

O PROJETO BEPS DA OCDE/G20 E O “*AGGRESSIVE TAX PLANNING*”

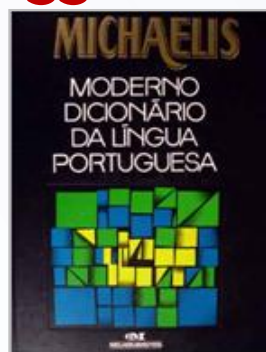
Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri



BEPS e Aggressive Tax Planning

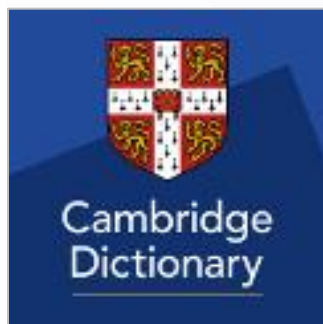
➤ O que significa “planejamento tributário agressivo”?

“agressivo”



- Que manifesta violência;
- Que denota vontade de ofender; hostil, ofensivo

“aggressive”



- *behaving in an angry and violent way towards another person;*
- *determined to win or succeed and using forceful action to win or to achieve success;*

BEPS e Aggressive Tax Planning



Em julho de 2013, a OCDE publicou seu Plano de Ação.

“À medida que a economia se tornou mais integrada globalmente, também o fizeram as empresas” [...]

“Estes desenvolvimentos foram exacerbados pela crescente aptidão dos especialistas em planejamento tributário em identificarem e explorarem as oportunidades de arbitragem legal e **os limites do planejamento tributário aceitável**, proporcionado às multinacionais mais confiança para **adotarem posições fiscais agressivas**”.

BEPS e Aggressive Tax Planning

- Qual a diferença entre o planejamento tributário aceitável e o planejamento tributário *agressivo*?

Planejamento
Tributário
Aceitável

Planejamento
Tributário
Agressivo

Projeto BEPS não define o que
seja planejamento tributário
agressivo

European Commission e Aggressive Tax Planning

“Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability.



*Aggressive tax planning can take a **multitude of forms.***

Em 12 de junho de 2012, a Comissão Europeia publicou uma recomendação acerca de “*Aggressive Tax Planning*”

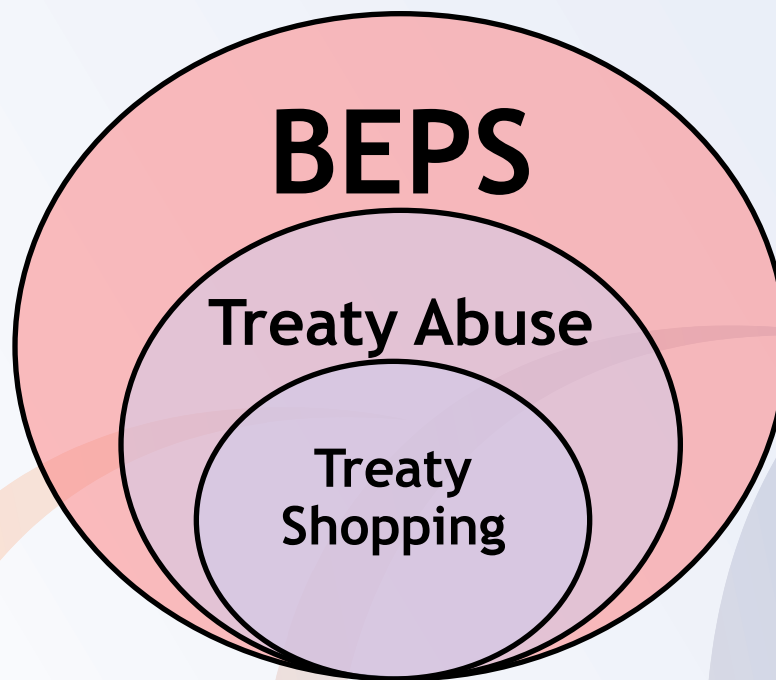
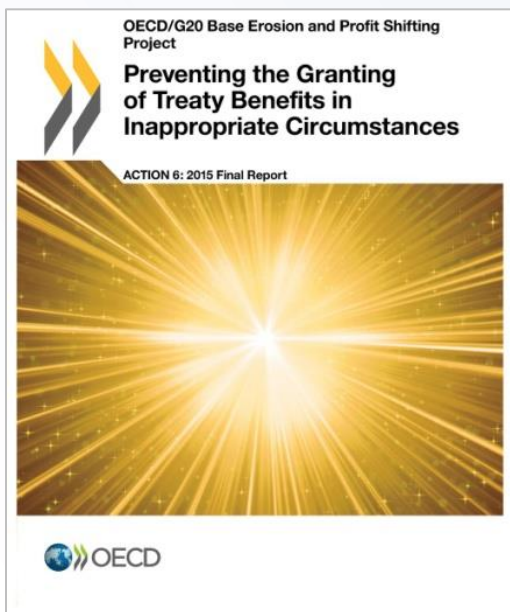
*Its consequences include **double deductions** (e.g. the same loss is deducted both in the state of source and residence) and **double non-taxation** (e.g. income which is not taxed in the source state is exempt in the state of residence)”.*

Ação 6: Prevenir a utilização abusiva de Acordos de Bitributação



Ação 6

“Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project identifies treaty abuse, and in particular treaty shopping, as one of the most important sources of BEPS concerns”



Ação 6

- Acordo de Bitributação Brasil e Países Baixos



- Elevado número de acordos de bitributação
- Elevado número de holdings

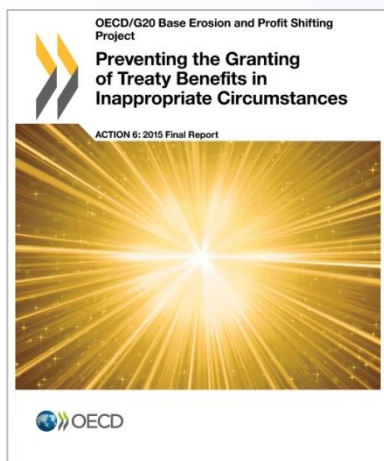


- ✓ Acordo com finalidade de aumentar investimentos
- ✓ O problema do *treaty shopping* é a terceira parte que não participou (EUA)
- ✓ Não há finalidade de “não-tributação”

Ação 6



*“In order to provide the clarification required by Action 6, it has been decided to state clearly, in the title recommended by the OECD Model, that the prevention of tax evasion and avoidance is a purpose of tax treaties. It also been decided that the OECD Model should recommend a **preamble** that provides expressly that States that enter into a tax treaty intend to eliminate double taxation without creating opportunities for tax evasion and avoidance”.*



RELATÓRIO FINAL 2015 (Ponto A):

- 3 estratégias a serem usadas em situações de *Treaty Shopping*

Ação 6

1

Inclusão nos acordos de bitributação de uma **declaração explícita** por meio da qual os Estados contratantes de um acordo se comprometem a evitar situações que envolvam o risco de dupla não tributação ou de uma tributação excessivamente reduzida através da evasão fiscal ou do abuso da lei

2

Uma cláusula específica anti-abuso, também denominada **cláusula de limitação de benefícios (LOB)**.

3

A cláusula anti-abuso geral com base nos principais objetivos das transações ou operações (**norma PPT**, por sua sigla em Inglês ou, teste do propósito principal). Isso no intuito de abranger casos não contemplados pela cláusula LOB. => Problema: PPT que os EUA nunca aceitarão

Ação 6

1

Inclusão nos acordos de bitributação de uma **declaração explícita** por meio da qual os Estados contratantes de um acordo se comprometem a evitar situações que envolvam o risco de dupla não tributação ou de uma tributação excessivamente reduzida através da evasão fiscal ou do abuso da lei

Retroatividade

Será que o Brasil celebra acordos de bitributação com a finalidade de evitar a dupla não tributação?

Ação 6

2

Uma cláusula específica anti-abuso, também denominada *cláusula de limitação de benefícios (LOB)*.

Brasil tem cinco tratados com *LOBs*: África do Sul, Israel, Peru, Trinidad e Tobago, Turquia e Venezuela.

Como ficam os Acordos sem LOB, por exemplo, o Acordo com os Países Baixos?

Ação 6

3

A cláusula anti-abuso geral com base nos principais objetivos das transações ou operações (**norma PPT**, por sua sigla em Inglês ou, teste do propósito principal). Isso no intuito de abranger casos não contemplados pela cláusula LOB. => Problema: PPT que os EUA nunca aceitarão

Conceito muito amplo

“one of the principal purposes”

Como ficam as cláusulas de tax sparing e matching credit?

Regimes brasileiros mais austeros que as propostas do Projeto BEPS



Regimes brasileiros austeros



Lei nº 12.973/14

Regras CFC

Lei nº 12.249/10

Regras de
subcapitalização

Lei 12.973/14

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no **exterior equivalente aos lucros por** ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

§ 1º A parcela do ajuste de que trata o caput compreende **apenas os lucros auferidos no período**, não alcançando as demais parcelas que influenciaram o patrimônio líquido da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior.



Lei 12.973/14

Regras CFC

~~SAAR?~~

Regras gerais, aplicáveis a todas as empresas brasileiras com controladas no exterior

Tributa mesmo sem haver a distribuição do lucro

Projeto BEPS: “[o]ne of the sources of BEPS concerns is the possibility of creating affiliated non-resident taxpayers and routing income of a resident enterprise through the non-resident affiliate”



Designing Effective Controlled Foreign Company Rules

Se a **Ação 3** pretende fortalecer as regras CFC, na legislação brasileira não há o que ser fortalecido

Lei nº 12.249/10

Introduziu limites de dedução das despesas com juros em operações de endividamento com pessoas vinculadas

Mantém as regras de preços de transferência

É preciso que a despesa seja necessária à atividade

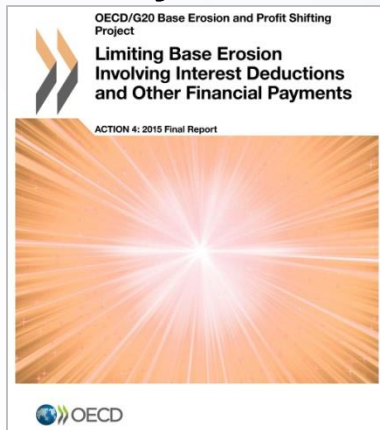
- i. O endividamento não pode ser superior a **2 (duas) vezes** o **valor da participação** societária no patrimônio líquido da empresa brasileira detida por pessoa jurídica vinculada no exterior, por ocasião da apropriação dos juros (Art. 24, I);
- ii. O endividamento não pode ser superior a **2 (duas) vezes** o **valor do patrimônio líquido** da empresa no Brasil, por ocasião da apropriação dos juros, quando a pessoa jurídica vinculada no exterior não for sócia da brasileira (Art. 24, II);
- iii. O somatório dos endividamentos com pessoas vinculadas no exterior não pode ser superior a **2 (duas) vezes** o **valor do somatório das participações** de todas as vinculadas no patrimônio líquido da empresa no Brasil (Art. 24, III);
- iv. O somatório dos endividamentos com **entidades em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado** não pode ser superior a **30%** do valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica no Brasil (Art. 25);



Lei nº 12.249/10

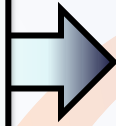
Regras de subcapitalização

Ação 4



Projeto BEPS: “Desenvolver recomendações relativas às boas práticas para a elaboração de normas que **visam à prevenção da erosão da base tributária através do uso de despesas de juros**, como, por exemplo, o recurso a empréstimos de sociedades relacionadas ou terceiras, com o objetivo de obter deduções excessivas de juros ou para financiar a produção de um rendimento isento ou diferido, e outras compensações financeiras que são economicamente equivalentes ao pagamento de juros”.

As regras brasileiras são mais **restritivas** que as sugeridas no Projeto BEPS



Há um **discrímen** para endividamentos com entidades em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, o que não está previsto na Ação 4.

BEPS e as medidas brasileiras



BEPS e as medidas brasileiras



Mandatory Disclosure Rules

**Medida Provisória
n° 685/15**



**Countering Harmful Tax
Practices More Effectively,
Taking into Account
Transparency and Substance**

**Consulta Pública
RFB n° 007 /2016**

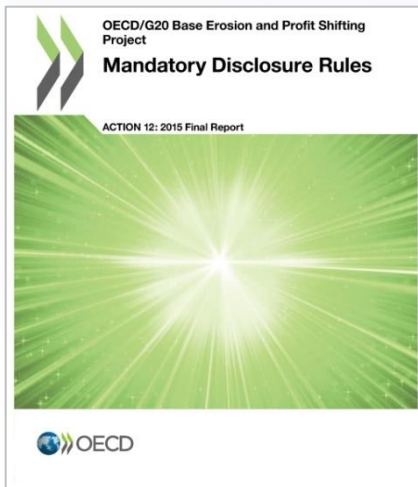


**Making Dispute Resolution
Mechanisms More Effective**

**Consulta Pública
RFB n° 008/2016**

Medida Provisória nº 685/15

Art. 7º: cumpre ao contribuinte **informar** à Receita Federal operações que envolvam “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, sempre que...



Ação 12



Medida Provisória nº 685/15

Art. 7º: cumpre ao contribuinte **informar** à Receita Federal operações que envolvam “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo”, sempre que...

- i) tais atos ou negócios não possuam “razões extratributárias relevantes”;
- ii) “a forma adotada não for usual”, ou “utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”; ou ainda
- iii) tratem “de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil”.

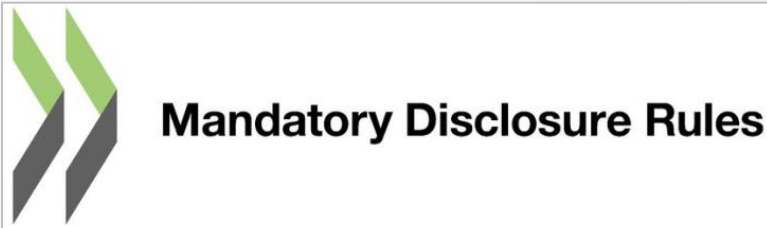
Medida Provisória nº 685/15

Artigo 12: o descumprimento deste dever de informação “caracteriza omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude”, cobrando-se do contribuinte os tributos devidos, acrescidos de juros de mora e multa agravada.



Embora a MP nº 685/15 tenha sido convertida na Lei nº 13.202/2015, os dispositivos referentes à prestação de informação quanto ao planejamento tributário foram **excluídos**.

Medida Provisória nº 685/15



Regras fáceis de serem entendidas e cumpridas

Informação acessível em investigação ou auditoria

Sanções claras e indutoras

MP nº 685/15

Falta de regulamentação prévia da norma geral antiabuso

Expressões não definidas e regras obscuras

Autoincriminação

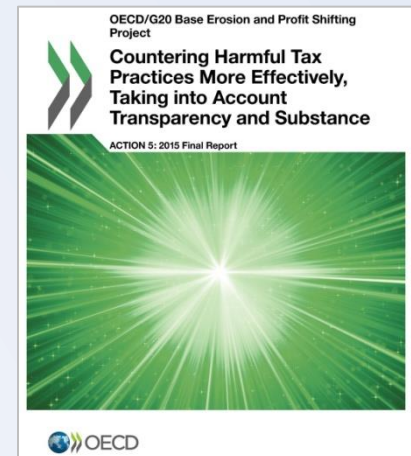


Consulta Pública RFB N° 007 /2016

Exposição de Motivos:

Em cumprimento ao dever institucional de atualização e melhoria dos atos normativos, identificou-se a necessidade de estabelecer uma **definição para o termo “atividade econômica substantiva”** para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados regimes fiscais, previstos no art. 2º da IN RFB no 1.037, de 4 de junho de 2010, que relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados.

Ação 5



IN RFB nº 1.037/2010, Art. 2º São regimes fiscais privilegiados:
[...]
lista taxativa

Consulta Pública RFB N° 007 /2016

MINUTA DO ATO PROPOSTO

Art. 1º Para **fins de identificação** de regimes fiscais privilegiados **previstos** no art. 2º da Instrução Normativa no 1.037, de 4 de junho de 2010, entende-se que a pessoa jurídica legalmente constituída sob a forma de *holding exerce atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio*, capacidade operacional e instalações adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas:

I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe, exceto rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital; ou

II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.



Consulta Pública RFB N° 007 /2016

Problemas

- É possível que regimes fiscais (privilegiados) não listados na IN RFB n° 1.037/2010 sejam analisados por esse dispositivo?
- É possível averiguar a substância de qualquer *holding* por meio desse dispositivo?
- Há compatibilidade entre a IN RFB n° 1.037/2010 e esta proposta de IN com alguns ADTs? (e.g. Países Baixos)

Consulta Pública RFB N° 008 /2016

Exposição de Motivos:

Neste contexto (BEPS) se insere o padrão mínimo para soluções de controvérsias entre Estados Contratantes constante do relatório da Ação 14. Foi nesta ação que os países participantes do Projeto BEPS acordaram mudanças importantes em sua abordagem de resolução de controvérsias por meio de padrão mínimo que visa garantir que:

- i. as obrigações do ADT relacionadas ao procedimento amigável sejam implementadas na boa fé e que os casos sejam resolvidos de modo rápido;
- ii. os processos administrativos que promovem a prevenção e rápida resolução dos procedimentos amigáveis sejam implementados;
- iii. que os contribuintes, quando elegíveis, possam ter acesso ao procedimento amigável.

Ação 14



Consulta Pública RFB N° 008 /2016

MINUTA DO ATO PROPOSTO

Art. 1º Esta Instrução Normativa rege o procedimento amigável no âmbito das Convenções e dos Acordos Internacionais Destinados a Evitar a Dupla Tributação (ADT) de que o Brasil seja signatário.

[...]

Art. 6º O requerimento de instauração do procedimento amigável deverá ser interposto no prazo constante do ADT que fundamentar o pedido.

Nem todos os ADTs estabelecem um prazo

[...]

§ 2º O prazo de que trata o caput está listado no Anexo II.

Salvo nos casos em que os ADTs introduzem algum prazo particular, a IN estipula o período de 5 anos

Problema: a IN acaba por restringir temporalmente o PA em 20 ADTs que não fazem essa delimitação e que tampouco deixam para a lei interna de cada Estado Contratante

Consulta Pública RFB Nº 008 /2016

MINUTA DO ATO PROPOSTO

Art. 8º O requerimento de instauração será conhecido por despacho da RFB sempre que os requisitos previstos nos arts. 5º e 6º tenham sido atendidos, e desde que **trate exclusivamente** dos seguintes tributos:

I - Imposto sobre a Renda;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou

III - tributos existentes no outro Estado Contratante abrangidos pelo ADT.

Problema: Não há nenhuma previsão quanto à possibilidade de PA sobre tributos que estejam relacionados ao Art. 24 e que não necessariamente estão vinculados ao escopo material dos ADTs estabelecido pelo Art. 2. Assim, o art. 8º da IN restringe a amplitude do PA sob a perspectiva de cinco ADTs que contêm essa previsão.



Consulta Pública RFB Nº 008 /2016

MINUTA DO ATO PROPOSTO

Art. 8º [...] § 1º Não obstante o disposto no caput, o requerimento **não será conhecido quando versar sobre:**

[...]

III - matéria submetida, pelo próprio requerente, à apreciação do **contencioso administrativo** e sobre a qual já tenha sido proferida sentença ou acórdão, ainda que recorrível;

Problema: por que limitar o procedimento amigável nesta hipótese se o processo administrativo ainda representa a opinião das autoridades fiscais?

Consulta Pública RFB Nº 008 /2016

Outros problemas

- A IN proposta não dispõe a respeito de nenhuma troca de entendimentos verbais, os quais, segundo o teor dos 11 ADTs que contêm essa previsão, poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.
- O ADT com Trinidad e Tobago (2008) contém previsão igual à disposta na CM-ONU no art. 25(4) sobre o estabelecimento de “adequados procedimentos, condições, métodos e técnicas de natureza bilateral para a implementação do procedimento amigável de que trata este Artigo”. Contudo, a IN proposta não faz nenhuma ressalva quanto a esse tratado.

Conclusão

➤ Não há um conceito claro de “planejamento tributário agressivo” e essa expressão é enganosa;

➤ Existem regimes brasileiros que adotam posturas muito mais severas que o Projeto BEPS;

➤ As tentativas e os projetos de medidas brasileiras fundamentadas pelas Ações do BEPS vão muito além do que elas propõem.



Obrigado!