!/c/COPOMCOMUNICADOS/16054>>. Acesso em: 14 jan. 2017.

BRASIL. Subchefia para Assuntos Jurídicos da Casa Civil. **Mensagem nº 532, de 8 de dezembro de 2015**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Msg/VEP-532.htm>. Acesso em: 27 set. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Contábil Fiscal, aprovado pelo ADE Cofis nº 60/2015**. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/1650>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Coletiva de Imprensa sobre a Medida Provisória nº 685/2015**. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=Bk0rqJow2m0>>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 138.284/CE**. Pleno, Min. Rel. Carlos Velloso, DJ 28.08.1992. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 25 nov. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 254.818/PR**. Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19.12.2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1774238>>. Acesso em: 28 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Regimento Interno [atualizado até julho de 2016]**. STF: Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/legislacaoRegimentoInterno/anexo/RISTF.pdf>>. Acesso em: 05 out. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 284.189/SP**. Primeira Seção, Rel. Min. Franciulli Netto. j. em: 16 jun. 2002. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=753661&num_registro=200001086634&data=20030526&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 15 dez. 2016.

BRASIL. Estado de Minas Gerais. **Lei nº 6.763/75**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/lei_6763_opcoes.htm>. Acesso em 15 jul. 2016.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS? In: **Florida Tax Review**, v. 16, 2014, p. 55-115.

_____. BEPS: An Interim Evaluation. In: **World Tax Journal**, february, 2014, p. 10-39.

BURNHAM, William. **Introduction to the law and legal system of the United States**. 3. ed. St. Paul: West Group, 2002.

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The Concept of “Aggressive Tax Planning” Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. In: **Intertax**, v. 44, Issue 3, p. 206-226.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTAGNÈDE, Bernard. **Précis de fiscalité Internationale**. 3. éd. Paris: PUF, 2010.

CAVALCANTE, Miquelram Chaves. O propósito negocial e o planejamento tributário no ordenamento jurídico brasileiro. In: **Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, ano I, n. 1. Brasília: PGFN, 2011, p. 139-163.

CFC. **Código de Ética Profissional do Contador**. Aprovado pela Resolução nº 803/1996. Disponível em: <cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 20 dez. 2016.

CHIESA, Clélio. Fiscalização tributária – limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não-pagamento de tributo e não-cumprimento de deveres instrumentais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. p. 39-61.

CHIRELSTEIN, Marvin A.; ZELENAK, Lawrence. **Federal income taxation**. 13. ed. Saint Paul: Foundation Press, 2015.

CIOT. **Strengthening the Tax Avoidance Disclosure Regimes for Indirect Taxes and Inheritance Tax – Response by the Chartered Institute of Taxation**. Disponível em: <<http://www.tax.org.uk/policy-technical/submissions/strengthening-tax-avoidance-disclosure-regimes-indirect-taxes-and>>. Acesso em: 24 set. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado**. Forense: Rio de Janeiro, 2006.

_____. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Sanções Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário: Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 1, p. 316-349.

COLLET, Michel; ROC'H. **Obligation de déclaration des schémas d'optimisation fiscal: le législateur toujours à l'ouvrage**. Disponível em <<http://www.optionfinance.fr/services/lettres-professionnelles/la-lettre-des-fusions-acquisitions-et-du-private-equity-avec-cms-bureau-francis-lefebvre/lage-de-raison/obligation-de-declaration-des-schemas-doptimisation-fiscale-le-legislateur-toujours-a-louvrage.html>>. Acesso em: 14 jul. 2016.

COLLET, Martin. **Procédures fiscales: contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt**. Paris: PUF, 2010-2011.

CONJUR. **Justiça arbitrária: Justiça Federal suspende obrigação de informar planejamento tributário ao Fisco**, de 02 set. 2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-set-02/justica-suspende-dever-informar-planejamento-tributario-fisco>>. Acesso em: 29 set. 2016.

CORWIN, Manal S. Sense and Sensibility: The Policy and Politics of BEPS. In: **Tax Notes Int'l**. October 6, 2014, p. 133-140.

COZIAN, Maurice; DEBOISSY, Florence. **Précis de Fiscalité des Entreprises**. 34. éd. Paris: Lexis Nexis / Litec, 2010-2011.

CUELLAR, David; REYES, Manuel. Mexico: Relevant transactions should be reported to the Mexican tax authorities. In: **International Tax Review**. 27 jan. 2016. Disponível em: <www.internationaltaxreview.com/Article/3421907/Mexico-Relevant-transactions-should-be-reported-to-the-Mexican-tax-authorities.html>. Acesso em: 01 nov. 2016.

DELMANTO, Celso et al. **Código Penal Comentado**. 7. ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DENARI, Zelmo. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito Tributário: Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, v. 1, p. 401-416.

DEVEREUX, Michael P.; FREEDMAN, Judith; VELLA, John. Tax Avoidance. In: **Review of DOTAS and the tax avoidance landscape**. Paper 1. Centre for Business

Taxation, 2012. Disponível em: <http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf>. Acesso em: 16 out. 2016.

_____; FREEDMAN, Judith; VELLA, John. The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime. In: **Review of DOTAS and the tax avoidance landscape**. Paper 2. Centre for Business Taxation, 2012. Disponível em: <<http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4428>>. Acesso em: 24 set. 2015.

DHARMAPALA, Dhammika. Base Erosion and Profit Shifting: A Simple Conceptual Framework. In: **Coarse-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper n. 703**. Disponível em: <<http://www.law.uchicago.edu/Lawecon/index.html>>. Acesso em: 23 jun. 2015.

DIAS, Karem Jureidini; VENTURA, Gustavo. **Conclusões da Comissão de Direito Tributário da OAB – Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015**. Ordem dos Advogados do Brasil, 26 ago. 2015.

DOERNBERG, Richard L. **International Taxation in a nutshell**. 9. ed. St. Paul: West, 2012.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: Lições**. Coimbra: Almedina, 2016.

_____. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. In: **Intertax**, v. 43, issue 1, 2015, p. 42-57.

DUARTE, Nestor. In. PELUSO, César (Coord.). **Código Civil Comentado: doutrina e jurisprudência: Lei n. 10.406, de 10.01.2002: contém o Código Civil de 1916**. Barueri: Manole, 2010.

DURST, Micheal C. Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries. In: **International Centre for Tax and Development – ITCD. Working Paper 18**, June 2014.

E&Y. OECD holds public consultation on BEPS Action 12 on mandatory disclosure rules. In: **Global Tax Alert** (15 May 2015). Disponível em: <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-holds-public-consultation-on-beps-action-12-on-mandatory-disclosure-rules>>. Acesso em: 28 out. 2016.

ENGLISCH, Joachim; YEVGENYEVA, Anzhela. The “Upgraded” Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan. In: **British Tax Review**, number 5, 2013, p. 620-637.

EPSU, EFFAT, SEIU and War on Want. **Unahappy Meal: €1 Billion in Tax Avoidance on the Menu at McDonald’s**. Brussels, February, 2015, p. 1-26. Disponível em: <www.notaxfraud.eu>. Acesso em 12 jun. 2015.

ESSERS, Peter. International Tax Justice between Machiavelli and Habermas. In: **Bulletin for International Taxation**. IBFD. February 2014, p. 54-66.

EUA. Senate. Committee on Governmental Affairs. **Tax shelter industry: the role of accountants, lawyers, and financial professionals**, v. 1, 2004. Disponível em: <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/CHRG-108shrg91043/pdf/CHRG-108shrg91043.pdf>>. Acesso em: 23 out. 2016.

EUA. Internal Revenue Services. **Internal Revenue Bulletin: 2007-38**. September 17, 2007. Disponível em: <http://www.irs.gov/irb/2007-38_IRB/ar13.html>. Acesso em: 22 set. 2015.

EUA. Internal Revenue Services. **Requirements for Filing Form 8886 Questions and Answers**. Disponível em: <<http://www.irs.gov/businesses/corporations/requirements-for-filing-form-8886-questions-and-answers>>. Acesso em: 23 set. 2016.

EUA. Internal Revenue Service. **Uncertain Tax Position – Schedule UTP**. Disponível em: <<https://www.irs.gov.br/businesses/corporations/uncertain-tax-positions-schedule-utp>>. Acesso em: 19 out. 2016.

EUA. Internal Revenue Code. **26 U.S. Code § 6707A – Penalty for failure to include reportable transaction information with return**. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6707A>>. Acesso em: 23 set. 2015.

EUA. Internal Revenue Service. **Instructions for Schedule UTP (form 1120)**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-prior/i1120utp--2015.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2016.

EUA. Internal Revenue Code. **26 U.S. Code § 6111 – Disclosure of reportable transactions**. Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6111>>. Acesso em: 02 set. 2015.

EUA. Internal Revenue Code. **26 U.S. Code § 6112 – Material advisors of reportable transactions must keep lists of advisees, etc.** Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/6112>>. Acesso em: 23 set. 2015.

EUA. New York State. Department of Taxation and Finance. **Tax shelter reporting and disclosure requirements.** Disponível em: <https://www.tax.ny.gov/enforcement/audit/tax_shelter.htm>. Acesso em: 24 set. 2016.

EUA. Senate. **Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.).** Disponível em: <www.levin.senate.gov/download/exhibit1a_profit_shiftingmemo_apple>. Acesso em: 18 jun. 2015.

EUA. State of California Franchise Tax Board. **General Information: Registration and Reporting Requirements.** Disponível em: <https://www.ftb.ca.gov/law/tax_shelter/reporting.shtml#report>. Acesso em: 25 set. 2016.

EUA. Supreme Court. **Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935).** Disponível em: <<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>>. Acesso em: 18 jul. 2016.

FANUCHI, Fabio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

FERRAGUT, Maria Rita. Direito tributário eletrônico: uma realidade. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito Tributário Eletrônico.** São Paulo: Saraiva, 2010, p. 25-33.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira. **Teoria Geral da Obrigação Tributária: Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges.** São Paulo: Malheiros, 2005, p. 264-280.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa.** 3. ed. rev. e atual. Curitiba: Positivo, 2004.

FIESP. **A Declaração de Planejamento Tributário instituída pela MP 685/2015.** 18 de setembro de 2015. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/indices-pesquisas-e-publicacoes/a-declaracao-de-planejamento-tributario-instituida-pela-mp-6852015/>>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. **Seminário sobre o BEPS – “Base Erosion and Profit Shifting”.** 09 de novembro de 2016. Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/agenda/seminario-sobre-o-beps-base-erosion-and-profit-shifting-2/>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

FRANÇA. Sénat. Renforcer la lutte contre l'évasion des capitaux: Mieux connaître pour mieux combattre. In: **Rapport n° 87: Rôle des banques et acteurs financiers dans l'évasion des ressources financières**. Sénat 2013-2014. Rapport remis à Monsieur le Président du Sénat le 17 octobre 2013. Disponible em: <<http://www.senat.fr/rap/r13-087-1/r13-087-11.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2016.

FRANÇA. Conseil Constitutionnel. **Décision n° 2013-685 DC**. Disponible em: <<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html>>. Acesso em: 11 jul. 2016.

FRANÇA. Conseil Constitutionnel. **Commentaire Décision n° 2013-684 DC du 29 décembre 2013 et Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013**. Conseil Constitutionnel. Disponible em: <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank/download/2013685DCccc_684_685dc.pdf>. Acesso em: 13 jul. 2016.

FRANÇA. Assemblée Nationale. Commission des Finances, de l'économie générale et du controle budgétaire. **Compte rendu n° 34**. Mercredi 5 novembre 2014. Disponible em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/14/cr-cfiab/14-15/c1415034.asp>>. Acesso em: 12 jul. 2016.

FRANÇA. Assemblée Nationale. **Projet de Loi de finances pour 2014. Texte adopté n° 267**. 19 décembre 2013. Disponible em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/ta/ta0267.pdf>>. Acesso em: 11 jul. 2016.

FRANÇA. Sénat. Rapport fait au nom de la commission d'enquête sur l'évasion des capitaux et des actifs hors de France et ses incidences fiscales. In: **Rapport n° 673**. Sénat 2011-2012. Rapport remis à Monsieur le Président du Sénat le 17 juillet 2012. Disponible em: <<http://www.senat.fr/rap/r11-673-1/r11-673-11.pdf>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

FRANÇA. Assemblée Nationale. **Rapport n° 2250: L'exil des forces vives de France**. 8 octobre 2014. Disponible em: <<http://www.assemblee-nationale.fr/14/pdf/rap-enq/r2250.pdf>>. Acesso em: 12 jul. 2016.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. O Brasil face ao plano de Ação n. 12 do BEPS. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Transparência e Economia Digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. 3, p. 39-56.

FOUQUET, Olivier. Abus de droit: la sécurité juridique rédactionnelle – À propôs de la censure des articles 96 et 100 de la loi de finances pour 2014. In: **Revue de droit fiscal**, 9 janvier 2014, n. 1-2, p. 8-9.

FREEDMAN, Judith. General Anti-Avoidance Rules (GAARs) – a Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR. In: **Legal Research Paper Series**. Paper [s/n], 2016. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2769554>. Acesso em: 16 out. 2016.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: parte geral**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2015.

GARNER, Brian (ed.). **Black's Law Dictionary**. 10. ed. St. Paul: Thomson Reuters, 2014.

GAUKE, David. **Where next for tackling avoidance**. Entrevista coletiva com o Secretário do Tesouro do Reino Unido. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=EJZiasRYEuI>>. Acesso em: 15 out. 2016.

GERGEN, Mark P. The common knowledge of tax abuse. In: **SMU Law Review**, v. 54, n. 1, winter 2001, p. 131-147.

GIANNINI, Achille Donato. **I Concetti Fondamentali del Diritto Tributario**. Torino: Unione Tipografico/Editrice Torinese, 1956.

GIORGETTI, Armando. **L'evasione tributaria. Problemi di pratica ed etica fiscale in rapporto alla legislazione repressiva italiana e di altri cinque Stati**. [s.l.]. Unione Tipográfica/Editrice Torinese [s.ano].

GLASER, Maric; CURRAN, Margaret; STOCKDALE, John. CIOT questions benefit of changes to VADR and IHT DOTAS changes. In: **Tax Adviser**, CIOT, September 2016, p. 52.

GÓMES, Gustavo et al. Mexico's Form 76: Informative return for relevant transactions. In: **International Tax Review**, 13.out. 2016. Disponível em: <www.internationaltaxreview.com/Article/3497484/Mexicos-Form-76-Informative-return-for-relevant-transactions.html>. Acesso em: 31 out. 2016.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: parte geral**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2014.

GRAETZ, Micheal. Taxing International Income: Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies. In: **Tax Law Review**, v. 54, p. 261-336.

GRAVELLE, Jane. **Anti-tax-shelter and other revenue-raising tax proposals in the 108th Congress**. Washignton: Senado, 2005. Disponível em: <heinonline.org/HOL/Licence> Berkeley Law Library. Acesso em: 07 out. 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Ágio por expectativa de rentabilidade futura: algumas observações. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte: Fórum, v. 7, n. 41, set./out. 2009, p. 09-20.

GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 7. ed. rev. ampl. e atual. Niterói: Impetus, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **Direito a crédito do imposto**. 2014. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/icms-direito-a-credito-do-imposto>>. Acesso em: 08 jun. 2016.

HARET, Florence. Multas tributárias de ofício, isolada, qualificada e agravada – considerações sobre cumulação de multas e sobre o entendimento jurisprudencial dos princípios da proporcionalidade e não confisco aplicados às multas tributárias. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 225. São Paulo: Dialética, 2014, p. 61-77.

HIGUSHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario: versión taquigráfica del curso dictado em el año 1957**. Buenos Aires: Liceo Profissional “CIMA”, [s.ano].

LAMARQUE, Jean; NÉGRIN, Olivier; AYRAULT, Ludovic. **Droit Fiscal Général**. 2. éd. Paris: Lexis Nexis, 2011.

LANG, Micheal. **Introduction to the Law of Double Tax Conventions**. 2. ed. Amsterdam: IBFD/Linde, 2012.

LEAGUE OF NATIONS. **Double Taxation and Tax Evasion: Report. Document C. 216. M. 85.** London: League of Nations Publications, 1927. Disponível em: <<http://www.taxtreatieshistory.org>>. Acesso em: 12 jun. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Curso de Direito Tributário.** 31. ed. rev. e atualiz. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Emissor de Cupom Fiscal e Obrigação Tributária Acessória. Princípios da Legalidade, da Razoabilidade e da Proporcionalidade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). **Direito tributário aplicado.** Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 375-392.

MANCA, Mauro. The New Italian Cooperative Compliance Regime. In: **European Taxation.** Amsterdam: IBFD, abril 2016, p. 152-156.

MARCHI, Eduardo C. Silveira. **Guia de Metodologia Jurídica (Teses, Monografias e Artigos).** Lecce: Edizioni del Grifo, 2004.

MARTHA, Rutsel Silvestre J. **The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction.** Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Obrigações Acessórias Tributárias e a Disciplina Jurídica da Concorrência. In: **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.** v. 10, ano 17, out/2015, p. 17-24.

MCDANIEL, Paul R; REPETTI, James R.; RING, Diane M. **Introduction to United States International Taxation.** 6. ed. New York: Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, IPI PIS e Cofins).** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 10. ed comemorativa. São Paulo: Saraiva/IDP, 2015.

MÉXICO. **Código Fiscal de la Federación, última reforma DOF 17-06-2016.** Disponível em: <www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_170616.pdf>. Acesso em: 01 nov. 2016.

_____. Servicio de Administración Tributária. **Instructivo Forma Oficial 76 “Información de operaciones relevantes”**. Disponível em: <www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Paginas/formato_76.aspx>. Acesso em: 31 out. 2016.

_____. Servicio de Administración Tributária. **Manual de Usuario Forma Oficial 76 “Información de operaciones relevantes”**. Disponível em: <www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Paginas/formato_76.aspx>. Acesso em: 31 out. 2016.

_____. Servicio de Administración Tributária. **Preguntas frecuentes: forma oficial 76**. Disponível em: <www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/Paginas/formato_76.aspx>. Acesso em: 31 out. 2016.

MICHAELIS. **Moderno dicionário da língua portuguesa**. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

MONTEIRO, Washington de Barros; PINTO, Ana Cristina de Barros Monteiro França. **Curso de Direito Civil**. 42. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre. **Direito Constitucional**. 30. ed. rev. e atual. até a EC nº 76/2013. São Paulo: Atlas, 2014.

MORINI, Cristiano et. al. **Operador Econômico Autorizado: benefícios e limites no contexto do comércio exterior no Brasil**. In: Caderno de Finanças Públicas, v. 1, n. 15. Brasília: ESAF, dez. 2015 (no prelo).

MOSQUERA, Roberto Quiroga; COLUSSI, João Marcos. Os ovos de ouro e os impostos. In: **FOLHA DE SÃO PAULO**. Jornal Folha de São Paulo, 08 set. 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/opinia0/2015/09/1678754-os-ovos-de-ouro-e-os-impostos.shtml>>. Acesso em: 10 dez. 2015.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 6. ed. Lisboa: Almedina, 2010.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil: Parte Geral**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, v. 1.

NEDER, Marcos Vinicius. O Sistema Público de Escrituração Contábil (SPED) – Deveres e limites à sua aplicação. In: FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Direito Tributário Eletrônico**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 67-83.

NEW YORK STATE. Department of Taxation and Finance. **Tax shelter reporting and disclosure requirements**. Disponível em: <https://www.tax.ny.gov/enforcement/audit/tax_shelter.htm>. Acesso em: 24 set. 2016.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa et. al. **Novo Código Tributário Alemão**. Rio de Janeiro/São Paulo: Forense/IBDT, 1978.

OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. Paris: OECD Publishing, 1998.

_____. **Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?** Paris: OECD Publishing, 1999.

_____. **Final Seoul Declaration**. Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, 14-15 September 2006. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/37463807.pdf>>. Acesso em: 19 jul. 2016.

_____. **Study into the role of tax intermediaries**. Paris: OECD Publishing, 2008.

_____. **Building Transparent Tax Compliance by Banks**. Paris: OECD Publishing, 2009.

_____. **Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure**. Paris: OECD Publishing, 2011.

_____. **Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues**. Paris: OECD Publishing, 2012.

_____. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013.

_____. **Explanatory Statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2014 Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables-explanatory-statement.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

_____. **The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation.** OECD. BEPS Project, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2015.

_____. **Comments received on Public Discussion draft – BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules (4.mai.2015).** Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2016.

_____. **BEPS Package Final Report. BEPS webcast #8: Launch of 2015 BEPS reports.** Disponível em: <<https://youtu.be/AFtUOMVmovk>>. Acesso em: 28 out. 2016.

_____. **Explanatory Statement. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf>. Acesso em: 23 set. 2016.

_____. **Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and other advanced and emerging economies.** Paris: OECD Publishing, 2015.

_____. **Secretary General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.** Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-february-2015.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD Publishing, 2015.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. Regime dos auxílios estatais em matéria tributária no âmbito da União Europeia e sua interpretação pela Comissão Europeia e pela CJUE: seria o fim da autonomia dos Estados-membros em matéria de política fiscal? In: **Revista Direito Tributário Atual**, n. 27. São Paulo: IBDT/Dialética, 2012, p. 157-173.

_____. A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto. In: **Revista da PGFN/Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, ano II, n. 3. Brasília: PGFN, 2012, p. 139-160.

_____. **A transação em matéria tributária.** São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Norma Geral Antielisão.** Disponível em: <<http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Palestras/norma.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2016.

_____. Prefácio. In: BOZZA, Fábio Piovesan. **Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Série Doutrina Tributária v. XV**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 15-30.

OAB. **Código de Ética e Disciplina da Ordem dos Advogados do Brasil**. Aprovado pela Resolução nº 02/2015, de 19 de outubro de 2015. Disponível em: <s.conjur.com.br/dl/codigo-etica-oab3.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2016.

OWENS, Jeffrey. How the BEPS Project Should Tackle Harmful Tax Competition. In: **International Tax Review**. Premium. November, 2013. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3275221/How-the-BEPS-project-should-tackle-harmful-tax-competition.html>>. Acesso em: 11 dez. 2016.

_____. Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, September 2012, p. 516-518.

_____. Tax Transparency: The “Full Monty”. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, September 2014, p. 512-514.

_____. Tax transparency: The new “normal”. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**. Brasília: Receita Federal do Brasil, v. 1, jan./jul. 2015, p. 32-49.

PANAYI, Cristiana HJI. **Advanced Issues in International and European Tax Law**. Oxford: Hart Publishing, 2015.

_____. Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible? In: **Intertax**, v. 43, Issue 10, 2015, p. 544-558.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PISTONE, Pasquale. Coordinating the Action of Regional and Global Players during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law. In: **World Tax Journal**, february, 2014, p. 3-9.

PORTUGAL. Diário da República. Decreto-lei nº 29/2008. Disponível em: <<https://dre.tretas.org/dre/229553/>>. Acesso em: 15 set. 2016.

PORTUGAL. Direção Geral dos Impostos. Portal de Finanças Públicas. **Divulgação ao abrigo do artigo 15º do Decreto-lei nº 29/2008, de 25 de fevereiro**. Disponível em:

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/BC481FC3-FD05-4960-BB58-D7D2D96790DC/0/DivulgacaoDL_2908PFA.pdf>. Acesso em: 22 out. 2016.

PORTUGAL. Parlamento. **Constituição da República Portuguesa**. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

PRATT, Katherine; GRIFFITH, Thomas; BANKMAN, Joseph. **Federal Income Tax**. 7. ed. Wolters Kluwer Law and Business: New York, 2014.

RACHID, Jorge Antônio Deher. **Informar operações atípicas e relevantes à Administração Tributária: um direito do contribuinte**. Gabinete da Receita Federal. 28.08.2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/editorial/informar-operacoes-atipicas-e-relevantes-a-administracao-tributaria-um-direito-do-contribuinte>>. Acesso em: 05 abr. 2016.

RÊGO, Andressa Guimarães Torquato F. Considerações acerca da Possibilidade de Regulação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) por Meio de Lei Complementar. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 194. São Paulo: Dialética, 2011, p. 16-24.

REINO UNIDO. House of Commons. **Public Accounts Committee Hearing on Taxation of Multinational Corporations**. 16 mai. 2013. Disponível em: <<http://www.bbc.co.uk/democracylive/house-of-commons-22555459>>. Acesso em: 12 jun. 2015.

REINO UNIDO. Department for Business Innovation & Skills. **Statistical Release, 14 October 2015**. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/467443/bpe_2015_statistical_release.pdf>. Acesso em: 28 set. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes**. National Audit Office, 2012. Disponível em: <<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/11/1213730.pdf>>. Acesso em: 3 nov. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **Improving Large Business Tax Compliance: Consultation document**. HM Revenue and Customs, 2015. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/447313/Improving_Large_Business_Tax_Compliance.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **Guidance: Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)**. HM Revenue and Customs. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/uploads>>

/system/uploads/attachment_data/file/457981/DOTAS_guidance_for_publication.pdf>.

Acesso em: 26 set. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **Strengthening the Tax Avoidance Disclosure Regimes: consultation document**. 31st July 2014. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/339105/DOTAS-VADR_consultation_2014.pdf>. Acesso em: 26 set. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **Strengthening the Tax Avoidance Disclosure Regimes for Indirect Taxes and Inheritance Tax: consultation document**. 20 April 2016. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/517361/Strengthening-Tax-Avoidance-Disclosure-Regimes-for-Indirect-Taxes-Inheritance-Tax.pdf>. Acesso em: 24 set. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **Disclosures Statistics**. HM Revenue and Customs. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC_Tax_avoidance_disclosure_statistics_1_Aug_2004_to_30_Sept_2014.pdf>. Acesso em: 15 out. 2016.

REINO UNIDO. HMRC. **VAT Notice 700/8: disclosure of VAT avoidance schemes**. HM Revenue and Customs, published 30 October 2013. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7008-disclosure-of-vat-avoidance-schemes/vat-notice-7008-disclosure-of-vat-avoidance-schemes>>. Acesso em: 22 set. 2016.

REINO UNIDO. House of Lords. **IRC v. Duke of Westminster, A.C. 1 (1936)**. Disponível em: <http://commonlaw.uottawa.ca/15/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=4113>. Acesso em: 16 out. 2016.

RETHINKING INTERNATIONAL TAX LAW. Universiteit Leiden. International Tax Center. Disponível em: <<https://pt.coursera.org/learn/international-taxation>>. Acesso em: 10 ago. 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O dever de comunicar à Fazenda Pública o Planejamento Fiscal no Brasil. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 242, p. 96-114.

_____. Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure (sic) Rules no Brasil. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional**

na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento.

Transparência e Economia Digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2016, v. 3, p. 57-85.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias: texto atualizado com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. São Paulo: Dialética, 2001.

ROSENBLATT, Paulo. **General anti-avoidance rules for major developing countries**. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2015.

ROSENBLOOM, David H. Tax treaty abuse: policies and issues. In: **Law & Policy International Business**, v. 15, 1983, p. 763-764.

ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a extensão e os limites do poder de tributar. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Dir. e Col.). **Estudos Tributários em homenagem à memória de Rubens Gomes de Sousa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 207-221.

_____. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 331-371.

_____. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Alves (Coord.). **Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IASP, 2015, p. 675-698.

RUIZ, Maria Amparo Grau. Country-by-Country Reporting: The Primary Concerns Raised by a Dynamic Approach. In: **Bulletin for International Taxation**. IBFD, October 2014, p. 557-566.

SAINT-AMANS, Pascal; RUSSO, Raffaele. The BEPS Package: Promise Kept. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, April 2016, p. 236-241.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Macrovisão do crédito tributário: DRO, CORAT e a nova norma-antielisiva da MP 685. In: **JOTA**, 01 ago. 2016. Disponível em: <<http://jota.info/macrovisao-credito-tributario-dro-corat-e-nova-norma-antielisiva-da-mp-685>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

SANTIAGO, Igor Mauler; MANEIRA, Eduardo (Coord.). **O ágio no direito tributário e societário: questões atuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SANTOS, António Carlos dos. Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto. In: **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. v. 30, n. 2, 2010, p. 227-266.

SCHÖN, Wolfgang. Part One: General Description – Germany. In: AULT Hugh J.; ARNOLD, Brian J. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. 3. ed. New York: Aspen Publishers, 2010, p. 65-91.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 241-264.

_____. O Desafio do Planejamento Tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Org.). **Planejamento Tributário e o Propósito Negocial**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 13-20.

_____. **Ágio em reorganizações societárias: aspectos tributários**. São Paulo: Dialética, 2012.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Administrativas Tributárias**. São Paulo/Fortaleza: Dialética/ICET. 2004, p. 47-53.

SHAVIRO, Daniel N. Disclosure and Civil Penalty Rules in the U.S. Legal Response to Corporate Tax Shelters. In: **New York University Law and Economics Working Papers**. Paper 83. Disponível em: <http://lsr.nellco.org/nyu_lewp/83>. Acesso em: 21 set. 2015.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz. Consultoria Legislativa. **Medida Provisória nº 685, de 2015: Nota Descritiva**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2015.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Custo do cumprimento das obrigações tributárias acessórias no Brasil. In: **Estudo Consultoria Legislativa**. Brasília: Câmara dos Deputados, março 2012.

STATE OF CALIFORNIA FRANCHISE TAX BOARD. **General Information: Registration and Reporting Requirements.** Disponível em: <https://www.ftb.ca.gov/law/tax_shelter/reporting.shtml#report>. Acesso em: 25 set. 2016.

TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional).** Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2015.

TING, Anthony. iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue. In: **British Tax Review**, v. 4, 2014, p. 40-71.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT.** Belo Horizonte: Fórum, 2003. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12812>>. Acesso em: 28 abr. 2016.

_____. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

_____. O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global. In: **Consultor Jurídico**, 26.07.2015. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global?imprimir=1>>. Acesso em: 14 mar. 2016.

TRAVERSA, Edoardo. Interest Deductibility and the BEPS Action Plan: nihil novi sub sole? In: **British Tax Review**, number 5, 2013, p. 607-619.

UCKMAR, Victor et al. **Manual de Direito Tributário Internacional.** São Paulo: Dialética, 2012.

UNITED NATIONS. **Subcommittee on Base Erosion and Profit Shifting Issues for Developing Countries: Comments from Brazil.** Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/Beps/CommentsBrazil_BEPS.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2016.

_____. Economic and Social Council. **Special meeting on international tax cooperation.** New York, 22 April, 2015. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/02/ICTM2015_ConceptNote.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2015.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Brazil and BEPS Action 12. In: **Kluwertaxlawblog**. 04 ago. 2015. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2015/08/04/brazil-and-beps-action-12/>>. Acesso em: 10 out. 2015.

VALOR ECONÔMICO. **Autuações por planejamento somam R\$ 184 bi**. Quarta-feira, 13 de julho de 2016, p. E2.

VANN, Richard. Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project – Preserving the International Corporate Income Tax? In: **Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne** (2014), 62:2, p. 433-441.

VASCONCELLOS, Roberto França. Planejamento Tributário: Elisão Versus Evasão Fiscal: Relação Entre o Direito Tributário e o Direito Privado. In: PISCITELLI, Tathiane. (Coord.). **O Direito Tributário na prática dos Tribunais Superiores: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate**. São Paulo: Saraiva/FGV, 2013, p. 297-340.

VELLA, John; FREEDMAN, Judith. Response to Consultation Document “Improving Large Business Tax Compliance”. In: **Policy Paper Series**. Oxford University Centre for Business Taxation, 2015. Disponível em: <http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Policy_Papers/response-to-hmrc-consultation-a.pdf>. Acesso em: 20 jul. 2016.

VEJA. **Governo define projeto que eleva a taxaço de heranças**. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/economia/governo-define-projeto-que-eleva-a-taxacao-de-herancas>>. Acesso em: 23 jun. 2015.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Forense, 2015.

WATSON, Camilla E. **Tax Procedure and Tax Fraud in a nutshell**. 5. ed. St. Paul: West Academic Publising, 2016.

WEEGHEL, Stef van; EMMERINK, Frank. Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance. In: **Bulletin for International Taxation**. Amsterdam: IBFD, August 2013, p. 428-435.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e evasão de tributos – planejamento tributário: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei**. São Paulo: Lex, 2005.

Anexo A – Linha do Tempo do Projeto BEPS da OCDE/G20

Anexo B – Quadro comparativo das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários nos países examinados no trabalho

	EUA	Reino Unido (DOTAS)	Portugal	México	França (regime rejeitado pelo Conselho Const.)
Transações que devem ser divulgadas	<p>- transação sujeita à divulgação:</p> <p>i. transações listadas; ii. transações confidenciais; iii. transações com proteção contratual; iv. transações com prejuízos (ou perdas); e v. transações consideradas de interesse.</p>	<p>- arranjo sujeito à notificação;</p> <p>- características:</p> <p>i. assegura ao contribuinte uma vantagem tributária; ii. essa vantagem é o principal ou um dos principais motivos de se utilizar o arranjo; iii. enquadrar-se em uma das situações descritas na legislação, a saber:</p> <p>a) confidencialidade envolvendo o promotor; b) confidencialidade não envolvendo o promotor; c) honorários de êxito; d) estruturas tributárias padronizadas; e) esquemas com prejuízo (ou perdas); f) arranjos envolvendo arrendamento; e g) redução dos rendimentos do trabalho.</p>	<p>- esquemas ou ações de planejamento fiscal (com único ou principal propósito de obter uma vantagem tributária)</p> <p>- características:</p> <p>i. que contenha cláusula que exclua ou limite a responsabilidade do promotor; ii. que envolva a participação de entidade sujeita a regime fiscal privilegiado; iii. operações financeiras que impliquem requalificação de rendimentos;</p>	<p>- operações relevantes</p> <p>- existem 36 operações relevantes que podem ser divididas em:</p> <p>i. operações financeiras; ii. operações com partes relacionadas; iii. mudanças na estrutura de capital ou residência fiscal; iv. reestruturações e reorganizações; e v. outras operações relevantes.</p> <p>- total das operações relevantes for superior a MXN 60 milhões (aprox. R\$ 10 milhões).</p>	<p>- esquemas de otimização fiscal:</p> <p>- qualquer combinação de procedimentos e instrumentos jurídicos, fiscais, contábeis ou financeiros.</p> <p>- características:</p> <p>i. cujo principal objeto fosse minorar a carga tributária de um contribuinte, diferir a exibilidade do tributo ou o seu pagamento ou ainda obter reembolso de tributos; ii. que preencha os requisitos estabelecidos por decreto do Conselho de Estado.</p>

	EUA	Reino Unido (DOTAS)	Portugal	México	França (regime rejeitado pelo Conselho Const.)
Quem deve divulgar	- contribuintes e assessores materiais.	- promotores; ou - usuários (quando o arranjo for desenvolvido internamente, o promotor estiver no exterior ou gozar de prerrogativa legal que lhe impeça de fornecer a informação).	- promotores; ou - usuários (quando o arranjo for desenvolvido internamente ou no exterior).	- apenas contribuintes	- qualquer pessoa que comercializasse, elaborasse ou implementasse um esquema de otimização fiscal.
Procedimento da divulgação	i. contribuintes: - devem apresentar formulário anexo à declaração e enviar cópia do formulário para o OTSA. ii. assessores materiais: - devem apresentar declaração para OTSA; recebem número e devem fornecer número para os contribuintes.	i. promotores: - obrigados a apresentar o arranjo para as autoridades fiscais dentro de 5 dias de sua disponibilização. ii. usuários: - devem apresentar o número de referência do arranjo na declaração do tributo. - procedimento: a) promotor apresenta o arranjo para o fisco; b) o fisco atribui um número de referência para o arranjo; c) promotor deve fornecer o número de referência do arranjo para seus clientes; d) promotores devem fornecer, trimestralmente, uma lista de clientes para o fisco; e e) cliente deve colocar o número de referência na declaração do respectivo tributo.	i. promotores: - devem comunicar atuações de planejamento tributário propostos a clientes e interessados dentro de 20 dias a partir do mês seguinte ao da proposição ou do início do acompanhamento. ii. usuários: - devem comunicar até o final do mês seguinte ao de sua efetiva adoção. - declaração de planejamento fiscal: - deverá conter: descrição do esquema e da vantagem fiscal, bem como o fundamento legal em que se baseia a vantagem. - esclarecimentos: - o DGI pode requerer que o promotor indique o número de vezes em que o esquema foi proposto e de clientes abrangidos.	- contribuintes devem informar operações relevantes em formulário eletrônico dentro do prazo de 30 dias contados da data em que as operações foram praticadas.	Não informado.

	EUA	Reino Unido (DOTAS)	Portugal	México	França (regime rejeitado pelo Conselho Const.)
Penalidade pela não divulgação	i. contribuintes: - 75% do valor do tributo com limite máximo de USD 200.000; e - 30% do valor do tributo devido. ii. assessores materiais: - USD 200.000 ou 75% da receita bruta decorrente do fornecimento de auxílio, assistência ou consultoria para as transações listadas; e - USD 50.000 para as demais transações.	i. penalidade pela não divulgação: - £ 600 por dia até o limite de £ 1 milhão. ii. penalidade pela ausência de informação: - £ 600 por dia até o limite de £ 5.000. iii. penalidade aplicável aos usuários: - £ 5.000 a £ 10.000 a depender se o contribuinte for reincidente na conduta.	i. promotor: - informação sobre pessoa física: € 1.000 a € 50.000; e - informação sobre pessoa jurídica: € 5.000 a 100.000. ii. usuário: - informação sobre pessoa física: € 250 a € 40.000; e - informação sobre pessoa jurídica: € 500 a 80.000.	- penalidade varia entre MXN 1.240 a MXN 30.850. - penalidade é variável em função do tipo de informação que deixou de ser informada.	i. para quem comercializa: - 5% do rendimento obtido com a comercialização do esquema. ii. para quem elabora ou implementa: - 5% do benefício fiscal obtido.
Impacto da não divulgação no reconhecimento do esquema	- não declaração não impacta o reconhecimento do esquema para fins fiscais.	- não declaração não impacta o reconhecimento do esquema para fins fiscais.	- não declaração não impacta o reconhecimento do esquema para fins fiscais.	- não declaração não impacta o reconhecimento do esquema para fins fiscais.	Não informado.
Regimes similares nos entes federativos	Sim.	Não.	Não.	Não.	Não.

Anexo C – Redação original da Medida Provisória nº 685/2015

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 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.

“[...]”

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.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. A declaração de que trata o art. 7º, inclusive a retificadora ou a complementar, será ineficaz quando:

I - apresentada por quem não for o sujeito passivo das obrigações tributárias eventualmente resultantes das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II - omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III - conter hipótese de falsidade material ou ideológica; e

IV - envolver interposição fraudulenta de pessoas.

Art. 12. O descumprimento do disposto no art. 7º ou a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 11 caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude e os tributos devidos serão cobrados acrescidos de juros de mora e da multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 13. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.

[...]”

Anexo D – Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 685/2015

EM nº 00080/2015 MF

Brasília, 7 de julho de 2015

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência projeto de Medida Provisória (MP), que 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.

2. O PRORELIT permite a quitação de débitos de natureza tributária perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, vencidos até 30 de junho de 2015, em discussão administrativa ou judicial, mediante requerimento de desistência do contencioso e com utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

3. De acordo com a proposta, no mínimo 43% (quarenta e três por cento) do valor total do débito a ser incluído na quitação deverá ser pago em espécie até o último dia útil do mês da opção e, para quitação do valor remanescente, poderão ser utilizados créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL próprios, do responsável ou corresponsável apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015. Permite-se também a utilização de tais créditos entre empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa.

4. A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.

7. Por fim, uma terceira medida que se propõe é a de autorizar o Poder Executivo a realizar a

atualização monetária de taxas relacionadas ao exercício do poder de polícia e a serviços públicos no âmbito federal.

8. Como parte do escopo do Grupo de Trabalho Interministerial para Acompanhamento do Gasto Público Federal - GTAG, instituído pelo Decreto de 28/01/2015, foi verificado que as Leis que estabelecem essas taxas em muitos casos não fixam regras para reajustes, de maneira que seus valores permanecem inalterados por vários anos. Com o passar do tempo e a natural depreciação que o valor da moeda sofre, os valores correntes das taxas tendem a equivaler a um valor real inferior ao da ocasião em que foram instituídas ou corrigidas pela última vez.

9. Com base em uma amostra representativa, constata-se um período que varia entre 4 a 17 anos, sem que as taxas tenham sofrido correção dos valores cobrados, sendo que o índice de inflação auferido pelo IBGE, o IPCA, variou 25% nos últimos 4 anos e 183,8% nos últimos 17 anos.

10. O próprio Código Tributário Nacional, considera que a necessária atualização não constitui majoração de tributo, uma vez que implica tão somente a manutenção das condições para financiamento das finalidades para as quais foram instituídas as taxas. No mesmo sentido, já entendeu o Supremo Tribunal Federal. Entretanto, para que esse mecanismo se viabilize, faz-se necessário que se conceda à Administração a devida autorização legal e específica para a aplicação da atualização monetária.

11. É evidente a defasagem, sendo imprescindível que se institua mecanismo para tornar mais eficiente a recomposição das taxas. Como se entende que tal mecanismo não deve remeter a qualquer indexação na economia, está sendo proposto que o Poder Executivo, na forma de regulamento, proceda à avaliação dos índices adequados de correção dos valores das taxas.

12. Ressalta-se que a definição desse rol de taxas levou em consideração, inclusive, demandas de órgãos responsáveis, que têm apresentado a este Ministério propostas de atos individualizados para correção dos valores das taxas públicas por eles administradas.

13. A urgência e relevância do PRORELIT justificam-se em razão da necessidade de minorar as externalidades negativas produzidas pelo contencioso tributário, com ganho tanto do sujeito passivo nessa situação quanto da Fazenda Nacional. Além disso, quanto à medida da revelação das estratégias de planejamento tributário, espera-se o aumento de previsibilidade para a realização de negócios no país e a garantia de maior segurança jurídica para operações com conteúdo jurídico indeterminado e com possibilidade de gerar divergência entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária, reduzindo gastos de ambas as partes e incrementando a eficiência da fiscalização. Por fim, a última medida busca corrigir a elevada defasagem monetária do valor das taxas, que coloca em risco o financiamento das finalidades para as quais foram instituídos os referidos tributos.

Essas são as razões que justificam a elaboração da Medida Provisória que ora submeto à elevada apreciação de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

Joaquim Vieira Ferreira Levy

Anexo E – Projeto de Lei de Conversão (“PLV”) nº 22/2015

PROJETO DE LEI DE CONVERSÃO Nº 22, 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.

“[...]”

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 será declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil:

I – obrigatoriamente nas hipóteses de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil;

II – facultativamente, quando:

a) os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes; ou

b) 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.

§ 1º O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação.

§ 2º Será permitido ao sujeito passivo, na declaração, demonstrar a existência de motivos pelos quais praticou atos ou firmou negócios jurídicos sem razões extratributárias relevantes, adotou forma não usual, optou por negócio jurídico indireto ou cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de contrato típico.

Art. 8º A declaração do sujeito passivo que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e dos arts. 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no que não conflitar com as normas previstas nesta Lei.

Art. 9º Na hipótese de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não reconhecer, para fins tributários, as operações declaradas nos termos do art. 7º, o sujeito passivo será intimado a recolher ou a parcelar, no prazo de trinta dias, os tributos devidos acrescidos apenas de juros de mora.

§ 1º A intimação do sujeito passivo será acompanhada de fundamentação que contenha:

I – relatório circunstanciado dos atos ou negócios praticados, bem como dos fundamentos que justificaram o não reconhecimento previsto no *caput*, com exposição dos motivos que afastaram as razões apresentadas pelo sujeito passivo;

II – descrição dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou ocultar os reais elementos constitutivos da obrigação tributária; e

III - manifestação sobre documentos que eventualmente tenham sido apresentados pelo sujeito passivo.

§ 2º O disposto no *caput* não se aplica às operações que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração.

§ 3º A intimação do sujeito passivo a que se refere o art. 9º deverá ser expedida até o dia 30 de setembro do segundo ano seguinte àquele em que forem declaradas operações pelo contribuinte.

§ 4º Os juros de mora a que se refere o art. 9º deixarão de fluir a partir do termo final do prazo previsto no § 3º do *caput*, caso a intimação não tenha sido expedida tempestivamente.

Art. 10. A forma, o prazo e as condições de apresentação da declaração de que trata o art. 7º, inclusive hipóteses de dispensa da obrigação, serão disciplinadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o *caput* do art. 9º ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante a lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício, a qual, ressalvada a hipótese de falsidade ou imprecisão da declaração do sujeito passivo, não poderá exceder o percentual estabelecido no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 12. A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, editarão os atos necessários à execução dos procedimentos de que trata esta Medida Provisória.

[...]”

Anexo F – Redação de proposta de emenda substitutiva efetuada pelo CCiF⁷⁶¹

Art. 7º É direito do contribuinte pagar apenas os tributos exigidos em lei, exercendo sua atividade sob a tutela e a proteção dos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da certeza do direito, da não surpresa, da irretroatividade, da confiança legítima e do tratamento isonômico, de modo a garantir a livre concorrência, a livre iniciativa e um ambiente adequado de relacionamento com a administração tributária, pautado pelo princípio da moralidade a que se refere o art. 37 da Constituição Federal.

Art. 8º É facultado ao contribuinte apresentar, à Secretaria da Receita Federal do Brasil, Declaração de Registro de Operações (DRO) informando atos e negócios jurídicos realizados nos exercícios anteriores que impliquem supressão, redução ou diferimento de tributo.

§ 1º A entrega da DRO assegura ao contribuinte a não incidência de quaisquer multas, nos termos estabelecidos neste artigo.

§ 2º Será apresentada uma DRO para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos do regulamento.

§ 3º A DRO deverá conter, cumulativamente:

I – descrição dos fatos suficientes para a compreensão integral da operação;

II – fundamentação jurídica e justificação da operação perante o direito vigente.

§ 4º A entrega da DRO que atenda objetivamente os requisitos do parágrafo anterior terá eficácia jurídica imediata e garantirá ao contribuinte o direito de pagar apenas os tributos devidos, acrescidos de juros de mora, no prazo de 90 dias, em caso de rejeição da operação pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 5º A rejeição de operação discriminada em DRO, nos termos do parágrafo anterior, somente poderá ser feita através de decisão de órgão colegiado da Secretaria da Receita Federal do Brasil, segundo critérios estabelecidos em regulamento.

§ 6º A DRO poderá ser declarada ineficaz pela Secretaria da Receita Federal exclusivamente se:

I – for apresentada por quem não seja o contribuinte de direito da obrigação tributária eventualmente resultante das operações referentes aos atos ou negócios jurídicos declarados;

II – for omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico;

III – conter hipótese de falsidade material ou ideológica; ou

IV – envolver interposição fraudulenta de pessoas.

⁷⁶¹ Conforme redação extraída de artigo publicado em: SANTI. Eurico Marcos Diniz de. Macrovisão do crédito tributário: DRO, CORAT e a nova norma-antielisiva da MP 685. In: **JOTA**, 01 ago. 2016. Disponível em: <<http://jota.info/macrovisao-credito-tributario-dro-corat-e-nova-norma-antielisiva-da-mp-685>>. Acesso em: 16 nov. 2016.

§ 7º Na hipótese do inciso II do parágrafo anterior, o contribuinte será notificado para, no prazo de 30 (trinta) dias, suprir a omissão identificada.

§ 8º Os efeitos e garantias da entrega da DRO não se aplicam às operações:

I – que estejam sob procedimento de fiscalização quando da apresentação da declaração;

II – claramente identificadas no Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), de que trata o art. 10.

Art. 9º A declaração do contribuinte que relatar atos ou negócios jurídicos ainda não ocorridos será tratada como consulta à legislação tributária, nos termos dos art. 46 a art. 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 10 Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil constituir Cadastro de Operações Rejeitadas pela Administração Tributária (CORAT), contendo a relação das operações que não são reconhecidas por esta Secretaria para fins tributários.

§ 1º A inclusão de operações no CORAT se fará por Parecer Normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil contendo a descrição completa da operação, vedada a identificação de contribuintes e partes envolvidas, setor de atividade, localização, valores envolvidos e demais informações protegidas por sigilo nos termos da legislação em vigor.

§ 2º O procedimento para inclusão de operações no CORAT, bem como para sua alteração ou supressão, observará o seguinte:

I – a proposta de Parecer Normativo será submetida a consulta pública, para que os interessados se manifestem no prazo de 30 (trinta) dias, apresentando formalmente suas razões de fato e de direito;

II – uma vez encerrado o prazo previsto no inciso anterior, órgão colegiado formado por auditores fiscais com notória reputação, experiência e conhecimento jurídico deliberará, em sessão aberta ao público, sobre a inclusão de operações no CORAT, bem como sobre a alteração ou exclusão de operações constantes desse Cadastro.

§ 3º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional manifestar-se-á obrigatoriamente no processo de consulta pública de que trata o inciso I do parágrafo anterior.

§ 4º Publicado o Parecer Normativo incluindo nova operação no CORAT ou alterando operação já constante desse Cadastro, o contribuinte que tiver realizado ato ou negócio jurídico análogo ao descrito no Parecer Normativo mas não tiver apresentado DRO relativa a esta operação, poderá, no prazo de 90 (noventa) dias, declarar a operação para obter os mesmos efeitos previstos no art. 8º.

Art. 11. A forma, o prazo e as condições de apresentação da Declaração de que trata o art. 8º, bem como os critérios de elaboração dos Pareceres Normativos de que trata o parágrafo 1º do art. 10 desta lei, serão disciplinados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observado procedimento de consulta pública, em conformidade aos objetivos e princípios de direito expressos no art. 7º desta lei.

Art. 12. (Excluído)”

SUMÁRIO COMPLETO

Agradecimentos	iii
Resumo	v
Sumário resumido	viii
Abreviaturas e siglas	x
Introdução	1
I. Esclarecimentos iniciais em relação ao objeto do trabalho	1
II. Limitação de escopo	3
III. Razões da originalidade e perguntas que se pretende responder	4
IV. Apresentação do trabalho	5
Capítulo I – O problema da erosão da base tributável e Projeto BEPS da OCDE/G20	9
1.1 A origem do problema da erosão da base tributável	10
1.2 Os precedentes de erosão da base tributável no contexto mundial e a discussão envolvendo a moralidade e a responsabilidade social corporativa	16
1.3 Os efeitos deletérios da erosão da base tributável	19
1.4 Os mecanismos existentes para combater a erosão da base tributável	21
1.5 A evolução do Projeto BEPS da OCDE/G20 e suas múltiplas ações	29
1.5.1 O início da elaboração do projeto	30
1.5.2 O desenvolvimento do projeto	32
1.5.3 A conclusão do projeto	38
1.5.4 A fase pós-BEPS	40
1.6 Síntese conclusiva do capítulo	43
Capítulo II - A divulgação obrigatória dos planejamentos tributários agressivos e a Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20	45
2.1 A dificuldade de se definir o que seja um “planejamento tributário agressivo”	46
2.2 O contexto do desenvolvimento das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	54
2.2.1 A criação do Fórum das Administrações Tributárias e a Declaração de Seul	54
2.2.2 O estudo sobre os intermediários tributários e o desenvolvimento da relação aprimorada	56
2.2.3 As iniciativas de divulgação e transparência para combater os planejamentos tributários agressivos	59
2.2.4 A cooperação para o cumprimento das obrigações tributárias	60
2.3 Diferenças entre as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários e as demais iniciativas para melhorar a transparência	62
2.4 Os objetivos, elementos e princípios básicos das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	65
2.5 As recomendações do relatório final da Ação 12 do Projeto BEPS da OCDE/G20	68
2.5.1 Esboço de modelos de regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	70
2.5.2 Recomendações especiais para regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários internacionais	76

2.5.3 Modelo avançado de compartilhamento de informações sobre planejamentos tributários utilizando a plataforma do JITSIC	80
2.6 Síntese conclusiva do capítulo	83
Capítulo III – A experiência estrangeira em relação à divulgação obrigatória de planejamentos tributários: um paradigma a ser seguido?	86
3.1 O início da divulgação obrigatória nos Estados Unidos	88
3.1.1 O regime de “ <i>disclosure of tax shelters</i> ” norte-americano.....	88
3.1.2 A divulgação de “posições tributárias incertas”	99
3.2 O sistema britânico de divulgação obrigatória de planejamentos tributários.....	100
3.2.1 O regime “principal” de divulgação de esquemas de elisão fiscal (“DOTAS”)	101
3.2.2 O regime específico de divulgação de esquemas envolvendo o imposto sobre o valor agregado (“VADR”).....	109
3.2.3 A proposta de divulgação das estratégias tributárias pelos grandes contribuintes.....	112
3.3 A declaração de <i>planeamento fiscal</i> portuguesa	115
3.4 O regime mexicano de divulgação de informações sobre operações relevantes.....	120
3.5 A tentativa frustrada de se introduzir uma declaração de otimização fiscal na França..	124
3.5.1 As sugestões de adoção da declaração prévia de otimização fiscal	124
3.5.2 O projeto de Lei de Finanças de 2014.....	127
3.5.3 Outras propostas legislativas subsequentes que não chegaram a se concretizar	130
3.6 Síntese conclusiva do capítulo	131
Capítulo IV – A obrigação de divulgação de planejamentos tributários no sistema brasileiro: aspectos preliminares	134
4.1 Os possíveis benefícios das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários no contexto brasileiro.....	134
4.1.1 Vantagens para a administração fiscal brasileira e sua relação com os tributos abrangidos pela obrigação e as demais iniciativas voluntárias	135
4.1.2 Potenciais vantagens para os contribuintes	139
4.2 A natureza jurídica da obrigação de divulgação de planejamentos tributários no ordenamento jurídico brasileiro	142
4.3 Principais limites das obrigações acessórias aplicáveis também à obrigação de divulgação de planejamentos tributários	147
4.3.1 A proporcionalidade e razoabilidade como limite à obrigação de planejamentos tributários	147
4.3.2 O custo de conformidade inerente às regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	155
4.3.2.1 O custo de conformidade das obrigações tributárias acessórias no Brasil: uma tentativa de racionalização	157
4.3.2.2 Desmistificando o custo de conformidade das obrigações tributárias no Brasil.....	161
4.3.2.3 Recomendações para que as regras de divulgação obrigatória brasileiras não aumentem demasiadamente o custo de conformidade das obrigações tributárias	165
4.4 Reforço à importância das obrigações acessórias no contexto econômico-jurídico brasileiro: mais um argumento favorável à divulgação obrigatória de planejamentos tributários	168

4.5 Desafios em relação à obrigação de divulgação de planejamentos tributários no sistema brasileiro.....	173
4.5.1 Ausência de norma geral antielisiva efetiva.....	173
4.5.2 Livre iniciativa e livre exercício da atividade econômica.....	176
4.5.3 Autoincriminação.....	180
4.5.4. Observância do dever de sigilo fiscal.....	183
4.6 Síntese conclusiva do capítulo	184
Capítulo V – As regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas na legislação brasileira pela Medida Provisória nº 685/2015.....	187
5.1 Considerações iniciais sobre as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015	188
5.1.1 Breve síntese das regras de divulgação obrigatória objeto da Medida Provisória nº 685/2015.....	188
5.1.2 A Declaração de Planejamento Tributário posteriormente convertida em Declaração de Informações sobre Operações Relevantes.....	190
5.2 Os tributos abrangidos pelas regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários	193
5.2.1 Tributos federais ou também estaduais ou municipais?	193
5.2.2 Tributos sobre a renda ou todos os tributos federais?	196
5.3 As pessoas obrigadas a divulgar o conjunto de operações.....	199
5.3.1 O conceito de “sujeito passivo” na legislação tributária brasileira	200
5.3.2 A não atribuição de responsabilidade de divulgação ao promotor.....	202
5.3.3 As consequências da atribuição de responsabilidade única e exclusivamente ao sujeito passivo da obrigação tributária.....	206
5.4 As transações abrangidas pela obrigação de divulgação.....	208
5.4.1 Os conceitos de ato e negócio jurídico.....	209
5.4.2 A supressão, redução ou diferimento do tributo como pressuposto da obrigação de divulgação de informações.....	211
5.4.3 As situações previstas nos incisos do art. 7º da Medida Provisória nº 685/2015 que ensejam a divulgação obrigatória pelo sujeito passivo	214
5.4.3.1 Ausência de razões extratributárias relevantes.....	214
5.4.3.2 Forma adotada não usual, utilização de negócio jurídico indireto ou existência de cláusula que desnature os efeitos de um contrato típico	219
5.4.3.3 Os atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil	223
5.5 As consequências do cumprimento da obrigação de divulgação e da apreciação da validade das operações pelas autoridades tributárias	229
5.5.1 Reconhecimento das operações para fins tributários	229
5.5.2 Não reconhecimento das operações para fins tributários	230
5.5.2.1 Uma espécie de cooperação para o cumprimento de obrigações tributárias?	233
5.6 Sanção aplicável em razão da não divulgação	235
5.6.1 A suposta natureza criminal da penalidade imposta e seus impactos	237

5.6.2 A multa prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a discussão sobre o seu caráter confiscatório	240
5.7 As hipóteses de ineficácia da declaração	244
5.8 A modalidade de divulgação consultiva.....	246
5.8.1 Aspectos gerais da modalidade de divulgação consultiva.....	246
5.8.2 Mudança de comportamento dos contribuintes?	250
5.9 Síntese conclusiva do capítulo	252
Capítulo VI – A frustração das regras brasileiras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: deve-se insistir ou modificar o modelo adotado?	256
6.1 O trâmite legislativo da Medida Provisória nº 685/2015: prenúncio da controvérsia.....	257
6.2 A discussão judicial envolvendo as regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: panorama da controvérsia	260
6.2.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.366	261
6.2.2 Mandado de Segurança impetrado perante a 4ª VFC/SP	263
6.3 Análise de algumas das críticas em relação às regras introduzidas pela Medida Provisória nº 685/2015: aprofundamento da controvérsia	266
6.3.1 Tentativa de regulamentação da norma geral antielisiva	266
6.3.2 Violação ao contraditório e à ampla defesa	269
6.3.3 Incerteza e insegurança em relação às situações passíveis de divulgação	271
6.4 Reflexão sobre algumas propostas apresentadas em substituição ao regime introduzido pela Medida Provisória nº 685/2015: alternativas para eliminar as controvérsias	274
6.4.1 Supressão dos incisos I e II do art. 7º ou facultatividade da entrega da declaração nessas hipóteses (PLV nº 22/2015)	275
6.4.2 Reformulação da sistemática do regime para tornar a declaração inteiramente facultativa (CCiF).....	278
6.5 Recomendações para eventual nova legislação.....	281
6.5.1 Redefinição das situações sujeitas à divulgação	281
6.5.2 Aplicação de multa diferenciada para a hipótese de não declaração e não reconhecimento da operação	283
6.5.3 Maior participação dos entes da sociedade civil	286
6.6 Síntese conclusiva do capítulo	289
Conclusão	293
Bibliografia.....	295
Anexo A – Linha do tempo do Projeto BEPS da OCDE/G20.....	318
Anexo B – Quadro comparativo das regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários nos países examinados no trabalho	319
Anexo C – Redação original da Medida Provisória nº 685/2015	322
Anexo D – Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 685/2015	324
Anexo E – Projeto de Lei de Conversão (“PLV”) nº 22/2015.....	326
Anexo F – Redação de proposta de emenda substitutiva efetuada pelo CCiF	328