



Henry Lummertz: MP 685 contraria recomendações do Plano BEPS

A Medida Provisória 685/2015 (MP 685) cria, para o sujeito passivo, a obrigação de declarar à Receita Federal o conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolvam atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo.

Um dos principais argumentos que tanto o Ministério da Fazenda como a Receita Federal vêm manejando para defender a MP 685 é o de que ela estaria de acordo com o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE, que recomenda a criação de regras exigindo revelação obrigatória às administrações tributárias de operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

Deve-se saudar a adesão da Receita Federal às iniciativas da OCDE, esperando-se que esta adesão se manifeste também em outras matérias, como aquela relativa aos preços de transferência ou aquela referente aos tratados para evitar a bitributação, em relação às quais a Receita Federal manifesta uma histórica resistência em aderir aos modelos da OCDE.

Mas, a simples alegação de que a MP 685 pretende implementar uma das ações previstas no Plano de Ação BEPS, não é suficiente para garantir a conformidade de seu conteúdo com o referido Plano de Ação.

Analisando-se a MP 685, percebe-se facilmente que ela ignora ou frontalmente contraria diversas das recomendações contidas no Plano de Ação BEPS para a adoção das “normas de declaração obrigatória” [\[1\]](#). Senão veja-se.

Primeiro, a MP 685 afasta-se do Plano de Ação BEPS, que elege como um de seus princípios chave para a definição das “normas de declaração obrigatória” o de que elas sejam claras e fáceis de compreender. De fato, a OCDE recomenda que as “normas de declaração obrigatória” devem ser redigidas da forma mais clara possível, para proporcionar aos contribuintes certeza acerca do que exigem. Isso porque regras que são articuladas de forma precisa e claramente compreendidas são mais facilmente obedecidas, ao passo que a falta de clareza e de certeza pode levar à não declaração, com a consequente imposição de penalidades, o que pode aumentar a resistência às “regras de declaração obrigatória” por parte da comunidade empresarial.

Segundo, a MP 685 adota, na definição das hipóteses em que as operações devem ser declaradas, conceitos vagos e imprecisos — como “razões extratributárias relevantes” [\[2\]](#), “forma não usual” ou “desnaturação dos efeitos de um contrato típico” — e critérios polêmicos — como a existência de “propósito negocial”.

Afasta-se, assim, de um dos princípios chave do Plano de Ação BEPS para a definição das “normas de declaração obrigatória”, o de que elas sejam claras e fáceis de compreender. De fato, a OCDE recomenda que as “normas de declaração obrigatória” devem ser redigidas da forma mais clara possível, para proporcionar aos contribuintes certeza acerca do que exigem. Isso porque, de acordo com a OCDE, regras que são articuladas de forma precisa e claramente compreendidas são mais facilmente obedecidas, ao passo que a falta de clareza e de certeza pode levar à não declaração, com a consequente imposição

de penalidades, o que pode aumentar a resistência às “regras de declaração obrigatória” por parte da comunidade empresarial.

Terceiro, a MP 685 considera suficiente, para o surgimento da obrigação de declarar as operações, a inexistência de “razões extratributárias relevantes”.

De acordo com o Plano de Ação BEPS, no entanto, a circunstância de o benefício fiscal ser o único ou o maior benefício almejado com a operação pode até ser utilizada como um “teste de entrada” (*threshold*), um requisito mínimo que as operações devem satisfazer para que devam obrigatoriamente ser declaradas, mas não pode ser considerada suficiente para justificar a obrigatoriedade da declaração das operações. De fato, a recomendação da OCDE é a de que as operações, para que devam ser obrigatoriamente declaradas, além de superar esse “teste de entrada”, apresentem “características distintivas” (*hallmarks*)^[3], como a exigência de confidencialidade, a previsão de remuneração baseada no montante do benefício tributário (“honorários de êxito” ou “honorários contingentes”) e a previsão de proteção contratual, para o caso de o planejamento tributário não ser aceito pela administração tributária.

A exigência de confidencialidade corresponde à determinação, por parte daquele que promove ou aconselha o planejamento tributário, de que o sujeito passivo mantenha a operação em sigilo, especialmente para que outros sujeitos passivos não venham a se valer do planejamento tributário, sem necessitar da interferência daquele que o promove ou aconselha. A remuneração baseada no montante do benefício tributário (“honorários de êxito” ou “honorários contingentes”) estará presente quando a remuneração ou parte dela só for paga se a operação alcançar o benefício tributário almejado e na medida em que o alcançar, ou em que o contribuinte tiver direito à devolução de parte da remuneração paga, caso a operação não gere os benefícios tributários pretendidos, sendo a remuneração calculada sobre o valor do benefício tributário. Por fim, a proteção contratual corresponde à alocação do risco relativo às consequências tributárias da operação, com a determinação de quem deve suportar as consequências de um eventual insucesso da operação em alcançar os benefícios tributários pretendidos, englobando, por exemplo, a previsão de indenização ou compensação, caso o benefício tributário não seja alcançado, a responsabilidade pelo pagamento ou reembolso dos tributos, juros, penalidades, honorários e qualquer outra despesa decorrente do insucesso da operação em obter o benefício tributário pretendido, ou, ainda, a obrigação de assegurar a defesa do sujeito passivo em eventual disputa relativa ao benefício tributário envolvido na operação.

De acordo com o Plano de Ação BEPS, trata-se de “características distintivas” cuja presença indica a possível existência de um planejamento tributário que possa ser efetivamente qualificado como “abusivo” ou “agressivo”. E, evidentemente, ao se condicionar a obrigatoriedade da declaração à presença dessas características distintivas, reduz-se o universo de operações que devem ser obrigatoriamente declaradas, que estará restrito apenas àquelas operações que, de fato, possam envolver um planejamento tributário “abusivo” ou “agressivo”.

A MP 685, no entanto, não se vale de qualquer dessas “características distintivas” na determinação das operações que devem ser declaradas, considerando suficiente, para que a operação deva ser obrigatoriamente declarada, a superação do “teste de entrada” baseado na existência, ou não, de “razões extratributárias relevantes”. Isso faz com que a obrigação de declarar as operações torne-se demasiado abrangente, alcançando não apenas aquelas operações que possuam as características de um planejamento tributário “abusivo” ou “agressivo”, mas também — e, talvez, do ponto de vista



quantitativo, sobretudo — planejamentos tributários que não apresentem essas características. Mais uma vez, portanto, a MP 685 afasta-se da iniciativa da OCDE.

Deve-se anotar, ainda, que a própria OCDE destaca que a adoção do critério da inexistência de “razão extratributária relevante” para a definição das hipóteses em que as operações devem ser obrigatoriamente declaradas pode tornar o cumprimento da obrigação de declarar mais complexo e criar resultados incertos para os sujeitos passivos e que sua eficácia depende fundamentalmente do quão bem este “teste de entrada” é compreendido e aplicado pelos sujeitos passivos.

Quarto, a MP 685 prevê que, caso o sujeito passivo não declare as operações ou caso a declaração seja considerada ineficaz, restará caracterizada “*omissão dolosa do sujeito passivo com intuito de sonegação ou fraude*” e os tributos serão cobrados com o acréscimo de juros de mora e da multa de 150%, nos termos do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Ora, diante da absoluta subjetividade dos conceitos utilizados pela MP 685 para definir quando deve haver a declaração, em relação aos quais é evidente — e até provável — a ocorrência de erro, é claramente demasiada a consequência atribuída pela MP 685 para os casos em que não há a declaração, com a caracterização de omissão dolosa com o intuito de sonegação ou fraude e a aplicação de multa agravada.

E assim, a MP 685, uma vez mais, distancia-se do Plano de Ação BEPS, que, não obstante reconheça a necessidade de se prever sanções para encorajar a declaração e para penalizar aqueles que não cumprem suas obrigações, assinala que as penalidades não devem impor um ônus demasiado gravoso e nem ser desproporcionais.

Portanto, a despeito do que reiteradamente vem sendo propalado pelo Ministério da Fazenda e pela Receita Federal, a MP 685 não está de acordo com as recomendações do Plano de Ação BEPS, por vezes com elas colidindo frontalmente.

Não bastasse isso, deve-se ter em conta que o simples alinhamento com o Plano de Ação BEPS não seria suficiente para justificar a edição da MP 685. Antes de mais nada, para que seja válida, a MP 685 deveria estar em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. O próprio Plano de Ação BEPS destaca a necessidade de conformar as recomendações às normas locais. E, como já apontado por diversos autores, a MP 685 atropela uma série de direitos e garantias constitucionais, o que levanta sérias dúvidas acerca de sua validade.

Por fim, deve-se ter em conta que, se a intenção fosse implementar uma sistemática alinhada com o Plano de Ação BEPS, o melhor haver esperado a divulgação das “recomendações relativas à elaboração de normas nacionais”, prevista para setembro de 2015.

[1] Salvo menção expressa, as referências feitas aos posicionamentos da OCDE são baseadas no “Public Discussion Draft – BEPS ACTION 12: MANDATORY DISCLOSURE RULES”, de 11 de maio de 2015 (<http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>).



[2] Eufemismo utilizado pela Medida Provisória nº 685/2015 para a discutida exigência de “propósito negocial”. Aliás, convém recordar que “propósito negocial” — assim como “substância — é conceito que integra a tradição jurídica dos países da *common law* e que não pode ser transplantado para o Direito brasileiro sem os cuidados exigidos para sua compatibilização com nosso ordenamento jurídico.

[3] As “características distintivas” indicadas pela OCDE no Plano de Ação BEPS são classificadas em genéricas e específicas. As características distintivas genéricas focam em características que são comuns aos diversos esquemas promovidos e podem ser utilizadas para capturar novos e inovadores arranjos de planejamento tributário que possam ser facilmente replicados e vendidos para uma variedade de contribuintes. As características distintivas específicas são usadas para focar em vulnerabilidades do sistema tributário que já são conhecidas e técnicas que são comumente usadas em operações que envolvam elisão fiscal (*tax avoidance*).

Date Created

01/09/2015