



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Direito

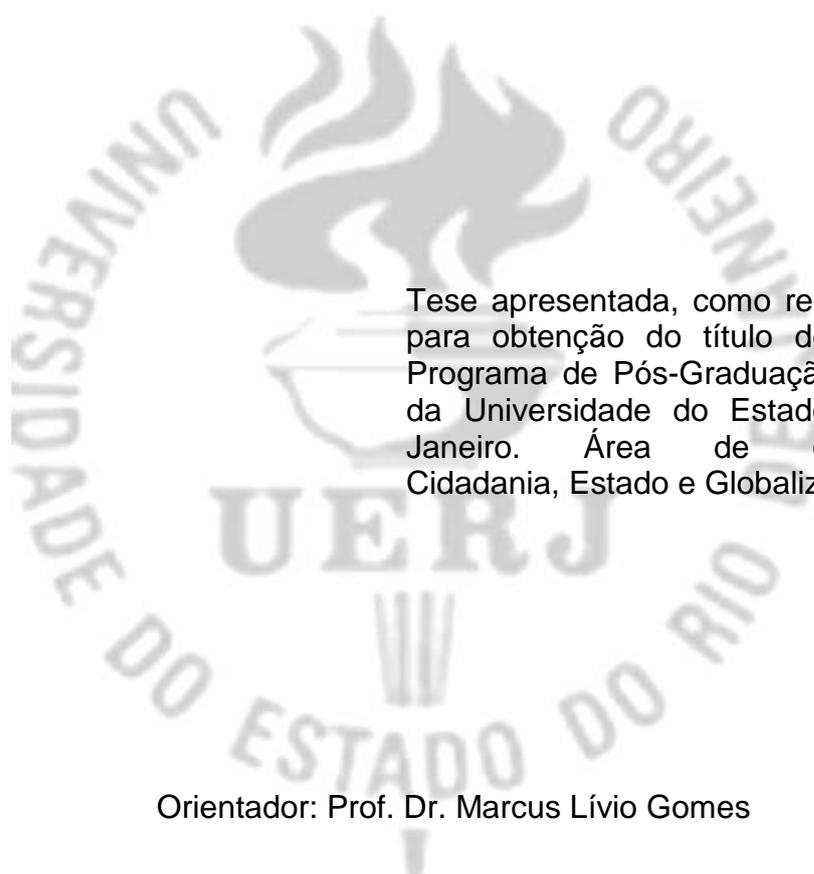
Paula Santos de Abreu

**Responsabilidade corporativa e tributação: uma alternativa no
combate à agressividade nos planejamentos tributários**

Rio de Janeiro
2020

Paula Santos de Abreu

**Responsabilidade corporativa e tributação: uma alternativa no combate
à agressividade nos planejamentos tributários**



Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

A162 Abreu, Paula Santos de.
Responsabilidade corporativa e tributação: uma alternativa no combate
à agressividade nos planejamentos tributários / Paula Santos de Abreu – 2020.
325 f.
Orientador: Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes.
Tese (Doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito.
1. Planejamento tributário - Teses. 2. Responsabilidade - Teses. 3. Direito
tributário - Teses. I. Gomes, Marcus Lívio. II. Universidade do Estado do
do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.
CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Paula Santos de Abreu

**Responsabilidade corporativa e tributação: uma alternativa no combate
à agressividade nos planejamentos tributários**

Tese apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 10 de fevereiro de 2020.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Marcus Lívio Gomes (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Marcus Abraham
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Celso de Barros Correia Neto
Instituto Brasiliense de Direito Público

Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Rio de Janeiro

2020

Aos meus pais, minha referência de amor e
ética, cuja orientação me trouxe até aqui.

AGRADECIMENTOS

Sempre ouvi que o processo de elaboração de uma tese de doutorado era um trabalho árduo e solitário.

Creio que hoje, posso dizer que foi árduo sim, mas não solitário. Ao longo dos últimos quatro anos, pude contar com a ajuda e colaboração de muitas pessoas.

Por isso, nesse momento, a elas não posso deixar de dizer obrigada!

Primeiramente ao Professor Marcus Lívio Gomes, por ter me honrado com a possibilidade de ser orientada por ele. Agradeço imensamente a atenção dispensada a mim neste processo. Com seu rigor acadêmico e a leitura minuciosa desta tese, nunca deixou de incentivar o bom trabalho, indicando leituras, viabilizando textos e estando sempre disponível quando precisei de seu aconselhamento.

Agradeço também aos meus professores do programa de doutorado da UERJ por compartilharem seus conhecimentos e pela condução segura dos debates calorosos e animados sobre direito tributário durante as aulas do programa de doutorado. Certamente a excelência da faculdade é o reflexo da qualidade e calibre do seu corpo docente.

Aos funcionários da UERJ, sempre dispostos e prestativos, mesmo com todas as adversidades enfrentadas pela Universidade durante o período. Me solidarizo e agradeço profundamente pelo comprometimento com a qualidade do serviço acadêmico.

Aos meus colegas do programa de doutorado, pelo convívio enriquecedor e amizade que nasceu nos corredores da faculdade.

Agradeço também à minha irmã Cristiane, ao meu cunhado Edson e aos meus sobrinhos, Pedro e Davi, por me receberem todos os meses em sua casa em Brasília, com tanto carinho e me fazendo me sentir tão à vontade! Agradeço por nossas noites regadas a bom vinho e discussões ferrenhas, me estimulando e lembrando sempre do desafio que é empreender no Brasil.

Ao Daniel, pela compreensão e companheirismo durante todo o tempo dedicado a esta tese..

Ao meu pai Beyle, pelas inúmeras leituras desse trabalho e à minha mãe Sônia, por todo o cuidado e carinho, deixando meus dias mais leves.

Ao meu filho Vitor, por sua curiosidade, que me incentiva a continuar sempre aprendendo.

Ao meu colega e amigo Sandro Pereira da Silva pelo suporte na atividade de advocacia, me permitindo alçar outros voos.

Por fim, agradeço também aos meus colegas da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento do CARF, pelo apoio nessa fase final do meu curso de doutorado.

RESUMO

ABREU, Paula Santos. *Responsabilidade corporativa e tributação: uma alternativa no combate à agressividade nos planejamentos tributários*. 2020. 325 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

O presente estudo visa a analisar se a Responsabilidade Corporativa, sendo um instrumento voluntário de assunção de responsabilidades, pode ser uma alternativa viável e eficaz na contenção da agressividade dos contribuintes ao elaborarem seus planejamentos tributários de âmbito internacional. Para tal, busca-se compreender a causa dos planejamentos tributários e a necessidade de coibi-los, pontuando as diferenças conceituais entre os vários tipos de arranjos, se lícitos, abusivos ou agressivos, para melhor endereçar os problemas encontrados. Nesse contexto, avalia-se o problema sob duas perspectivas: a atuação dos Estados em implantar políticas fiscais competitivas para atração de capital e os efeitos potencialmente danosos à comunidade internacional; e, do ponto de vista dos contribuintes, as razões pelas quais estes engendram planejamentos tributários agressivos. A partir dessa análise, verifica-se se os instrumentos utilizados pelos tribunais administrativos para combater os planejamentos tributários são consistentes e se podem ser aplicados para todos os tipos de arranjos, incluindo para prevenir a agressividade dos planejamentos tributários legais. Finalmente, diante dos resultados encontrados, é feita uma reflexão sobre o papel da Responsabilidade Corporativa em questões tributárias e, diante de sua natureza voluntária, se é um instrumento capaz de auxiliar na prevenção dos planejamentos tributários agressivos ou se necessita de regulamentação estatal para alcançar os objetivos pretendidos.

Palavras-chave: Planejamento Tributário Agressivo e Abusivo. Responsabilidade Corporativa. BEPS. Moralidade Tributária.

ABSTRACT

ABREU, Paula Santos. *Corporate Responsibility: an alternative to address aggressive tax planning*. 2020. 325 f. Tese (Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

The present study aims at analyzing whether Corporate Responsibility, as a voluntary instrument as it is, can be a f and effective alternative to contain taxpayers' aggressiveness when elaborating their international tax strategies. To this end, it examines the roots of tax planning and the need to curb them, indicating the conceptual differences between the several types of tax planning, whether lawful, abusive or aggressive, to better address them. In this context, the study assesses the problem from two perspectives: the role of states in implementing competitive fiscal policies to attract capital and the potentially damaging effects on the international community, and, from the taxpayers' point of view, the reasons why they engage in aggressive tax planning. From there, this study verifies if the tools used by the administrative courts to fight tax evasion and avoidance are consistent and if they can be applied to all types of arrangements, including to prevent the aggressiveness of the legal tax plannings. Finally, it is considered whether Corporate Tax Responsibility, given its voluntary nature, is capable of assisting in the prevention of aggressive tax planning or if it needs to be regulated by government to achieve the desired goals.

Keywords: Tax avoidance. Tax abuse. Corporate Responsibility. BEPS. Tax Morale.

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

| | |
|--|------|
| Figura 1 - Média da Alíquota Integral do IR Corporativo por Continente e por Década..... | 52 |
| Figura 2 - Receita Tributária sobre Lucros Corporativos no G20, Total, % do PIB, 1980 – 2016 | 53 |
| Figura 3 - Paleta de ilicitude dos planejamentos tributários | 79 |
| Figura 4 - A Pirâmide de Carroll | 1688 |
| Figura 5 - Planejamento Tributário Braskem | 231 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|-----------|--|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| AEOI | <i>Automatic Exchange of Financial Account Information</i> |
| ATP | <i>Agressive Tax Planning</i> |
| BEPS | <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> |
| CARF | Conselho Administrativo de Recursos Fiscais |
| CbC | <i>Country by Country Report</i> |
| CCI | <i>International Chamber of Commerce Paris</i> |
| CIJ | Corte Internacional de Justiça |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DPP | Declaração País a País |
| EU | União Europeia |
| GAARs | <i>General Anti Avoidance Rules</i> |
| G20 | Fórum que reúne chefes de Estado, ministros de finanças e presidentes de bancos centrais para debater assuntos relacionados à estabilidade econômica global (Vide nota 26) |
| IDE | Investimento Direto Estrangeiro |
| INCOTERMS | Termos Internacionais de Comércio |
| MP | Medida Provisória |
| OCDE | Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| OECD | <i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i> |
| ONU | Organização das Nações Unidas |
| RC | Responsabilidade Corporativa |
| RSC | Responsabilidade Social Corporativa |
| SAARs | <i>Specific Anti Avoidance Rules</i> |
| STF | Supremo Tribunal Federal |
| UNIDROIT | Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado |
| UNGP | <i>United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights</i> |

SUMÁRIO

| | | |
|-------|---|-----|
| | INTRODUÇÃO | 13 |
| 1 | PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS – A PERSPECTIVA ESTATAL | 33 |
| 1.1 | Por que os Estados cobram tributos e por que pagá-los? | 33 |
| 1.1.1 | <u>A Dimensão Econômica da Tributação</u> | 35 |
| 1.1.2 | <u>A Dimensão Política da Tributação – a cidadania fiscal</u> | 36 |
| 1.1.3 | <u>A Dimensão Social – A função redistributiva da Tributação</u> | 38 |
| 1.2 | O cenário do planejamento tributário – a concorrência fiscal internacional | 40 |
| 1.2.1 | <u>Efeitos da Concorrência Fiscal Internacional</u> | 45 |
| 1.2.2 | <u>Os Níveis Atuais da Tributação Internacional da Renda Corporativa</u> | 51 |
| 1.3 | A Reação dos Estados à Concorrência Fiscal Internacional e o BEPS | 54 |
| 1.4 | O Papel da Soberania Estatal na Concorrência Fiscal Internacional | 58 |
| 1.5 | As iniciativas de regulação da concorrência fiscal internacional | 63 |
| 1.5.1 | <u>O alcance das soft laws em matéria tributária</u> | 66 |
| 2 | PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS – A PERSPECTIVA DOS CONTRIBUINTES | 71 |
| 2.1 | Por que as empresas elaboram planejamentos tributários? | 71 |
| 2.2 | Evasão e Elisão Fiscal: os dois extremos | 76 |
| 2.3 | Abuso e Agressividade – Duas Faces da Mesma Moeda? | 79 |
| 2.3.1 | <u>Os conceitos de abuso e agressividade no Brasil</u> | 85 |
| 2.4 | Os mecanismos de caracterização e combate ao abuso e à agressividade dos Planejamentos Tributários | 90 |
| 2.5 | O tratamento dado aos Planejamentos Tributários no Brasil | 94 |
| 2.6 | A Aplicação das Normas Gerais Antiabuso (GAARs) no Brasil | 103 |
| 2.6.1 | <u>A Simulação e a dissimulação</u> | 104 |
| 2.6.2 | <u>O abuso de direito</u> | 111 |
| 2.6.3 | <u>O abuso de forma</u> | 117 |
| 2.6.4 | <u>Fraude à lei</u> | 121 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 2.6.5 | <u>Negócio Jurídico Indireto – uma caracterização para planejamentos tributários agressivos?</u> | 126 |
| 2.6.6 | <u>Possibilidade de aplicação dos métodos de combate ao planejamento abusivo para o planejamento agressivo</u> | 132 |
| 2.7 | Planejamentos Tributários Agressivos – Quando a lei não é suficiente | 133 |
| 3 | RESPONSABILIDADE CORPORATIVA | 137 |
| 3.1 | Existe uma moral corporativa? | 138 |
| 3.2 | A eficácia das Regras Morais | 145 |
| 3.2.1 | <u>As relações entre moral e direito</u> | 146 |
| 3.2.2 | <u>A eficácia da Norma Moral</u> | 151 |
| 3.2.3 | <u>Moralidade Tributária</u> | 154 |
| 3.3 | O cenário da Responsabilidade Corporativa | 159 |
| 3.4 | O que significa Responsabilidade Corporativa? | 166 |
| 3.5 | Responsabilidade Corporativa e Planejamento Tributário | 181 |
| 3.5.1 | <u>A nova abordagem da RC em relação aos Planejamentos Tributários Agressivos</u> | 185 |
| 3.5.2 | <u>As razões do negócio para assumir compromissos de responsabilidade tributária como parte de sua RC</u> | 187 |
| 3.5.3 | <u>As razões normativas para inclusão da responsabilidade tributária nos compromissos de RC</u> | 192 |
| 3.6 | A Responsabilidade Corporativa é capaz de coibir os planejamentos tributários agressivos? | 212 |
| 3.6.1 | <u>Análise empírica da relação entre RC e Planejamentos Tributários no Brasil</u> | 218 |
| 3.6.2 | <u>Considerações Finais sobre a relação entre RC e Planejamentos Tributários Agressivos</u> | 234 |
| 4 | AS INICIATIVAS DE REGULAÇÃO DA RESPONSABILIDADE CORPORATIVA | 236 |
| 4.1 | A Regulamentação Privada | 237 |
| 4.1.1 | <u>O que concerne a Regulamentação Civil?</u> | 239 |
| 4.1.2 | <u>Os Desafios da Regulamentação Civil</u> | 241 |
| 4.2 | Regulamentação Civil e Tributação Internacional | 251 |
| 4.2.1 | <u>O Estado da Arte na Europa</u> | 254 |

| | | |
|-------|--|-----|
| 4.2.2 | <u>As recomendações da OCDE</u> | 260 |
| 4.2.3 | <u>As iniciativas de instituição, no Brasil, de uma Regra de Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário</u> | 270 |
| | CONCLUSÕES | 274 |
| | REFERÊNCIAS | 288 |

INTRODUÇÃO

1 O contexto desta Tese: Como a Globalização Afetou o Sistema Tributário Internacional

O processo de globalização¹, consubstanciado pela liberalização progressiva do comércio internacional, pela adoção de padrões comuns², pela difusão da internet e, mais recentemente, pelo desenvolvimento de uma economia digital conectando as pessoas no mundo todo, entre outros, deflagrou “um processo que, por si e em si, exerceu um efeito de nivelamento das sociedades (FRIEDMAN, 2005, p. 65)³” em todos os aspectos – social, político e principalmente econômico.

¹ O termo globalização compreende várias dimensões. Apesar de seu caráter notadamente econômico, a globalização é um processo que envolve aspectos sociais, jurídicos e culturais, promovendo uma “unidade de procedimentos e valores indissolúvel, harmoniosa e obediente” para um determinado ideário. (MINHOTO, 2004. p. 1112). Para Ulrich Beck (1999, p. 30) globalização é o fenômeno que compreende um conjunto de processos em que os Estados “veem a sua soberania, sua identidade, suas redes de comunicação, suas chances de poder e suas orientações sofrerem a interferência cruzada de atores transnacionais”. Tal definição expressa os desafios colocados aos Estados soberanos em relação ao seu poder de tributar. Nesse trabalho, usaremos o termo globalização em sua concepção ampla, englobando seus aspectos econômico, jurídico e cultural, uma vez que trataremos do desenvolvimento e harmonização de valores morais e normas jurídicas, bem como os efeitos que ela opera na relativização da soberania absoluta dos Estados. Para os efeitos da globalização na tributação, veja: Rocha, 2019, p. 63-66; Avi-Yonah, 2000, p. 1.575.

² Utilização de padrões macro e microeconômicos, contábeis, de gestão, entre outros.

³ Thomas Friedman (2005) lista as dez forças que “achatarem o mundo”, ou seja, as forças que nivelaram a sociedade, levando o mundo à Globalização 3.0, caracterizada pela força dinâmica vigente decorrente da capacidade dos indivíduos (pessoas físicas e jurídicas, ainda que pequenas e microempresas) de colaborarem e concorrerem em dimensão mundial. Para Friedman (2005, p. 18), a Globalização não é um fenômeno novo. Ela atravessou três grandes eras, sendo a primeira compreendida entre o ano de 1492, com a primeira viagem de Cristóvão Colombo até por volta do ano de 1800. Esta primeira Globalização foi liderada pelos países na busca por novas terras e riquezas. A Globalização 2.0, foi a globalização das empresas. Segundo o autor ela durou de 1800 a 2000, com interrupções causadas pelas Grandes Guerras Mundiais e pela Grande Depressão. Nessa fase, as empresas, impulsionadas pela Revolução Industrial e a consequente queda do custo dos transportes e telecomunicação, encabeçaram um movimento por mercados internacionais e mão-de-obra. A Globalização 3.0 se inicia, portanto, por volta dos anos 2000 e é extremamente inclusiva e diversificada, de acordo com o autor.

Aproveitando-se desse “nivelamento” e concorrendo por recursos, mercados e receitas, as empresas (mais notadamente as transnacionais⁴) projetaram suas atuações além das fronteiras, fazendo com que sua nacionalidade ou a base local de suas operações se tornasse um aspecto irrelevante aos seus negócios, do ponto de vista operacional. A globalização permitiu que as empresas transnacionais se beneficiassem da possibilidade da descentralização da produção entre diversos países e/ou continentes, maximizando as vantagens de cada mercado (mão de obra mais barata ou mais especializada; mercado consumidor mais pujante, facilidade de matéria prima, carga tributária mais benéfica, entre outros). Em outras palavras, as empresas transnacionais passaram a planejar seus investimentos de modo a alcançar os melhores retornos financeiros aos seus acionistas⁵, não importando em qual parte do globo estiverem localizados seu capital ou processo produtivo.

Paralelamente, os Estados, também se aproveitando da mobilidade do capital favorecida pela globalização, passaram a avaliar continuamente seus sistemas tributários, promovendo políticas agressivas de atração de capital⁶ e proteção contra

⁴ A caracterização das empresas transnacionais não é totalmente pacífica, uma vez que os critérios utilizados para as definir são variados. Celso D. de Albuquerque Mello (2004, p. 568) estipula os elementos das empresas transnacionais como: a) o poder de influenciar a economia de diversos países por exercerem suas atividades em seus territórios; b) o poder de decisão está disperso em suas subsidiárias; c) possuem patrimônio científico-tecnológico; d) há unidade econômica em sua atuação. O autor esclarece ainda, que dada a dificuldade de conceituação, as empresas transnacionais são identificadas como “investimento estrangeiro”. Para esse trabalho, empresas transnacionais ou multinacionais são aquelas que cresceram além das fronteiras de seus países, estabelecendo-se em outros Estados, visando à expansão de seus mercados, diminuição de custos de produção e distribuição, entre outros. Operam de diferentes centros, seguindo leis nacionais diversas e se beneficiando de mão de obra barata, benefícios fiscais e menores custos regulatórios, como os ambientais por exemplo. Friedman (2005, p. 136) denomina este processo de *offshoring* e considera seu crescimento como um dos fatores que “achataram o mundo”.

⁵ A título ilustrativo, o *US Government Accountability Office*, em uma pesquisa feita em dezembro de 2008 verificou que 83 das 100 maiores empresas americanas reportaram ter filiais ou subsidiárias em paraísos fiscais ou jurisdições com regimes tributários favorecidos (Disponível em <http://www.gao.gov/assets/290/284534.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2017). A KPMG também realizou pesquisa no mesmo sentido, e reportou que de 120 corporações multinacionais, 62% dos executivos tinham planos de mover parte de suas operações para paraísos fiscais e 14% já o tinham feito (MILLER; BUS, 2009, 255).

⁶ Para Carminati e Fernandes (2013, p. 148), o objetivo dessas políticas de atração de investimentos estrangeiros é garantir “fontes de inovação tecnológica, expansão da capacidade produtiva, novas técnicas empresariais e administrativas, além de inúmeras outras externalidades que, se concretizadas, impulsionam o crescimento econômico”. No entanto, os autores ressaltam que apesar do Investimento Direto Estrangeiro (IDE) poder ser uma fonte importante de crescimento econômico, é necessário que exista um clima propício de estabilidade econômica e da qualificação do capital humano para que os efeitos do investimento possam ser eficazes. De outra forma, o investimento pode provocar efeito diverso, com maior repatriamento do capital por parte das empresas transnacionais.

a fuga de capitais, como uma ferramenta para impulsionar seu crescimento econômico.

Essa nova dinâmica acarretou uma distorção na forma do desenvolvimento das políticas tributárias pelos Estados, as quais passaram a ser fortemente influenciadas pela atuação dos grandes contribuintes⁷ e não mais apenas pelo objetivo de custeio dos gastos públicos (MILLER; OATS, 2009. p. 393-394).

O poderio econômico das grandes transnacionais garantiu-lhes a possibilidade de influir no processo decisório de políticas públicas nacionais, incluindo os sistemas de tributação estatais.⁸ Brauner (2014, p. 46) observa que a competição fiscal internacional alterou a balança de poder na economia mundial entre as multinacionais e os Estados, impedindo os últimos a oferecer incentivos de acordo com suas necessidades.

⁷ O poder de influência das empresas transnacionais no sistema internacional é incontestável. Segundo a Revista Forbes, todas as empresas listadas no ranking Forbes 2000 arrecadam juntas, em média, 35 trilhões de dólares por ano (Disponível em: <https://www.forbes.com/global2000/list/40/#tab:overall>. Acesso: 18 mai. 2019). Esse número é muito maior que o Produto Interno Bruto (PIB) de todos os países da Europa e Ásia Central juntos, que em 2017, foi equivalente a 21,503 trilhões de dólares, conforme dados do Banco Mundial. Disponível em <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?view=chart>. Acesso em: 18/05/2019. Como se pode inferir, se no passado eram os governos quem centralizavam o poder da tomada de decisões econômicas, atualmente, são as maiores corporações mundiais quem decidem basicamente *o quê, como, quando e onde* produzir os bens e serviços que serão comercializados para a população mundial.

⁸ Albareda *et al* (2008, p. 348) asseveram que o poder dos Estados tem sido erodido, em grande parte pela atuação das empresas. Citando Crane e Matten (2004) os autores explicam que o papel dos Estados tem mudado ao longo do tempo. De posição dominante no contexto westfaliano tradicional passou ao papel de regulador imperativo até a atual posição do mundo globalizado, onde possui um papel dependente das grandes corporações, devido ao grande poder econômico destas últimas. No contexto tradicional, os governos eram as únicas autoridades que podiam criar obrigações. Segundo os autores, a globalização fez surgir a necessidade de novas formas de governança, tanto no contexto nacional e a economia global. Dallegrave Neto (2000, p. 59) adverte que são as empresas transnacionais “quem ditam as diretivas de unificação do mercado mundial e da política socioeconômica, em prejuízo da soberania das nações do globo”. Samuel Huntington (1975, p. 40), já em 1975, chamava atenção para o crescimento do poder das empresas transnacionais: “*Alguns observadores, por outro lado, têm visto o surgimento das organizações transnacionais, particularmente as empresas comerciais multinacionais, como focos de ameaça ao futuro das nações. Como disse um proeminente banqueiro americano, ‘as fronteiras políticas das nações são muito estreitas e restritas para definir o objetivo e a abrangência da empresa moderna’. Temos, em consequência, presenciado o surgimento dos ‘novos globalistas’, dos ‘homens proativos’, do ‘universalismo econômico’ que vê ‘o mundo todo como um mercado’ e nós podemos estar evoluindo em direção a uma era em que o ‘empresário vestirá com frequência roupagens de diplomatas’ e ‘exercerá maior influência que os estadistas, em muitas partes do globo terrestre’.*”

Mas, a elaboração de políticas voltadas para fazer frente à competição internacional por investimentos estrangeiros não representa motivo de críticas e preocupações apenas no plano interno de cada país. Como os efeitos da política tributária de um Estado não ocorrem de forma isolada⁹, mas afetam os sistemas tributários de outras nações¹⁰ (OCDE, 1998, p. 13), surgiu, na comunidade internacional, um sentimento de que a concorrência fiscal internacional estaria ameaçando as bases de tributação dos países (ALMEIDA, 2015, p. 243), precisando ser combatida¹¹.

Piergiorgio Valente (2017, p. 1) ressalta que a globalização tem provocado mudanças radicais no sistema de tributação nas últimas décadas e continua a causar “estupefação”¹². Mesmo assim, acredita que a comunidade internacional tem buscado estabelecer um Regime de Tributação Internacional mais justo e eficiente¹³, não porque o sistema anterior seria injusto ou ineficiente, ou porque esteja falido; pelo contrário, o autor acredita que a globalização tem transformado o contexto em que o sistema tributário vinha sendo regulado. O que outrora era aceitável (políticas fiscais agressivas de atração de investimento dos Estados e planejamentos

⁹ Nabais (2004, p. 70) assevera que o exercício do poder de tributar, diferentemente do que foi corrente por muito tempo, passou de tema exclusivo do direito interno dos Estados, para ferramenta de suporte de um importante setor da política externa. Mas, a partir da internacionalização progressiva da economia, as situações tributáveis não se confinavam mais à singularidade do território e os problemas relacionados à interação dos sistemas tributários não encontravam mais a solução pela recorrência ao princípio da territorialidade. Também sobre o assunto, vide Griffit e Klemm, 2005 apud Miller e Bus, 2009. p. 394.

¹⁰ Tanzi (2001, p. 1) acredita que a globalização, com o tempo, provavelmente acarretará um impacto negativo significativo na habilidade dos países em aumentar suas receitas tributárias devido aos chamados cupins tributários (*fiscal termites*). Para o autor, são oito os principais cupins tributários: a) transações eletrônicas e e-commerce, dada a falta de tributação eficiente do comércio feito neste canal; b) dinheiro eletrônico que aos poucos substituirá o dinheiro real nas transações individuais; c) aumento do comércio intra-firma e o abuso potencial de preços de transferência; d) a existência de centros financeiros offshore e paraísos fiscais; e) Fundos derivativos e hedge; f) dificuldade (ou falta de vontade) de tributar capital financeiro, dada a sua volatilidade; g) Aumento das atividades internacionais e planejamentos fiscais agressivos; h) Compras internacionais – mais pessoas escolhendo os mercados onde comprar produtos.

¹¹ Segundo a OCDE (<https://www.oecd.org/tax/beps/>), cerca de 240 bilhões de dólares são “elididos” pelas empresas multinacionais por ano, por meio de planejamentos tributários.

¹² Para mais efeitos da globalização no Sistema Tributário Internacional, veja: Ribeiro, 2019; Kuman; Quinn, 2012; Hines; Summers, 2009; Genschel, 2002; Avi-Yonah, 2000.

¹³ Pelo menos esse é o discurso que a comunidade internacional tem usado para impulsionar mudanças por meio de organismos internacionais como a OCDE, de modo a legitimar uma atuação mais coordenada e emplacar as mudanças desejadas.

desenhados para tirar o máximo de proveito dessas políticas), atualmente tem sido considerado insuficiente, obsoleto e inadequado e, portanto, precisa ser urgentemente ajustado.

1.1 O Problema da Concorrência Fiscal Internacional e as suas Vertentes

Após a crise econômica de 2009, quando o ambiente internacional se tornou ainda mais complexo e instável, com reflexos de um agravamento nos déficits orçamentários também nos países desenvolvidos¹⁴, alguns países europeus, principalmente aqueles com altas alíquotas tributárias como Alemanha, Itália e França, passaram a reagir contra o fenômeno da concorrência fiscal¹⁵. Se por um lado, viram a necessidade de desenhar suas políticas a fim de atrair capital estrangeiro, por outro, passaram a fomentar campanhas contra os paraísos fiscais¹⁶,

¹⁴ Piketty (2014, p. 460) esclarece que as finanças públicas dos Estados estavam em estado “lastimável” com baixas perspectivas de crescimento. A “Grande Recessão”, como o autor denomina a crise de 2009 (a primeira grande crise do capitalismo patrimonial global do século XXI) só foi superada em 2013 quando os países só retomaram seus níveis de produção de 2007.

¹⁵ De acordo com o relatório do *Tax Foundation* (2017), uma organização independente não-lucrativa, a Europa tem a alíquota média regional do imposto estatutário mais baixa do mundo, em 18,35% (25,58% quando ponderada pelo PIB), enquanto a alíquota estatutária média regional da África e a América do Sul empataram como a mais alta, em 28,73% (28,2% ponderada pelo PIB para a África e 32,98% ponderada pelo PIB para a América do Sul). É, pois, dentro da União Europeia que se verificam as menores alíquotas da tributação da renda, evidenciando que a concorrência fiscal naquele ambiente é mais acirrada, apesar de não restrita apenas aos países membros (JAHNSEN; POMERLEAU, 2017, p. 1).

¹⁶ Para ajudar os países a identificar os paraísos fiscais e distinguir regimes tributários danosos dos aceitáveis, a OCDE (1998) publicou um estudo onde trata detalhadamente do que são paraísos fiscais. Para a Organização, são considerados paraísos fiscais aquelas jurisdições onde há falta de tributação ou a tributação da renda é muito baixa, combinado a uma legislação que favoreça a constituição de pessoas jurídicas sem uma atividade empresarial efetiva e não haja troca de informações entre países para fins fiscais. Além dos paraísos fiscais, há outras jurisdições que, apesar de contarem com estrutura fiscal normal, adotam, excepcionalmente, regimes tributários favorecidos, a fim de atrair um fluxo de capital volátil (BIANCO, 2007, p. 18). São considerados países de regimes fiscais privilegiados aqueles que, além de tributarem a renda em níveis muito baixos ou não a tributarem, o fazem de modo preferencial aos não residentes e de forma isolada da economia doméstica. Outros elementos, como a falta de transparência na concessão desses benefícios e falta de instrumentos para troca de informações com outros países sobre os contribuintes que se beneficiam desse regime preferencial, também são caracterizadores de tais tipos. No Brasil, a Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterada pela Lei 11.727, de 23 de junho de 2008, define o que são países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Para a lista atual dos países, vide Instrução Normativa RFB n. 1037, de 04 de junho de 2010.

buscando forçá-los não apenas a aumentar suas alíquotas tributárias, mas também barrar o *status* de eficiência tributária daqueles em diferentes níveis.

Provocada, a OCDE (1998) em seu estudo “*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*”, reconheceu que a concorrência fiscal internacional possui aspectos positivos, mas ressaltou a existência de práticas competitivas predatórias que provocam danos na estrutura tributária dos países, “por carecerem de padrões internacionalmente aceitáveis” (OECD, 1998, p. 15).

Nessa esteira, Santiago (2009, p. 2) salienta que a Concorrência Fiscal Internacional apresenta duas vertentes. A primeira se refere à ação criativa e cada vez mais agressiva dos contribuintes em “comparar e escolher a jurisdição que lhes seja mais favorável”, de modo a minimizar a carga tributária incidente sobre seus negócios¹⁷. A segunda representa a “reação dos Estados em relação a tal busca”.

Essa reação¹⁸ se consubstancia, por um lado, na ampliação da oferta de benefícios fiscais e proteção das informações bancárias e societárias dos contribuintes para atrair seus investimentos e, por outro, pela adoção de medidas administrativas ou jurídicas para mitigar os efeitos dos deslocamentos das fontes de renda para o exterior. Essas medidas incluem a edição de normas gerais antielisivas¹⁹, “medidas neutralizadoras” (*counteracting measures*) ou “medidas defensivas” (*defensive measures*) específicas para cada situação, como a edição das normas de “Transparência Fiscal Internacional” ou “*Controlled Foreign Corporation*” (CFC rules)²⁰, para citar algumas.

¹⁷ Scholes et al. (2002, p. 3) acreditam que as estratégias de investimento e políticas financeiras nas empresas estão intimamente ligadas à política tributária de cada jurisdição. Acreditam que um planejamento tributário eficiente considera o papel dos tributos ao implementar a decisão de maximizar os lucros após impostos, o que pode ou não incluir estratégias para minimizar a incidência tributária.

¹⁸ Nabais (2004, p. 73) chama a atenção para a necessidade dos Estados de elaborar políticas de combate à dupla tributação das empresas decorrente da internacionalização cada vez mais crescente, de modo a “evitar tratar os lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos lucros gerados no país e, de outro, incentivar o investimento estrangeiro procurando não prejudicar a repatriação dos lucros gerados pelos estabelecimentos estáveis nacionais de sociedades com sede no estrangeiro”.

¹⁹ Segundo Gomes (N/A, p. 2), este é o caso da norma brasileira prevista no art. 116, § único do CTN, inserida pela LC 104/2001 e “até hoje não regulamentada pelas dificuldades práticas e teóricas envolvidas”.

²⁰ Regras CFCs (*Controlled Foreign Corporations*) ou Regime de Transparência Fiscal Internacional é o regime que tributa os lucros auferidos por uma pessoa jurídica no exterior por meio de seus sócios, residentes em outra jurisdição, antes da sua distribuição, como se os tivessem auferido

Em suma, enquanto a concorrência fiscal internacional favorece a elaboração de planejamentos tributários mais agressivos pelas empresas multinacionais que buscam explorar a diferença resultante dos níveis de tributação de vários Estados²¹, estes perceberam que as ações de combate a tais arranjos só seriam eficazes se implementadas de forma mais coordenada pela comunidade internacional²².

Nesse contexto, ganharam relevo as discussões travadas nos diversos organismos internacionais²³, mais notadamente na OCDE²⁴, acerca da maneira pela qual os sistemas tributários dos Estados vêm interagindo entre si. Temas como a existência de uma guerra fiscal internacional, a distribuição da riqueza entre os países, os princípios da tributação como legalidade, igualdade, solidariedade e soberania, a abusividade de planejamentos tributários, bem como *compliance* fiscal, entre outros, foram elevados à ordem do dia e têm sido objeto de vários estudos e tentativas de regulamentação.

No âmbito da OCDE, foram elaborados dois projetos significativos para orientar a implantação de padrões globais de transparência tributária e que já foram implantados em mais de 150 países a partir de 2009 (OECD, 2019c, p. 7): o processo de troca de informações fiscais sob demanda ou automática. No momento, há mais de 8.000 acordos vigentes, denotando o interesse dos Estados nesse tipo de iniciativa (OECD, 2019c, p. 3).

diretamente, ou seja, como se a pessoa jurídica fosse “transparente” para fins fiscais. (BIANCO, 2007, p. 21).

²¹ Essas diferenças não se restringem necessariamente em alíquotas mais baixas do imposto de renda, mas podem incluir formas de cálculo do imposto, como deduções e possibilidades de diferimento e a flexibilização de certos deveres instrumentais, por exemplo.

²² Nesse sentido, veja: Lampreave, 2011; Brauner, 2014.

²³ Veja os estudos do FMI no monitoramento das tendências tributárias e diretrizes para políticas fiscais em <https://www.imf.org/en/Publications/FM> ou do Banco Mundial, juntamente com o Instituto Compromisso com a Equidade da Universidade de Tulane (*Commitment to Equity Institute at Tulane University*) que realizaram estudo para desenvolver uma ferramenta para diagnosticar como a tributação e os gastos públicos afetam a desigualdade, pobreza e os diferentes grupos econômicos. O estudo e os resultados do uso da ferramenta têm sido utilizados para propor alternativas de reforma aos Estados.

²⁴ Veja os estudos conduzidos pela OCDE (Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento) na área de tributação: <https://www.oecd.org/tax/>. Sobre o trabalho conduzido pela OCDE na área, com mais detalhes, veja: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acesso em 10 jun. 2019.

Complementarmente, de modo a aprofundar o controle dos planejamentos tributários agressivos²⁵ e mitigar os efeitos da guerra fiscal, no ano de 2013, o G20²⁶, grupo do qual o Brasil faz parte, solicitou à OCDE um estudo que ajudasse os Estados a elaborar um plano de ação para o combate à “Deterioração da Base Tributária e Transferência de Lucros” (BEPS)²⁷, mas que ao mesmo tempo, não prejudicasse a competitividade das empresas onde elas operassem.

O plano apresentou 15 ações estratégicas, dentre as quais a Ação n. 12 sobre Regras Obrigatórias de Divulgação. Essa ação visa a estabelecer diretrizes para os Estados elaborarem um regime de divulgação de informações tributárias pelos contribuintes que os permita identificar esquemas de planejamento tributário potencialmente agressivos ou abusivos com antecedência (em alguns casos, mesmo antes de serem implantados). O relatório da Ação n. 12 também estabelece recomendações específicas para o desenvolvimento e implementação de trocas de informações e cooperação mais eficazes entre as administrações fiscais no mundo²⁸.

Com essa medida, os países buscam contar com a participação das empresas (contribuintes e promotores do Planejamento Tributário) no controle e

²⁵ Planejamentos tributários agressivos são aqueles arranjos que operam dentro da lei, mas ferem seu espírito. Não se confundem com os planejamentos abusivos, que são ilegais. Segundo Marcus Lívio Gomes (2019, p. 70), o conceito de planejamento tributário agressivo “não constitui um novo ‘conceito jurídico’ para evitar práticas fiscais abusivas e não pode ser usado como uma categoria sinônima para ‘Evasão fiscal ilegal’ ou ‘abuso tributário’”, tampouco pretende ser uma regra geral antielisiva ou uma “regra de interpretação teleológica”. O planejamento tributário agressivo deve ser compreendido como um novo princípio orientador da política tributária e representa o paradigma pelo qual a OCDE e o G20 querem que o regime de tributação internacional seja construído. Trataremos de conceituar os planejamentos tributários abusivos e agressivos com mais profundidade no capítulo 2.3 desta tese.

²⁶ O G20 é um fórum informal que reúne chefes de Estado, ministros de finanças e presidentes de bancos centrais para debater assuntos relacionados à estabilidade econômica global. Criado em resposta às crises financeiras do final dos anos 1990, o grupo conta também com a participação da União Europeia, representada pela presidência rotativa do Conselho da União Europeia e pelo Banco Central Europeu, o diretor-gerente do Fundo Monetário Internacional (FMI) e o presidente do Banco Mundial. Para discutir certos assuntos específicos, convida outros organismos, países e fóruns internacionais, como o BIS, FSB, OCDE. Os países que participam do G20 são: África do Sul, Alemanha, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Reino Unido, Rússia e Turquia. BRASIL. Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/?G20>. Acesso em: 09 mai. 2015.

²⁷ Em inglês: *Base Erosion and Profit Shifting*. OECD (2013).

²⁸ Disponível em :<https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>. Acesso em 21 jun. 2019.

combate dos planejamentos tributários e, conseqüentemente, mitigar os efeitos do BEPS.

1.2 A dificuldade de combater o Planejamento Tributário Agressivo

Com efeito, aferir a ilegalidade dos complexos e refinados planejamentos tributários dos grandes contribuintes já constitui um grande desafio às administrações tributárias no mundo. A grande variedade de normas – nacionais e internacionais, a ampla gama de formas de organização existentes e a falta de transparência e padronização das informações, dificultam a análise desses arranjos e a conseqüente aplicação das sanções disponíveis, configurada a evasão fiscal ou a elisão abusiva.

Esse desafio é ainda maior em relação aos planejamentos tributários agressivos, que, apesar de legais, são considerados “imorais”, por criarem distorções no mercado e contribuírem para a erosão da base tributária dos Estados.

Afinal, é possível reprimir tais arranjos? É fato que a falência do modelo socialista e o avanço do liberalismo econômico fortaleceram princípios como legalidade, liberdade, segurança jurídica, pilares do Estado Democrático de Direito na contemporaneidade. Dessa forma, a liberdade que o contribuinte possui em organizar seus negócios da maneira mais eficiente do ponto de vista econômico, desde que dentro dos limites da lei, é, em muitas sociedades, um direito fundamental²⁹.

Ademais, a própria configuração do Regime de Tributação Internacional e a interação dos Estados soberanos no exercício de atividade fiscal estimulam o desenvolvimento desses arranjos por parte das grandes multinacionais. A utilização da tributação com fins extrafiscais, a complexidade dos sistemas tributários, a oferta de incentivos fiscais e, por vezes, a inconsistência da legislação tributária geram

²⁹ Para Nabais (2012, p. 332), no Estado liberal, o princípio da legalidade se transforma em uma garantia plena aos cidadãos, uma vez que congrega um duplo sentido de limite à tributação: o formal (exigência de um dado procedimento e uma dada forma para instituir impostos) e o material (exigência dos impostos respeitarem os direitos fundamentais dos cidadãos).

uma mentalidade nos contribuintes baseada em regras focadas no planejamento tributário (GRIBNAU, 2015, p. 245).

Além disso, o desenvolvimento e implantação de um Regime de Tributação Internacional mais harmônico e coerente ficam ainda à mercê da vontade política de cada Estado, os quais, muitas vezes, resistem em alterar suas políticas de atração de investimentos estrangeiros ou fazem “vista grossa” a planejamentos tributários engendrados por suas empresas multinacionais, de modo a não intervir em sua competitividade em outros mercados internacionais³⁰.

Assim, ao mesmo tempo em que os Estados têm interesse em combater a agressividade dos planejamentos tributários agressivos dos contribuintes, enxergam certa dificuldade em implantar medidas normativas adicionais nesse sentido. Faz-se assim necessário buscar alternativas menos impopulares e eficazes para o problema.

2 O tema desta tese – A Responsabilidade Social Corporativa como alternativa à normatização e à regulamentação do combate aos planejamentos agressivos.

Sob as mais diversas roupagens e ao longo das últimas décadas, os Estados vêm buscando instrumentos para enfrentar o desafio de aumentar, cada vez mais, sua arrecadação tributária e, ao mesmo tempo, garantir a atratividade de seus mercados aos investimentos estrangeiros e nacionais.

Paralelamente, as administrações tributárias também encontram dificuldades em coibir a diversidade de planejamentos tributários engendrados pelos contribuintes, que, diante da vasta possibilidade de instrumentos e formas de organização de negócios jurídicos disponíveis nas várias jurisdições, são cada vez mais complexos e refinados, estressando os limites possíveis da lei.

³⁰ Interessante artigo de Omri Marian (2017) sobre como uma Administração Tributária em uma jurisdição colabora para que contribuintes transnacionais evitem a tributação imposta por outras jurisdições.

Diante de tal situação, há um sentimento crescente de que o desiderato de otimização fiscal levado a cabo por grandes empresas multinacionais tem provocado uma erosão da base tributária dos Estados, colocando em risco a própria manutenção do Estado (pós) social³¹.

Mas em qual extensão esses planejamentos podem e devem ser combatidos?

Claramente, nem todos os arranjos que visam a uma economia tributária devem ser desconsiderados. O contribuinte tem o direito de escolher a melhor organização para seus negócios e tal escolha deve e irá considerar a diminuição do custo tributário. Da mesma forma, a evasão ilícita de tributos não pode ser tolerada.

Muito se tem escrito sobre a elaboração de regras antiabuso para combate aos planejamentos tributários abusivos, buscando-se sempre operar a distinção entre o planejamento tributário ilícito e o lícito. Mas como combater o planejamento, que, embora não se configure o abuso³² nos termos previstos na legislação, por sua agressividade e impacto, pode contribuir para a erosão das bases tributárias dos Estados?

Como vimos, o aprofundamento do déficit público e dos desequilíbrios fiscais exigem medidas de “austeridade fiscal” como redução dos gastos públicos, corte de benefícios sociais e aumento da carga tributária. Por esse motivo, histórias como a publicada pelo jornal *O Globo*, em 6 de maio de 2015, relatando que uma gigante rede americana de *fast food* teria driblado o pagamento de cerca de 1 bilhão de euros entre 2009 e 2013, por meio de uma manobra legal que envolveu a troca de sua sede do Reino Unido para a Suíça e a utilização de uma subsidiária em Luxemburgo, têm provocado fortes reações na opinião pública e criado uma certa urgência para combater os planejamentos tributários agressivos das grandes

³¹ José Casalta Nabais (2012, p. 191) afirma que a maioria dos Estados de hoje é de Estados Fiscais, caracterizados por terem suas necessidades financeiras essencialmente cobertas por impostos. Essas necessidades consistem em prestações em espécie, ou seja, obrigações de fazer, embora o autor reconheça a existência de Estados proprietários, produtores e Estados “empresários”.

³² O abuso de direito aqui é entendido como ilícito, previsto no direito privado e configura-se com a fraude à lei, o abuso de direito, o abuso de formas e a simulação, entre outras figuras. Faremos uma análise mais aprofundada no capítulo 2.3.

corporações³³, de modo que estas paguem a sua parcela “justa” ou “devida” de tributos (O GLOBO, 2015, p. 23).

Embora o poder público já tenha reconhecido que os arranjos são legais e legítimos³⁴, tem se verificado um movimento da sociedade civil em pressionar o poder público e as próprias empresas diretamente, no sentido de exigir das corporações, uma contrapartida “responsável” e “solidária”, inclusive e especificamente no que tange ao pagamento de tributos.

Mas apesar de não haver consenso na comunidade internacional³⁵ quanto à necessidade e à possibilidade de coibição de planejamentos tributários considerados lícitos, mas demasiadamente agressivos, a mera legalidade dos planejamentos tributários deixou de ser uma garantia incondicional³⁶ para sua validade, passando a

³³ Outros exemplos são os casos das contas da Apple na Irlanda, da Starbucks na Holanda e da Amazon em Luxemburgo. Veja mais detalhes em: “*Double Irish with a Dutch Sandwich*”. The NY Times, 28 abr. 2012. Disponível em: <http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html>. Acesso em: 9 mai. 2015. DRUCKE, Jesse. “*Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion is Lost to Tax Loopholes*”. Bloomberg, 21 out. 2010. Disponível em: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>. Acesso em: 9 mai. 2015. No Brasil, os casos Vale, Eagle, entre outros, têm provocado uma enxurrada de processos não apenas administrativos, mas também judiciais sobre a validade/legitimidade de seus planejamentos tributários.

³⁴ A presidente do Comitê de Contas Públicas do Parlamento britânico, Margaret Hodge, ao tomar conhecimento dos detalhes dos planejamentos tributários de empresas como Starbucks, Google e Amazon por meio dos quais desviavam seus lucros do Reino Unido para outros países, considerou suas estratégias contábeis como uma rede complexa de arranjos “cínicos e injustos”. Nas palavras da presidente, o parlamento não os estaria acusando de serem ilegais, mas sim, de serem imorais. (THE TELEGRAPH, 2012).

³⁵ Ao mesmo tempo em que se reconhece o dever de pagar tributos e da necessidade de que a imposição seja feita de maneira justa e equânime entre os contribuintes, os Estados percebem ser vital manter um ambiente atrativo para investimentos. Nesse sentido, nas palavras de Mike Warbuton, sócio sênior na Grant Thornton, uma das maiores firmas multinacionais de contabilidade e consultoria: “*There is a balance to be struck on this issue. We all have to pay our taxes and it is important that they are applied on a fair basis. At the same time it is vital for the UK to demonstrate that we are open for business and welcome investment from overseas. Multinational companies do not have to come here and if we drive them away our economy will suffer and jobs will be lost.*” (THE TELEGRAPH, 2012).

³⁶ Nabais (2012, p. 317) rejeita a ideia positivista do direito fiscal que apenas considera os limites formais (legalidade na versão de reserva de lei formal) da tributação, pois o Estado contemporâneo exige receitas fiscais cada vez mais crescentes. Nesse sentido, acredita que o caráter mínimo de Estado (e a tributação diminuta e proporcional) é inconsequente. Assim, a análise dos limites não se pode limitar à segurança jurídica, mas abranger os requisitos ligados à justiça fiscal para se obter uma “compreensão constitucional adequada do dever de pagar impostos no estado de direito”. Assim, o autor acredita que o princípio da legalidade fiscal deixou de constituir a garantia de um direito fiscal justo por meio do consentimento do contribuinte pelos seguintes motivos: (i) a lei viola, com certa frequência, os direitos dos cidadãos, minoria vencida no Parlamento e (ii) o Executivo deixa de ser o inimigo das liberdades e se posiciona em melhores

ser desejado conter a agressividade desses arranjos, caso considerados inconsistentes com a análise da substância econômica do negócio (CARRERO; SEARA, 2016, p. 206).

Nesse contexto é que surge a figura da Responsabilidade Social Corporativa (RSC). Em paralelo às iniciativas normativas para combater os efeitos nocivos dos planejamentos tributários, os governos nacionais têm apostado e fomentado o desenvolvimento de mecanismos voluntários que possam entregar benefícios sociais e ambientais a um custo-benefício mais racional que a implantação de instrumentos regulatórios e normas. É que diante da complexidade e pouca transparência dos sistemas tributários³⁷, as empresas multinacionais, ao se utilizarem de sua grande mobilidade e estruturas para elaborar planejamentos fiscais cada vez mais complexos e elaborados, colocam a regulação em posição de desvantagem quanto à antecipação para coibir tais arranjos.

Por esta razão, as próprias empresas estariam mais bem posicionadas para avaliar qual a melhor abordagem em relação a um determinado planejamento tributário (KNUUTINEN, 2014, p. 39), tornando a RSC um mecanismo mais adequado de contenção a sua agressividade.

Assim, as discussões sobre RC que antes ficavam restritas ao âmbito dos negócios domésticos, tornaram-se populares no cenário internacional (CARROLL; SHABANA, 2010, p. 85-86). Com o desenvolvimento de várias iniciativas conduzidas por organizações internacionais e Estados para implantar novos modelos de governança corporativa adequados a uma realidade afetada pela globalização³⁸, a

condições técnicas que o Parlamento para tutelar as exigências tradicionalmente imputadas à ideia de autoconsentimento dos impostos, necessária à legalidade fiscal. Como consequência, o caráter garantístico associado ao consentimento dos impostos atribuído à legalidade fiscal deixa de ter papel preponderante e a legalidade passa a desempenhar outras funções como a de impulsionar a ação do Estado pelo Parlamento e não apenas como limitadora desta (NABAIS, 2012, p. 341).

³⁷ Ricardo Lobo Torres (2009, p. 329) acredita que essa complexidade e falta de transparência também gera insegurança no planejamento tributário e “grave ineficiência das decisões econômicas”. Becker (2007, p. 9), por sua vez, acredita que se todas as leis tributárias fossem aplicadas, todos os contribuintes sofreriam sanções, não exclusivamente por motivo de fraude, mas porque a legislação tributária é tão caótica e complexa que é difícil ser observada.

³⁸ A Globalização Econômica, caracterizada pelo fortalecimento do papel das empresas transnacionais, desperta a atenção da comunidade internacional sobre as questões ambientais, os direitos das minorias, a pobreza mundial e exige que os assuntos públicos e privados sejam tratados à luz da transparência (RIBEIRO, 2015, p. 30).

RC ganha novos contornos, de modo a se tornar mais abrangente em relação às responsabilidades outrora assumidas pelas empresas (KURUCZ et al, 2008, p. 85), incluindo também a questão da responsabilidade fiscal, como um aspecto a ser observado.

Com efeito, tem-se observado que os Estados, bem como as organizações internacionais e organizações sociais (ONGs), vêm, aos poucos, incentivando o engajamento das empresas em desenvolver instrumentos de Responsabilidade Corporativa (RC) ao invés de partir diretamente para a regulação no combate aos planejamentos tributários agressivos³⁹.

Em janeiro de 1999, o Parlamento Europeu adotou a Resolução “*EU standards for European enterprises operating in developing countries: towards a European Code of Conduct*”, clamando por uma padronização nos códigos de conduta voluntários, que fossem baseados em padrões internacionais, bem como na instauração de uma Plataforma de Monitoramento Europeu que pudesse verificar os termos e condições dos códigos e a instauração de procedimentos de reclamação e ações corretivas (EUROPA, 1999, p. 180).

Outras recentes iniciativas incluem as diretrizes para elaboração do Código Europeu dos Contribuintes⁴⁰ (COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA, 2016), as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais (OECD, 2011) e os Princípios de Governança Corporativa do G20 e da OCDE (OCDE, 2016), para citar alguns.

Verifica-se assim, que a comunidade internacional tem cada vez mais trabalhado para fechar o cerco aos planejamentos tributários agressivos, por meio do incentivo a programas “voluntários” de RC.

³⁹ A natureza voluntária da RC implicando em ação sem regulação, é uma abordagem que tem sido fomentada por vários governos no mundo todo, bem como por organizações privadas. Veja: *Institute of Business Ethics* (2013) e *ActionAid* (2011) e, no Brasil, Instituto AKATU (2005). No Reino Unido criou-se, em 2002, um ministério para alavancar a estratégia de RC, embora a abordagem tenha mudado ao longo dos anos.

⁴⁰ O Código é um instrumento não-vinculativo que visa a estabelecer um modelo de comportamento a seguir tanto pelos contribuintes europeus como pelas administrações fiscais dos Estados Membros. Apesar de não ser um código rigoroso, estabelece alguns direitos e deveres aos contribuintes como “o direito de apresentar queixa, sobretudo nos casos em que os recursos internos não estejam previstos”, como por exemplo, uma queixa em relação ao comportamento de um funcionário, o tratamento de determinada questão fiscal a prestação de serviços aos contribuintes. (COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA, 2016, p. 16).

O objetivo deste trabalho é, portanto, analisar o papel que a RC pode ocupar na contenção da agressividade nos planejamentos tributários dos contribuintes no plano internacional e se os instrumentos que estão sendo fomentados pela comunidade internacional são suficientes e eficazes para tal.

Nesta tese não trataremos das vantagens e desvantagens das empresas em desenvolver seus programas de RC, tampouco como devem ser estruturadas dentro de cada corporação. Também não cabe, neste estudo, fazer juízo de valor quanto às diversas teorias de legitimação da RC. Considerando as iniciativas de tentativa de regulação da RC pela comunidade internacional, nosso interesse de estudo ficará delimitado tão somente se a RC pode ser um instrumento viável e eficaz no combate ao planejamento tributário agressivo e, como ela pode ser estruturada nesse sentido.

3 O problema, as questões e as hipóteses a serem testadas

Conforme os ensinamentos de Santos (2007, p. 79), o progresso científico surge do aprofundamento dos aspectos de uma necessidade. Por esse motivo, faz-se necessário delimitar o escopo da pesquisa, de modo a examiná-lo mais detidamente.

Nesse sentido, o problema a ser estudado visa responder à seguinte pergunta: Como a Responsabilidade Corporativa pode configurar uma alternativa viável de coibição a planejamentos tributários agressivos no contexto atual da concorrência fiscal internacional?

Para responder essa pergunta, analisaremos as seguintes questões:

a) Há diferença entre os conceitos de planejamento tributário abusivo e planejamento tributário agressivo?

H1: Sim, há diferenças jurídicas entre os dois conceitos;

H2: Não há diferença entre os dois conceitos.

b) Considerando o resultado da análise acima, as normas de combate aos planejamentos tributários abusivos seriam compatíveis para coibir planejamentos tributários agressivos?

Neste caso, pretende-se avaliar as seguintes hipóteses:

H3: No Brasil, os métodos de combate ao planejamento tributário abusivo existentes não podem ser aplicados aos planejamentos tributários agressivos.

H4: No Brasil, os métodos de combate ao planejamento tributário abusivo existentes são suficientes para combater o planejamento tributário agressivo.

A partir da avaliação das hipóteses indicadas acima, a terceira questão que se pretende enfrentar nesta tese é:

c) A RC pode ser uma alternativa viável para combate ao planejamento tributário agressivo?

As hipóteses a serem testadas nesse sentido são indicadas abaixo:

H5: A RC é uma alternativa viável para combate aos planejamentos tributários agressivos.

H6: A RC não é uma alternativa viável para combate aos planejamentos tributários agressivos.

A quarta questão que se pretende resolver é:

d) A RC deve ser regulada ou voluntária?

Nesse sentido, busca-se testar as seguintes hipóteses:

H7: A RC deve ser voluntária.

H8: A RC deve ser regulada pelo Estado de modo a indicar um padrão mínimo de exigência.

e) Por fim, como se estabelecer um padrão mínimo de transparência exigido nos instrumentos de RC?

H9: As regras de transparência mandatórias estabelecidas na Ação 12 do BEPS podem ser uma alternativa exigível nos instrumentos de RC?

H8: As regras de transparência mandatórias estabelecidas na Ação 12 do BEPS podem ser exigidas no Brasil?

4 Metodologia Empregada

Para desenvolver esta tese, será primeiramente analisado o cenário mundial e o que faz com que o assunto tenha assumido as dimensões atuais, demandando o aprofundamento do assunto.

O estudo irá abordar a dificuldade de combater os planejamentos tributários do ponto de vista da ação estatal, sendo necessária uma ação coordenada, não apenas com os países da comunidade internacional e organismos internacionais, mas também com atores privados, como ONGs e as empresas.

A partir daí, esta tese buscará delimitar as diferenças entre os planejamentos tributários abusivos dos agressivos, sendo estes lícitos, mas moralmente questionáveis e aqueles ilícitos, com base em fundamentos e conceitos de direito encontrados no ordenamento jurídico, não necessariamente, no direito tributário. Nesse ponto, analisaremos mais detidamente a realidade brasileira, de modo a verificar se os instrumentos jurídicos existentes no direito pátrio utilizados para combate à evasão fiscal são suficientes para coibir os planejamentos agressivos.

De outra sorte, buscaremos comprovar que, sendo os planejamentos tributários agressivos manifestações lícitas da liberdade dos contribuintes, o modo viável de combatê-los é por meio do incentivo a instrumentos voluntários, pautados em uma moral corporativa.

Nesse sentido, trataremos da Responsabilidade Social Corporativa, como expressão da moral corporativa e a tentativa dos Estados de fomentar uma “moral tributária” mais harmônica no plano internacional, como um meio de coibir os planejamentos tributários agressivos, dada a dificuldade de estabelecer meios normativos nesse sentido.

Creswell (2010, p. 43) ensina que cada tipo de problema a ser pesquisado requer uma estratégia de investigação específica.

Por esse motivo e diante do fato que pouca pesquisa foi realizada a respeito do uso da Responsabilidade Social Corporativa como instrumento de contenção ao uso de planejamentos tributários agressivos, será utilizada uma abordagem majoritariamente qualitativa.

Assim, o estudo foi realizado por meio da leitura e análise de dados obtidos de várias fontes: recursos bibliográficos e documentais correlatos, como doutrina,

julgados e instrumentos normativos nacionais e internacionais, bem como estudos disponibilizados sobre o problema por organizações internacionais como ONU, União Europeia, Banco Mundial e OCDE, que servem de instrumentos para elaboração das diretrizes do Regime de Tributação Internacional e, por conseguinte, influenciam as políticas públicas dos Estados na área tributária.

Desse modo, espera-se estabelecer se a Responsabilidade Corporativa, sendo um instrumento voluntário como é hoje, poderá ser uma alternativa viável e eficaz na contenção da agressividade dos contribuintes ao elaborarem seus planejamentos tributários no âmbito internacional. E, se os instrumentos forjados atualmente no âmbito do BEPS podem contribuir para estabelecer um padrão de transparência que legitime as iniciativas de RC dos contribuintes multinacionais.

Apesar de não se tratar de uma pesquisa de direito comparado, em virtude da pouca bibliografia nacional sobre o tema, serão também subsídios para esse estudo a doutrina e a experiência estrangeiras no desenvolvimento de parâmetros da RC, quando necessárias à compreensão e análise dos conceitos abordados.

Para responder às questões de pesquisa, esta tese será dividida em quatro partes.

Nesta introdução, estão apresentados o contexto do problema, os objetivos da pesquisa, as questões derivadas desses objetivos, a relevância do estudo e a metodologia adotada.

No primeiro capítulo, será analisado o problema da concorrência fiscal internacional e como os Estados estão reagindo para combater seus potenciais efeitos danosos. Procura-se demonstrar a responsabilidade dos Estados no fomento aos planejamentos tributários pelos contribuintes e a dificuldade de combatê-los individualmente, no plano nacional.

O segundo capítulo trata dos planejamentos tributários percebidos como causadores da erosão da base tributável e dos deslocamentos de receitas tributárias de uma jurisdição para outra. Será feita uma distinção dos tipos de planejamentos tributários – lícitos, ilícitos, abusivos e agressivos – e as maneiras pelas quais os Estados estão endereçando o problema, dando enfoque no tratamento dado aos planejamentos tributários no Brasil.

O capítulo terceiro aborda a responsabilidade das empresas na elaboração de seus planejamentos tributários.

Como agentes morais e se intitulando socialmente responsáveis, seria possível desconsiderar a questão tributária na Responsabilidade Social Corporativa? Busca-se demonstrar que, apesar da falta de coação pelo Estado para cumprimento de uma norma moral, essas não são totalmente desprovidas de sanção, que pode ser exercida por pressão da sociedade. A proteção da reputação é vista pelas corporações como uma necessidade para garantia da sua sustentabilidade econômica e longevidade. O objetivo é verificar se a Responsabilidade Social Corporativa pode ser um instrumento viável para garantir o cumprimento de um compromisso moral com a sociedade, quando a lei não é suficiente para combater os planejamentos tributários agressivos.

O capítulo quarto demonstra como as empresas multinacionais estão estabelecendo seus compromissos de Responsabilidade Corporativa.

Observa-se que, muitas vezes, empresas multinacionais usam ferramentas de desenvolvimento e monitoramento estipuladas por organizações não governamentais como padrões orientadores de suas políticas. Esses instrumentos regulatórios enfocam normalmente questões trabalhistas, direitos humanos e proteção ambiental, mas estão gradativamente incluindo discussões sobre transparência das estratégias tributárias das empresas.

Percebe-se uma demanda cada vez maior por transparência de modo a permitir a auditoria de compromissos não financeiros, mas também tributários. Diante da necessidade e interesse dos *stakeholders* por conhecer os impactos das empresas onde atuam, os governos estão mais sensíveis a essas demandas. O capítulo aborda algumas iniciativas de regulamentação dos códigos de conduta das empresas por alguns países.

Por fim, analisamos se as iniciativas conduzidas no âmbito do BEPS, mais notadamente a Ação 12, podem contribuir para dar maior transparência aos planejamentos tributários das empresas, impulsionando as empresas a considerarem a responsabilidade tributária também nos instrumentos de RC.

As considerações finais são apresentadas nas conclusões, sendo seguidas pelas referências bibliográficas utilizadas neste estudo.

5 Considerações complementares sobre a terminologia utilizada e traduções

No decorrer deste estudo, foram feitas várias referências a tratados e diretrizes emanados de organismos internacionais, os quais não possuíam uma versão oficial em português.

Da mesma forma, considerando o escopo da presente pesquisa, uma parte significativa das referências bibliográficas utilizadas é de autores estrangeiros.

Assim, quando não citadas no idioma original, foram feitas traduções livres, pela autora, para o nosso idioma.

Esta tese tem como objetivo avaliar a responsabilidade das empresas quanto à elaboração de suas estratégias tributárias, expandindo o conceito de “Responsabilidade Social Corporativa” como o é hoje.

Nesse sentido, entende-se que faz sentido redefinir a denominação desse instrumento para “Responsabilidade Corporativa”, nos termos propostos por Stephen Hahn-Griffiths, “*Chief Reputation Officer*” do Reputation Institute⁴¹:

We're redefining what we've previously called corporate social responsibility,” By highlighting the “social” piece of the equation, he says, companies overlook other equally important elements that are at play: employer, environmental and fiscal responsibility. And so the institute decided to omit the word “social” from its corporate responsibility language (...). (VALET, 2018, p. 1)

Por esse motivo, ao longo desta tese, será feita referência aos dois termos, “Responsabilidade Social Corporativa (RSC)” normalmente quando de seu surgimento e fases iniciais e “Responsabilidade Corporativa (RC)” quando passou a incorporar outras dimensões, incluindo a responsabilidade tributária.

Não obstante, os dois termos se referem à mesma ideia, de que as empresas são e devem ser responsáveis por suas ações e impactos causados nas sociedades onde operam, incluindo as questões sociais, ambientais, concorrenciais, de direitos humanos e também econômicos – o que engloba a tributação.

⁴¹ O Reputation Institute é uma empresa prestadora de serviços que faz a aferição e o acompanhamento dos níveis de reputação das empresas.

1 PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS – A PERSPECTIVA ESTATAL

1.1 Por que os Estados cobram tributos e por que pagá-los?

Para entender as razões pelas quais os contribuintes elaboram planejamentos tributários agressivos e a motivação dos Estados em combatê-los, faz-se necessário analisar a finalidade dos tributos⁴² e os impactos destes na economia e na sociedade.

Com efeito, podemos afirmar que a finalidade última do Estado é a realização do bem comum⁴³, sendo este definido como o conjunto de valores morais que cada sociedade quer ver concretizado em um certo período do tempo.

Segundo Becker (2007, p. 173), em cada Estado há uma concepção específica de mundo relativa à finalidade da vida social, que predomina sobre as demais durante certo tempo. Essa concepção, tanto espacial quanto temporal⁴⁴, é o que determina o conteúdo do bem comum de cada Estado.

Para que o bem comum seja alcançado, o Estado deve desenvolver uma série de atividades com vistas a tutelar determinadas necessidades públicas. Como os valores de cada sociedade variam, a seleção e a extensão da oferta de serviços públicos e investimentos não são harmônicas e uniformes. Elas variam conforme as

⁴² Apesar de estarmos abordando o planejamento tributário em relação ao imposto de renda corporativo, utilizamos o termo tributo neste trabalho, pois, no Brasil, consideramos a Contribuição sobre Lucro Líquido (CSLL) um verdadeiro imposto, principalmente se levarmos em conta a parcela abrangida pela Desvinculação das Receitas da União (DRU).

⁴³ J. Dabin (apud Becker 2007, p. 189) explica que o bem comum se aproxima do Direito Natural Político que, por sua vez, constitui a base do instinto político do homem. Esse Direito Natural Político estaria fundado na moral, que é a norma que reina sobre todos os seres humanos e que rege a manifestação de seus atos exteriores. Já Harada (2017, p. 3) relaciona o bem comum a um modelo de sociedade ideal que promove o bem-estar e permite o desenvolvimento das potencialidades humanas bem como a compreensão e o exercício de práticas espirituais.

⁴⁴ Para Becker (2007, p. 174), a concepção é temporal, pois com o tempo a filosofia do mundo se modifica ou é substituída por outra que, em determinado período, fortaleceu-se e tornou-se predominante.

escolhas de cada governo, no exercício pleno de sua soberania⁴⁵. No Reino Unido, por exemplo, o governo decidiu formar um ministério para combate à solidão (O GLOBO, 2018), enquanto nos Estados Unidos se optou por não oferecer um sistema público inclusivo de saúde⁴⁶, como existe no Brasil⁴⁷.

A realização dessas atividades, contudo, demanda recursos para financiá-las. Nos últimos anos, o crescimento do Estado Social e a decorrente ampliação dos serviços oferecidos à população, como educação e saúde e os programas de substituição e transferência⁴⁸ de renda têm demandado o incremento das receitas estatais⁴⁹ (PIKETTY, 2014, p. 462).

Assim, dada a crise acarretada pelo agigantamento do Estado e consequente aumento do gasto público⁵⁰, por um lado, e pela estagnação das receitas provenientes dos impostos, por outro, os Estados têm agido para fechar o cerco à evasão e elisão fiscais.

Mas é importante analisar outros aspectos da tributação para a compreensão do problema desta tese, uma vez que o poder de tributar não se limita à função originária de financiamento do Estado⁵¹. A própria característica de ser um poder

⁴⁵ Segundo Schumpeter (1954, p. 769), em sua obra clássica, *History of Economic Analysis*, “*Nothing shows so clearly the character of a society and of a civilization as does the fiscal policy that its political sector adopts*”.

⁴⁶ A Lei de Proteção e Cuidado Acessível ao Paciente" (PPACA, na sigla em inglês), conhecida como "Obamacare" e sancionada em março de 2010 aumentou a faixa econômica com acesso permitido ao "Medicaid", programa de saúde gratuito para pessoas de baixa renda. O programa também concedia subsídios federais para pessoas com renda mensal até quatro vezes acima da linha de pobreza para custear planos de saúde. No entanto, o governo Trump alterou as regras do Obamacare, retirando sua eficácia.

⁴⁷ Ao mesmo tempo em que se verifica o aumento do estado fiscal social de forma geral e as diferentes escolhas relativas aos investimentos realizados no padrão dos serviços a serem prestados, o nível de tributação entre os países, também não é uniforme, mesmo considerando os países desenvolvidos. Enquanto Estados Unidos tributam a renda nacional em torno de 21%, por exemplo, países da Europa Ocidental possuem uma taxa de arrecadação pública entre 45% e 50% (PIKETTY, 2014, p. 478). Para informações sobre o nível da tributação dos países no mundo, veja OECD (2108b) e OECD (2019).

⁴⁸ Pensões e aposentadorias, por exemplo.

⁴⁹ Segundo Piketty (2004, p. 478), o nível médio de tributação da renda nacional sofreu incremento de 10%-15% para 30% a 50%, como em alguns países da Europa Ocidental. Vide Figura 2, capítulo 1.2.

⁵⁰ Segundo o Prof. Ricardo Lobo Torres (2009, p. 521), há quem vislumbre, pejorativamente, o Estado Fiscal como Estado Gastador.

⁵¹ Nesse sentido, veja: Avi-Yonah, 2006.

financiador do Estado estabelece a abrangência da tributação em outras dimensões da vida coletiva, como a econômica, a política e a social (VIOL, 2005, p. 2).

1.1.1 A Dimensão Econômica da Tributação

Além da função precípua de financiamento das tarefas do Estado⁵², a tributação também possui funções extrafiscais quando utilizadas pelo Estado para intervir na economia (função estabilizadora) e influenciar o comportamento de agentes econômicos (função alocativa da tributação)⁵³, o que inclui o incentivo para deslocamento de investimentos de uma jurisdição para outra.

Essa dimensão econômica da tributação pressupõe uma delimitação dos papéis do Estado e da Economia. Enquanto o Estado teria o objetivo de buscar o sustento das atividades definidas nas políticas públicas dos governos, orientando-se pelo interesse geral ou interesse público, a Economia estaria orientada para obtenção de lucros, de modo a justificar a existência de um mercado. Assim, ainda que se verifique certa intersecção entre Estado e Economia, concretizadora do princípio da subordinação do poder econômico ao poder político e que permite a intervenção orientadora do Estado na Economia, a separação entre os dois é o que garante a sustentabilidade do Estado Moderno (NABAIS, 2003, p. 4).

Isso significa que a consecução dos objetivos sociais e culturais de um Estado só pode se concretizar caso o setor produtivo tenha meios duradouros de custeá-los. Por esse motivo, deve-se levar em consideração que a imposição exacerbada de impostos poderia “matar a galinha dos ovos de ouro”. A

⁵² No Brasil, cerca de 80% do total das receitas do governo advém de tributos. Dados do TESOURO NACIONAL. Disponível em: <http://www.tesouro.gov.br>. Acesso em: 22 jul. 2019.

⁵³ Richard Musgrave (apud SILVEIRA, 2009, p. 101) distingue as três funções do governo: “*allocation, to provide public goods and remedy market failures; redistribution and stabilization, as pertains to macroeconomic interventions (including automatic stabilizers)*”.

sustentabilidade das políticas tributárias dos Estados não pode, em hipótese alguma, desconsiderar esse princípio fundamental⁵⁴.

1.1.2 A Dimensão Política da Tributação – a cidadania fiscal

No plano político, as escolhas de quanto tributar, como arrecadar e onde aplicar as receitas da tributação pertencem unicamente ao poder soberano dos Estados que, em última leitura significa o próprio poder dos indivíduos que se “*transindividualizou*” (BECKER, 2007, p. 195).

A tributação, como expressão da soberania do Estado, portanto, representa um vínculo entre governo e cidadãos⁵⁵. Daí que o tributo só pode ser exigido se houver uma relação jurídica entre o Estado e o súdito-contribuinte, expressa exclusivamente na lei (HARADA, 2017, p. 337).

⁵⁴ Na lição de Nabais (2003, p. 5), “o estado fiscal é assim, um estado limitado no que ao domínio económico concerne. O que, naturalmente, não significa que ele tenha de ser um estado económico, como a doutrina e a teoria de estado do século XIX qualificou o estado liberal, ou um estado económico negativo como por vezes se designa o estado oitocentista. Efectivamente, o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado económico positivo, como é o actual estado capitalista, reconhecido, de resto, tanto por keynesianos como por neoliberais, uma vez que o que distingue estas doutrinas económicas, quanto ao aspecto aqui em consideração, é tão-só a defesa de um maior ou menor grau de intervenção e acção económicas do estado contemporâneo. Nomeadamente ninguém contesta que o actual estado seja responsável pelo equilíbrio global da economia, cabendo-lhe um papel insubstituível na direcção desta, sobretudo ao nível da macroeconomia. O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar a si mesmo, é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domínio económico”.

⁵⁵ Alexander Keyssar (2000, p. 27), em seu livro, “*The Right to Vote*”, lembra que na Inglaterra e suas colónias (incluindo os Estados Unidos), só podia participar nas eleições quem possuía renda e pagava tributos. No original: “*The lynchpin of both colonial and British suffrage regulations was the restriction of voting to adult men who owned property. On the eve of the American Revolution, in seven colonies men had to own land of specified acreage or monetary value in order to participate in elections; elsewhere, the ownership of personal property of a designated value (or in South Carolina, the payment of taxes) could substitute for real estate. Both in England and in the colonies, property requirements had long been justified on two grounds. The first was that men who possessed property (especially “real property,” i.e., land and buildings) had a unique “stake in society”—meaning that they were committed members of (or shareholders in) the community and that they had a personal interest in the policies of the state, especially taxation.*” Interessante ressaltar que esse vínculo político nem sempre foi explícito e respeitado. Keyssar (2000, p. 182) lembra a história das irmãs Smith que, em 1869, se recusaram a pagar impostos, já que não possuíam o direito a voto, garantido às mulheres nos Estados Unidos somente a partir de 1920. Tal argumento não foi acatado pelas autoridades da época e resultaram no confisco de gado para quitação da dívida tributária. No Brasil, a Constituição de 1824 também estabelecia que para ser eleitor ou eleito, o indivíduo deveria ter patrimônio ou renda.

O princípio de que a receita tributária deve ser aprovada pelos representantes do povo se encontra no cerne do Estado de Direito e está positivada nas cartas constitucionais dos Estados⁵⁶. Tal característica não ocorre por acaso. Sendo a tributação uma autolimitação da liberdade e ao mesmo tempo, a própria garantia da liberdade, a tributação só pode ser legítima se exercida dentro da estrita legalidade (TORRES, 2010, p. 223). Nesse sentido, é a lei que estabelece as responsabilidades do Estado com os contribuintes e do contribuinte com os demais cidadãos⁵⁷. É desse contexto que nasce a noção de cidadania fiscal⁵⁸, consubstanciada em seu aspecto bilateral (TORRES, 2005, p. 35). Isto é, ao mesmo tempo em que a cidadania fiscal envolve os direitos fundamentais dos cidadãos ela compreende também o dever de pagar tributos.

⁵⁶ James Buchanan, ganhador do prêmio Nobel de economia em 1986, centrou seus estudos sobre os fundamentos da legitimidade constitucional chamando atenção para o papel da tributação e das finanças públicas no processo de formação do consenso social. Para uma coletânea de suas obras, veja: BUCHANAN, James M.. *The Collected Works of James M. Buchanan*, Foreword by Geoffrey Brennan, Hartmut Kliemt, and Robert D. Tollison, 20 vols. (Indianapolis: Liberty Fund, 1999-2002). 22/07/2019. <https://oll.libertyfund.org/titles/280>.

⁵⁷ O caráter político da tributação já havia sido reconhecido em 1789 pela Assembleia Nacional Francesa, quando da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que estabelecia em seus artigos 13 e 14, que:
Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.
Art. 14º. Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração.

⁵⁸ José Casalta Nabais (2012, p. 199) assevera que “... os actuais impostos são um preço: o preço que pagamos por termos a sociedade que temos, ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade. O que significa, desde logo, que não pode ser um preço de montante muito elevado, pois se o seu montante for muito elevado, não vemos como pode ser preservada a liberdade que é suposto servir. Por isso, os impostos hão-de constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado. Um preço que, estou certo, muitas das sociedades, que nos antecederam, gostariam de ter pago e algumas das actuais não enjeitariam suportar. Por isso, bem podemos afirmar, como já o fizemos noutro lugar, que no actual estado fiscal, para o qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar.”

1.1.3 A Dimensão Social – A função redistributiva da Tributação

Como vimos, entre as funções de criar recursos para a realização das atividades do Estado e assegurar o equilíbrio e a orientação da economia, a tributação também possui uma função redistributiva, que, nas palavras de Gabriel Ardant (apud LUKIC, 2017, p. 530), “*permite alterar a distribuição dos rendimentos e das fortunas, quer no sentido da consolidação de privilégios, quer no sentido da equalização das condições*” .

Tal função ganhou relevo com a constituição do Estado de Direito e a ascensão do liberalismo ao final do século XVIII, quando o tributo deixou de ser cobrado para fazer frente às necessidades do Príncipe, abrindo espaço para a concretização do princípio da capacidade contributiva e buscando fundamento na justiça distributiva (TORRES, 2013, p. 92).

Apesar de, nos séculos seguintes, a função distributiva da tributação ter cedido espaço à utilidade econômica, nas últimas décadas, “as crises financeiras mundiais, o arrefecimento da ideologia da inesgotabilidade dos recursos públicos, a descrença no socialismo real e na utopia do Estado sem tributos e o aumento das demandas sociais pela melhor distribuição dos bens públicos” (TORRES, 2013, p. 92) fizeram reviver as ideias de equidade fiscal⁵⁹.

Com efeito, a relação entre tributação e a noção de equidade social é inegável⁶⁰. Muito embora a maneira pela qual se leva a cabo a função distributiva da tributação seja um ponto extremamente controverso, pois depende de como cada sociedade enxerga a justiça fiscal, deve-se levar em consideração que cada qual deve contribuir para as despesas do Estado na medida de sua riqueza e das vantagens recebidas do ente público (TORRES, 2014, p. 379).

A justiça fiscal, portanto, carrega o pressuposto de que a repartição dos encargos financeiros do Estado deve ser realizada igualmente entre os cidadãos contribuintes, aplicando-se assim o princípio da isonomia, que, outrossim,

⁵⁹ Nesse sentido, veja: Rawls, 2002; Tipke e Yamahita, 2002; Hayek, 1978; Ackerman, 1980, entre outros.

⁶⁰ Sobre o desenvolvimento histórico do conceito de Justiça fiscal, veja: Torres , 2014, p. 125-142.

deve ser conjugado com o princípio da capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco.

Daí se extraem alguns pontos relevantes. O primeiro é que todos devem contribuir solidariamente para o custeio do Estado. A justiça fiscal pressupõe a aplicação do princípio da igualdade na tributação de modo que nenhum grupo específico seja prejudicado ou favorecido dentro da economia. Nesse sentido, a tributação deve ser neutra⁶¹ para que não influencie de forma negativa a concorrência.

Em segundo lugar, tratando-se do pagamento de impostos, caracterizados por sua natureza de não estarem vinculados a uma determinada atividade estatal e, por isso, serem utilizados para cobrir as despesas gerais do Estado, o princípio da capacidade contributiva é geralmente aceito como indicador de rateio para a distribuição desses encargos pela sociedade.

Sobre esse ponto, é necessário ressaltar que esse ideal de repartição da carga tributária encontra limites na sua aplicação. Não basta que o sujeito apresente capacidade contributiva para que seja tributado. Em qualquer Estado de Direito, é necessário que as regras do jogo estejam combinadas. Assim, é na lei que a tributação da capacidade contributiva encontra a sua regulamentação.

No Brasil, os limites ao poder de tributar encontram-se positivados na Constituição. Entre eles, podemos listar a repartição de competências tributárias entre os entes federativos e o princípio da legalidade que estabelece os termos da tributação incidente sobre a capacidade contributiva: qual a hipótese de incidência? Quem deve pagar o tributo, sobre qual base e qual a alíquota? Assim, a presença da capacidade contributiva é condição necessária, mas não suficiente, para que a tributação possa ocorrer.

⁶¹ Há na literatura mais atual, uma reação ao princípio da neutralidade, já que sua aplicação pode trazer efeitos indesejados aos valores que a sociedade quer ver garantidos. Segundo Luis Roberto Barroso (1996, p. 257), “A idéia de neutralidade do Estado, das leis e de seus intérpretes, divulgada pela doutrina liberal-normativista, toma por base o *status quo*. Neutra é a decisão ou a atitude que não afeta nem subverte as distribuições de poder e riqueza existentes na sociedade, relativamente à propriedade, renda, acesso às informações, à educação, às oportunidades etc. Ora bem: tais distribuições, isto é, o *status quo* – não são fruto do frequentemente, nada têm de justas. A ordem social vigente é fruto de fatalidades, disfunções e mesmo perversidades históricas. Usá-la como referência do que seja neutro é evidentemente indesejável, porque instrumento de perenização da injustiça. Veja-se que o problema não está só na neutralidade em si, mas em qual ponto de referência do que seja neutro. O *status quo* vigente nas sociedades desiguais – e poucas não o são – certamente não pode fundar-se no *status quo* não significa que não haja lugar para ela. Idealmente, o intérprete, o aplicador do direito, o juiz, deve ser neutro”.

Por último, é de suma importância que o contribuinte tenha a noção de que a tributação incidente sobre seus negócios seja justa, de modo a desestimular práticas agressivas no seu planejamento fiscal. Tal percepção é que ensejará a legitimação do Estado Subsidiário que será abordado mais adiante nesta tese.

1.2 O cenário do planejamento tributário – a concorrência fiscal internacional⁶²

Nas últimas décadas, a crise do Estado Fiscal, provocada pelo aumento da carga tributária, bem como da dívida pública, e o abuso na concessão de benefícios com o dinheiro público (TORRES, 2009, p. 540), fez com que os Estados buscassem alternativas para incremento de suas receitas, tanto por meio de iniciativas tomadas no âmbito interno, quanto no plano internacional.

Segundo Nabais (2003, p. 15), a solução dada internamente por países como Estados Unidos e Suécia, por exemplo, foi a diminuição da carga tributária, uma demanda exigida por pressão política interna. Nas palavras do autor:

(...) temos uma resposta estritamente interna levada a cabo exclusivamente pelo estado, no quadro democrático, em que os níveis da carga fiscal atingidos levaram à eleição de governos que apostaram claramente na diminuição dessa carga. Foi o que ocorreu ainda na década de oitenta do século passado em diversos países, cujos exemplos mais paradigmáticos são os Estados Unidos, a Inglaterra e a Suécia. Na verdade, não obstante a diversidade de modelos ou de níveis de concretização do estado social fiscal existente nestes países, o certo é que, seguindo um caminho comum, todos encetaram reformas fiscais orientadas para a diminuição da carga fiscal, que vieram deixar sem possibilidade de aplicação prática o princípio do estado fiscal⁶³.

No plano externo, o aprofundamento da globalização a partir dos anos 1980 e o conseqüente “achatamento do globo” (FRIEDMAN, 2005, p. 65) possibilitaram o engajamento dos Estados em uma concorrência fiscal na busca de atração de investimentos estrangeiros para incremento de suas receitas.

⁶² Nesse estudo, os termos: concorrência fiscal e competição fiscal são utilizados como sinônimos.

⁶³ Nesse caso, sendo a Estatalidade Fiscal entendida, ao mesmo tempo, como a separação entre Estado e Economia e na participação do Estado no produto resultante da Economia”.

Essa concorrência, caracterizada na maioria das vezes pelo desenvolvimento de políticas fiscais atraentes e benéficas, outrora percebida como um movimento natural decorrente da soberania dos Estados, passou a ser encarada como um “mercado de impostos” (SANTOS; PALMA, 1999, p. 10), exercendo um papel modelador não apenas da estrutura do regime de tributação internacional, mas inclusive do nível da tributação doméstica dos países⁶⁴.

Esses efeitos não tardaram a apresentar reações diversas tanto na comunidade internacional como no comportamento das grandes empresas contribuintes multinacionais⁶⁵, que, criativamente e eficientemente, lograram em obter vantagens dessa competição entre os Estados, por meio da exploração das oportunidades criadas pelas lacunas, assimetrias e falhas existentes no sistema de tributação internacional.

Logo, a concorrência fiscal passou a comportar diferentes noções, podendo ser classificada como passiva, ativa ou por imitação.

A concorrência fiscal passiva decorre da própria existência de diversos sistemas tributários autônomos e independentes no plano internacional. Dada a volatilidade do capital e fatores produtivos em mundo globalizado e interconectado, a simples interação desses sistemas tributários, favorece a escolha, pelos contribuintes, por uma jurisdição que lhe ofereça mais benefícios⁶⁶, (SANTOS, 2009, p. 9).

A competição tributária ativa, por sua vez, pode ser entendida como aquela na qual os países utilizam, deliberadamente, uma política tributária agressiva para tornar sua jurisdição mais atrativa ao capital estrangeiro. Elas podem ocorrer, tanto pela estratégia ofensiva de um Estado na captação de recursos ou mesmo por uma reação defensiva de um Estado para garantir a manutenção de investimentos, evitando a fuga de capital de seus territórios.

⁶⁴ Sobre o assunto, veja: Garrett e Mitchell, 2001; Swank e Steinmo, 2002.

⁶⁵ Os efeitos geraram consequências a todos os contribuintes. No entanto, limitar-nos-emos a tratar apenas das grandes empresas multinacionais, para fins de delimitação do tema desta tese.

⁶⁶ Esses benefícios não precisam constituir necessariamente em alíquotas mais baixas do imposto de renda, mas podem incluir formas de cálculo do imposto, como deduções e possibilidades de diferimento e a flexibilização de certos deveres instrumentais, por exemplo.

No caso da competição por imitação, a literatura oferece três explicações teóricas para tal fenômeno.

A primeira teoria faz uma comparação entre o nível de serviços oferecidos por uma jurisdição (despesas públicas) com a tributação. Nesse caso, o nível de serviços oferecidos em uma determinada jurisdição poderia provocar efeitos colaterais benéficos ou negativos em outras jurisdições, por comparação⁶⁷. Em outras palavras, um Estado, que oferece poucos serviços públicos a seus cidadãos poderia ser compelido a aumentar esse nível de serviços, caso uma jurisdição próxima assim o fizesse e, para isso, poderia ter que aumentar sua arrecadação.

As outras teorias buscam explicar a concorrência por imitação com base nas alternativas que os contribuintes possuem para escapar do tributo: o mecanismo de saída e o mecanismo de votação.

Pelo mecanismo de saída, introduzido por Tiebout (1956), devido à facilidade de mobilidade dos eleitores-contribuintes/consumidores de serviços públicos, estes escolherão a jurisdição que melhor atender a suas preferências quanto ao nível de serviços públicos oferecidos. Em outras palavras, se a carga tributária de um Estado é considerada alta pelos contribuintes, em relação à carga tributária de Estados vizinhos, as empresas daquela jurisdição são estimuladas a se mudar para outra jurisdição, provocando uma erosão da base tributária daquele país, que, conseqüentemente, necessitará aumentar seus tributos para oferecer os mesmos serviços para a sua população (TIEBOUT, 1956, p. 422).

A terceira teoria, primeiramente idealizada por Salmon (1987), explica a concorrência por imitação com o argumento de que os eleitores usam informações de outras jurisdições para julgar o desempenho de seus próprios políticos. A razão para esse comportamento é que os eleitores não sabem qual nível de serviços pode ser prestado em relação a um determinado nível de tributação, já que esta informação estaria restrita às autoridades. Como as taxas de impostos nas comunidades próximas são mais facilmente observadas, elas podem servir como

⁶⁷ Estudo conduzido por Kelejian e Robinson (1993), tomando como referência comunidades próximas, mostra que as despesas incorridas com a polícia aumentam em determinada comunidade quando as despesas incorridas com a polícia em municípios vizinhos são maiores.

referência para os eleitores, que exigirão de seus políticos os mesmos padrões de tributação e nível de serviços⁶⁸.

A partir dessas considerações, podemos definir competição tributária internacional como a disputa por investimentos diretos ou de portfólio, mediante a reconfiguração do sistema tributário de uma jurisdição, de modo a torná-la atrativa, diante da mobilidade dos fatores produtivos e do capital.

Oliveira e Marins (2018, p. 162) observam que a divisão do capital em “financeiro” e “de investimento” é fundamental para se analisar corretamente a competição tributária internacional⁶⁹. Isso porque, como os objetivos de cada tipo de capital são diferentes, as políticas de atração de cada um também variam.

Capital de investimento⁶⁸ é entendido como “o capital a ser vinculado à criação ou à aquisição de empresas que desenvolvam atividade de comércio, indústria ou prestação de serviços” (OLIVEIRA; MARINS, 2018, p. 162), enquanto o capital financeiro é o capital volátil, especulativo.

Para o capital financeiro, o que importa é a maximização dos lucros do detentor do capital. Nesse caso, uma baixa ou mesmo inexistente tributação contribui para o aumento dos ganhos. Dada a volatilidade do capital financeiro, ele pode ser deslocado facilmente para outras jurisdições que oferecem benefícios fiscais visando a obtenção de maiores lucros, o que, “em regra, resulta em transferências artificiais” (OLIVEIRA; MARINS, 2018, p. 164).

O capital de investimento, por outro lado, busca outros fatores para sua alocação. Oliveira e Marins (2018, p. 162) apontam os seguintes:

- (i) a existência e a relevância de mercado consumidor interno; (ii) a viabilidade de se exportar e importar produtos; (iii) a segurança jurídica

⁶⁸ Sobre os efeitos dos processos eleitorais na concorrência por comparação, veja: Besley e Case, 1995; Shleifer, 1985.

⁶⁹ Nas palavras dos autores: “A distinção das duas realidades (*capital de investimento versus capital financeiro*) é essencial para que não se cometa o erro de se analisar a competição tributária internacional sob um prisma único de aplicação de políticas públicas. Igualar o capital de investimento ao capital financeiro significa ignorar diferenças relevantes quanto às suas estruturas e características fundamentais, o que gera uma conclusão equivocada no momento de se lidar com o problema da competição tributária prejudicial. No plano internacional, o foco principal de insatisfação por parte de certos países é a competição tributária envolvendo o capital financeiro. Isto porque diversos países têm reduzido drasticamente a tributação sobre o patrimônio e a renda, incentivando a alteração de domicílio de pessoas físicas e jurídicas e a criação de empresas subsidiárias com o único fim de se pagar menos imposto de renda. São os chamados “paraísos fiscais” (“*tax havens*”), conceituados como países com tributação favorecida ou de regimes fiscais privilegiados pela legislação brasileira” (OLIVEIRA; MARINS, 2018, p. 165)

conferida pelo ordenamento jurídico nacional; (iv) a legislação do trabalho; (v) a legislação ambiental; (vi) a perspectiva econômica do país; (vii) a proximidade geográfica do país que receberá o investimento com os países centrais; (viii) os laços diplomáticos entre o país escolhido e o país de origem do investidor; e (ix) a infraestrutura urbana e de logística. Por outro lado, no que concerne ao capital financeiro (aqui considerado o capital especulativo cuja finalidade principal é a maximização dos lucros), fatores como (i) a segurança jurídica, (ii) a flexibilidade da legislação financeira e (iii) a proteção ao sigilo de dados terão mais importância na tomada de decisão pelo detentor do capital

Verifica-se assim que, independentemente da razão pela qual o Estado se lance na concorrência fiscal, o objetivo que se pretende alcançar é a competitividade de seu mercado (SANTOS, 2009, p. 10), sendo a fiscalidade uma das ferramentas utilizadas para influenciar a decisão de uma multinacional em realizar um investimento direto em uma jurisdição⁷⁰.

Não obstante, a OCDE (1998, p. 15) reconheceu que os efeitos da competição tributária e a interação entre os diferentes sistemas tributários são vistos de formas diferentes pelos Estados. Enquanto para uns, a concorrência fiscal provoca efeitos negativos ou danosos na comunidade internacional, para outros, a competição tributária apresenta aspectos positivos.

No mesmo sentido, Lampreave (2011, p. 3) considera que o limite entre uma competição sadia ou danosa é de difícil delimitação. Marcado por perspectivas

⁷⁰ Para Zolt (2015, p. 458), a decisão de “se” e “onde” investir é complexa e demanda a análise de outros aspectos. Dentre os fatores que influenciam as decisões de uma multinacional em investir em determinado país, encontramos: A) Fatores Políticos: referem-se a estabilidade política, existência de uma política macroeconômica e fiscal consistente e estável, infraestrutura estatal (financeira, jurídica, institucional e territorial), por exemplo. B) Fatores Econômicos: incluem, entre outros, as taxas de crescimento econômico, os níveis de desemprego, os custos de matéria prima (energia, petróleo, aço), as taxas de juros e inflação. C) Fatores Socioculturais: representam o nível educacional da mão-de-obra, a distribuição da riqueza, as condições de vida, a idade da população, cultura de atuação ética e até mesmo o idioma, por exemplo. D) Fatores Tecnológicos: alguns exemplos incluem o desenvolvimento de tecnologia, investimento em redes digitais, assim como métodos de manufatura, distribuição e logística. E) Fatores Legais: consistem, entre outros, na disponibilidade de mecanismos de resolução de conflitos adequados, legislação trabalhista, consumerista, ambiental, ambiente de segurança jurídica, dentre outros. F) Fatores Ambientais: obrigações de logística-reversa, ambiente de reciclagem, etc. Com efeito, os países buscam aliar a concessão de um benefício fiscal a uma combinação de outros fatores, como política macroeconômica, melhoria no ambiente de investimentos e mudanças na política industrial. Mas o fato é que a grande maioria dos países oferece benefícios fiscais, principalmente aqueles que possuem desvantagens estruturais específicas, como infraestrutura pobre e falta de recursos naturais, por exemplo. A oferta de benefícios fiscais, nestes casos, é considerada necessária para compensar estas desvantagens e os custos para uma empresa se estabelecer em determinada jurisdição (OCDE, 1998, p. 15). Não obstante, como lecionam Oliveira e Marins (2018, p. 163), independentemente do tipo de capital que se deseja atrair, *“um dos principais fatores levados em conta no processo de tomada decisão na aplicação do capital é a tributação.”*

políticas e ideológicas, o debate em torno do tema da competição fiscal internacional compreende, entre outros pontos, o papel e a responsabilidade dos grandes contribuintes multinacionais nesse mecanismo.

1.2.1 Efeitos da Concorrência Fiscal Internacional

Os efeitos da concorrência fiscal internacional foram, por muito tempo, destacados pela doutrina internacional, como sendo inerentes da atuação soberana dos Estados no exercício de seu poder de tributar.

As vantagens de haver uma competição tributária entre as jurisdições da comunidade internacional eram traduzidas na redução das cargas fiscais excessivas para compensação das desvantagens competitivas de determinada jurisdição⁷¹ (SANTOS; PALMA, 1999, p. 10). Tais consequências eram explicadas pelo modelo de Tiebout (1956), em grande medida análogo ao de concorrência perfeita, na oferta e demanda de serviços públicos.

Nessa linha, a implantação de políticas fiscais atraentes, quando bem desenhadas e implantadas, é compreendida como uma ferramenta necessária na captação de investimentos⁷² que não teriam sido feitos em determinado país, caso o benefício não tivesse sido oferecido (ZOLT, 2015, p. 457).

Entre os resultados benéficos resultantes de uma política fiscal atrativa e eficiente na captação de investimento direito estrangeiro, podemos citar o estímulo à transferência de tecnologia e *know-how*, a melhoria da qualidade da mão de obra e a redução do desemprego. Além disso, o aumento da atividade econômica em determinada região acarreta o aumento da própria arrecadação fiscal⁷³.

⁷¹ Vide nota n. 86.

⁷² Principalmente investimentos que tragam benefícios como geração de riqueza e empregos, por exemplo, tais como: (a) investimentos reais em instalações e equipamentos; (b) fluxos financeiros derivados de fusões e aquisições; (c) investimentos realizados em afiliadas estrangeiras e (d) *joint ventures*.

⁷³ Brauner (2014, p. 45) acredita que estes efeitos não podem ser mensurados e, por este motivo, o argumento de que a concessão de benefícios fiscais é positiva, é fraco.

Adicionalmente aos efeitos positivos provocados pelo investimento direto realizado em determinada região, atribui-se à concorrência fiscal internacional a força que previne cartéis tributários, contém a sede dos governos em instituir ou aumentar tributos, coloca pressão nos Estados para serem mais eficientes nos gastos públicos e oferecerem mais alternativas às empresas quando avaliam onde realizar o próximo investimento⁷⁴.

Entretanto, nas últimas décadas, alguns países europeus, principalmente aqueles com altas alíquotas tributárias como Alemanha, Itália e França, passaram a ver na concorrência fiscal um entrave à elaboração de suas políticas internas. Como consequência, passaram a desenhar políticas para atrair (e reter capital estrangeiro) ao mesmo tempo em que cuidaram de advogar contra as políticas tributárias agressivas de outros países para que mudassem seus regimes de benefícios que pudessem afetá-los.

Surgia na comunidade internacional um sentimento de que existiria uma verdadeira “Guerra Fiscal” que estaria ameaçando as bases de tributação dos Estados (ALMEIDA, 2015, p. 243).

Segundo Theater (2005, p. 23), o fenômeno da Guerra Fiscal teve início de forma acidental, com o surgimento dos paraísos fiscais. Quando os controles do pós-guerra, começaram a ser removidos a partir de 1979 e o dinheiro passou a circular livremente pelos mercados de capital internacionais, logo os Estados perceberam que reduções deliberadas nas alíquotas tributárias efetivas poderiam atrair investimentos de capital. Ao mesmo tempo, os investidores privados e institucionais, como as empresas multinacionais, passaram a poder selecionar não apenas o país onde iriam fazer seu próximo investimento, mas também o setor no qual investir o seu capital. Assim, o tributo passou a ser considerado como apenas mais um custo a ser calculado em relação ao potencial retorno daquele investimento.

Para o autor, foi nos anos 1990 que os Estados, particularmente aqueles cujos níveis de tributação se encontravam entre os mais altos da Europa, passaram a ver com crescente suspeita a competição tributária internacional. Havia um sentimento generalizado de que a mobilidade crescente das empresas

⁷⁴ Theater (2005, p. 25-37) faz uma análise interessante e detalhada dos impactos dos benefícios fiscais percebidos pelos mercados, pelas empresas e pelos governos.

multinacionais iria transferir investimentos que seriam realizados em países de alta carga tributária para países com carga tributária mais baixa, forçando os governos a diminuir a carga tributária das pessoas jurídicas em níveis muito baixos e ameaçando o *welfare state*.

Esse sentimento foi reforçado pela teoria de que a concorrência fiscal resultaria em uma corrida para baixo (*race to the bottom*) ou seja, a competição entre Estados para atrair capital estrangeiro por meio da diminuição da carga tributária os levaria a serem sugados para um espiral de reduções que resultaria em rendas de investimentos sem nenhuma tributação⁷⁵.

Assim, apesar de a OCDE (1998, p. 27) entender que a concorrência fiscal possui aspectos positivos, a organização procurou distinguir a concorrência fiscal prejudicial.

Em um trabalho realizado em 1988, intitulado como *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (OCDE, 1988, p. 27), a OCDE identificou algumas práticas utilizadas pelos Estados na concorrência tributária internacional como caracterizadoras de um regime tributário predatório. Entre elas incluem: a) o estabelecimento de uma baixa tributação efetiva sobre determinada receita específica; b) o estabelecimento de um regime *ring fencing* (quando o país concede um benefício fiscal apenas para empresas estrangeiras, fazendo com que os beneficiários não contribuam para o custo da infraestrutura oferecida); c) falta de transparência na operação do regime; d) falta de acordos de troca de informações tributárias; e) promoção de planejamentos tributários agressivos (ou mesmo abusivos) com atividades sem substância econômica ou propósito comercial.

E ainda, para que não houvesse meios de que um Estado mudasse suas leis internas para evitar a classificação de seu regime como predatório, no conceito da OCDE, a Organização incluiu alguns fatores secundários para auxiliar na identificação de tais regimes. Esses fatores incluem: a) definição artificial da base

⁷⁵ Em que pesem os argumentos de que a competição fiscal e a referente concessão de benefícios fiscais provocam uma diminuição das alíquotas tributárias a níveis muito baixos, James (2013, p. 25) chama atenção para a possibilidade de ocorrer efeito inverso ao *race to the bottom*. Supondo que alguns investimentos poderiam se acumular em determinada região, atraídos pela mão de obra especializada, recursos disponíveis e infraestrutura existentes. Nestes casos, com a finalidade de capitalizar sobre os benefícios de tal aglomeração, os Estados daquela região elevariam suas tarifas provocando um *race to the top*. Embora estes casos aconteçam no geral em países desenvolvidos, o Cluster tecnológico da Índia e o cluster de manufatura da China são exemplos notáveis de países em desenvolvimento que tiveram esta experiência.

tributável; b) Incapacidade em aderir aos princípios internacionais de preços de transferência; c) isenção da renda de fonte estrangeira do imposto do país de residência; d) valor negociável da alíquota ou base de cálculo; e) existência de cláusulas/dispositivos secretos para concessão do benefício; f) acesso a uma rede vasta de tratados de bitributação; g) regimes conhecidos como veículos para minimizar a tributação; h) regimes que favorecem arranjos com vistas puramente ao aproveitamento de benefícios fiscais, sem substância econômica. (TEATHER, 2005, p. 102).

Essas políticas agressivas que redirecionam capital e fluxos financeiros e sua respectiva receita de uma jurisdição para outra, capazes de criar distorções nos padrões de comércio e investimento, são consideradas como causadoras dos seguintes efeitos:

a) Distorcem os fluxos financeiros e de investimentos reais

A concessão de um benefício fiscal agressivo pode levar uma empresa a investir em determinado país, ainda que gere menos lucro e riqueza, se a diferença de tributação lhe oferecer um ganho líquido global superior ao que auferiria se tivesse investido no país mais produtivo (SANTIAGO, 2009, p. 2).

b) Afetam a integridade e a justiça das estruturas tributárias

São vários os exemplos de como a concorrência fiscal danosa afeta a justiça tributária e o princípio da capacidade contributiva.

A implantação de uma política *ring fencing*, por exemplo, na qual um país concede incentivos fiscais apenas para algumas empresas estrangeiras em detrimento das empresas nacionais, provoca uma distorção no sistema tributário internacional, quando o país que concedeu o benefício mantém sua base tributária inalterada, enquanto provoca um efeito negativo nas bases de tributação do país de residência do capital.

Além disso, este sistema prova-se injusto, pois os beneficiários do regime se utilizam da infraestrutura existente sem ter contribuído para o seu custeio (LAMPREAVE, 2011, p. 4), o que viola a função redistributiva do tributo.

c) Encorajam os planejamentos tributários agressivos

A concorrência fiscal internacional contribui para que as empresas multinacionais engendrem planejamentos fiscais cada vez mais sofisticados de modo a se beneficiarem das oportunidades oferecidas pelos Estados, seja por meio de dispositivos encontrados em suas legislações internas, seja por meio de sua rede

de tratados internacionais ou mesmo por meio da exploração das diferenças existentes entre os diversos ordenamentos jurídicos que levam à não tributação de determinada renda.

Esses comportamentos são incentivados tanto voluntariamente pelos Estados (quando concedem benefícios fiscais para atração e retenção de capital), quanto involuntariamente (na medida que, no exercício de sua soberania, negociam tratados com a comunidade internacional que contenham dispositivos que, embora possam satisfazer interesses individuais, criam distorções no regime de tributação internacional).

A falta de coordenação internacional para harmonização das legislações tributárias acaba por prejudicar a efetividade das medidas destinadas a combater a erosão da base tributária internacional⁷⁶.

A OCDE, reconhecendo que os contribuintes têm o direito de buscar minimizar a carga incidente sobre seus negócios, entende que alguns planejamentos tributários mais agressivos, apesar de legais, podem levar a outras práticas evasivas.

Ademais, quando um país não faz a retenção do tributo na fonte e oferece sigilo fiscal, por exemplo, há um grande incentivo para que o contribuinte não declare o que deveria ao país de residência (nos casos em que este tribute em bases universais), favorecendo a evasão fiscal (MILLER; BUS, 2009, p. 394).

d) Alteram o nível desejado entre tributação e gastos públicos

Um dos gatilhos da concorrência fiscal internacional é a redução, por alguns países, de seus tributos ou na alteração de seus sistemas tributários para diminuir as tarifas efetivas sobre determinada renda/capital. Em seguida, em resposta às potenciais perdas incorridas pelos países afetados, estes acabam também

⁷⁶ Sobre esse aspecto, comungamos com o pensamento de Jeffrey Owens (2002, p. 15), Chefe do Centro de Administração e Política Tributária da OCDE que declara que "(...) *while appearing to be a rational response to increased internationalisation of tax issues, [harmonization of taxes] is neither desirable, feasible nor, for now, politically acceptable. It would imply governments giving up one of their basic sovereign rights: the right to tax in a way that best suits the political realities, economic needs and social and cultural values within each country. There is no reason why Sweden, Spain, Singapore and Senegal should harmonise their tax systems. This is not to say that smaller economic groupings should not move towards a greater coherence in the design of their tax systems to reflect commonly agreed objectives. But as far as nation states are concerned, there is no consensus on what such a harmonised tax system would or should look like, nor indeed is such a consensus likely to emerge in the foreseeable future*".

diminuindo seus próprios tributos ou concedendo incentivos fiscais (TEATHER, 2005, p. 25), provocando uma corrida para baixo (*race to the bottom*).

A competição que estimula essa corrida para baixo, fazendo com que os Estados, ao elaborarem suas políticas fiscais, desconsiderem o objetivo básico de assegurar que suas receitas cubram as suas despesas, garantindo assim uma gestão fiscal responsável, é considerada prejudicial.

e) Transferem parte da incidência tributária que se daria sobre a renda passiva para outras bases como: trabalho, propriedade e consumo⁷⁷

Um dos efeitos da concorrência fiscal considerado negativo é o deslocamento da carga tributária das bases mais móveis (capital) para as bases menos móveis, como o trabalho, propriedade e consumo.

Acredita-se que a consequência é a violação do princípio da capacidade contributiva e consequente injustiça fiscal (SANTIAGO, 2009, p. 2).

f) Aumenta o custo administrativo para o cumprimento das normas tributárias e fiscalização por parte das autoridades.

Normalmente uma política de incentivos estabelece certas condições a serem preenchidas para que determinado contribuinte receba o benefício fiscal. O monitoramento constante requerido das autoridades fiscais, a fim de se verificar se as condições estão sendo cumpridas, impõe encargos adicionais à administração tributária. Por isso, o uso indiscriminado de benefícios fiscais é percebido como um dificultador da fiscalização, o que facilita a evasão fiscal e dá margens à corrupção (BIRD, 2008, p. 10).

⁷⁷ Tanzi e Zee (2001, p. 6) acreditam que o desenvolvimento econômico tende a provocar uma mudança relativa na composição da receita do consumo para Imposto de renda pessoal. Porém, os autores acreditam que a determinação da combinação ótima dos impostos renda X consumo não é o fator principal que os países em desenvolvimento devem levar em consideração na elaboração de suas políticas tributárias. A definição clara dos objetivos a serem alcançados por qualquer mudança planejada no mix, a avaliação das consequências econômicas (em relação à eficiência e igualdade) de tal mudança, e a implantação de medidas compensatórias, caso a população mais pobre seja mais afetada pela mudança são as ações recomendadas.

1.2.2 Os Níveis Atuais da Tributação Internacional da Renda Corporativa

Segundo o *Tax Foundation*⁷⁸, nos últimos 37 anos, a alíquota média global do imposto de renda corporativo caiu consistentemente de 46,64% para uma média de 29,41% (JAHNSEN; POMERLEAU, 2017, p. 7).

Dados mais recentes⁷⁹ colhidos de uma série histórica com 101 países, entre membros e não membros da OCDE sobre as alíquotas totais dos tributos sobre a renda corporativa, indicam que, entre o ano de 2000 e 2018, a alíquota média internacional caiu de 27,8% para 20,7%. Entre os países do G20, a alíquota média dos tributos sobre capital e renda corporativos caiu de 34,7% para 27%.

O gráfico da Figura 1 demonstra que as alíquotas médias do imposto de renda na América Latina e África são as maiores do planeta, enquanto as alíquotas médias da Europa são as menores.

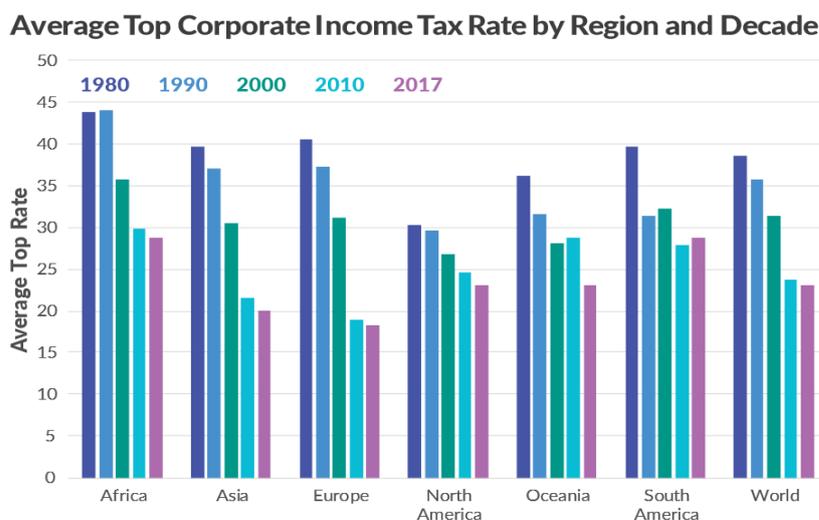
Analisando-se esses dados, pode-se verificar que, em países aparentemente em condições de equilíbrio, como na Europa e na Ásia, a alíquota do imposto de renda corporativo, de fato, vem caindo nas últimas décadas.

Por outro lado, é interessante perceber que as alíquotas do imposto de renda corporativo nos países em desenvolvimento ou mais pobres, como na América Latina e na África, que não possuem tantos diferenciais competitivos para atração de capital e investimentos, constituem as mais altas do planeta.

⁷⁸ Utilizando dados históricos de várias fontes.

⁷⁹ Dados disponíveis em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR#. Acesso em: 25 jul. 2019.

Figura 1. Média da Alíquota Integral do IR Corporativo por Continente e por Década



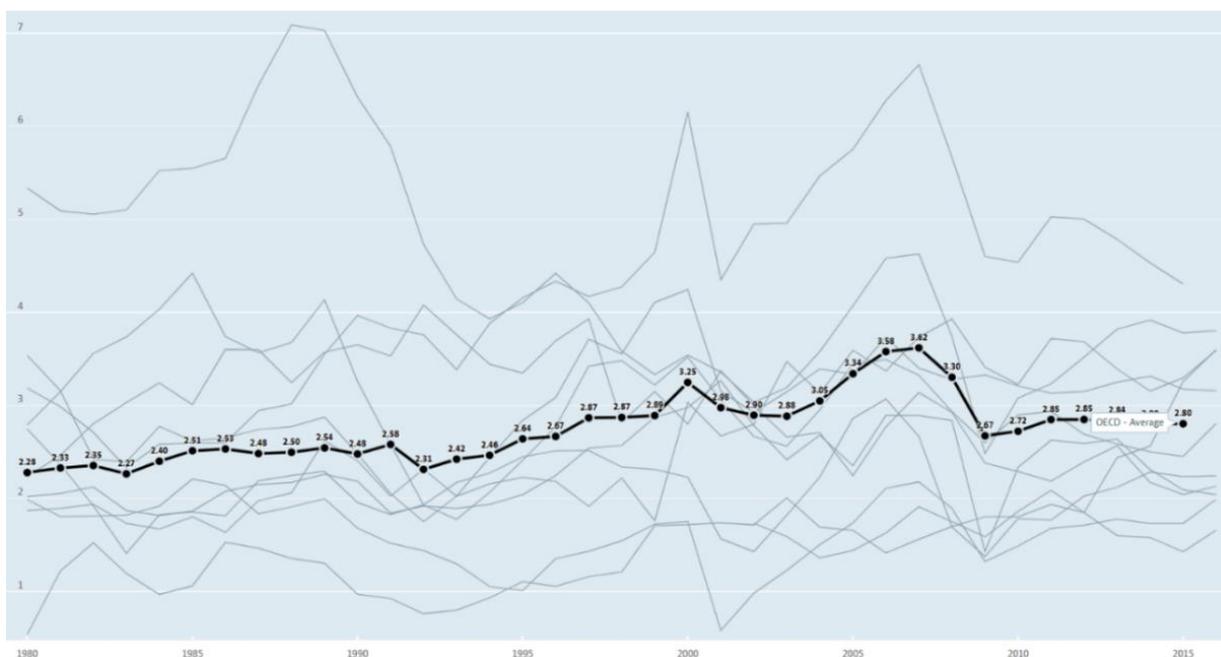
Dados da OCDE⁸⁰ também revelam que, muito embora a alíquota média do imposto de renda corporativo tenha caído, a receita tributária dos países sobre os lucros das empresas tem aumentado consistentemente⁸¹, sendo a maior fonte de

⁸⁰ Disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_ETR#. Acesso em 25 jul. 2019.

⁸¹ Em press release de 15 jan. 2019, a OCDE divulga as estatísticas sobre a relevância do imposto sobre pessoas jurídicas na renda dos países, observando que: “*Taxes paid by companies remain a key source of government revenues, especially in developing countries, despite the worldwide trend of falling corporate tax rates over the past two decades, according to a new report from the OECD. A new OECD report and database, <https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm>, provides internationally comparable statistics and analysis from around 100 countries worldwide on four main categories of data: corporate tax revenues, statutory corporate income tax (CIT) rates, corporate effective tax rates and tax incentives related to innovation. The new OECD analysis shows that corporate income tax remains a significant source of tax revenues for governments across the globe. In 2016, corporate tax revenues accounted for 13.3% of total tax revenues on average across the 88 jurisdictions for which data is available. This figure has increased from 12% in 2000. Corporate taxation is even more important in developing countries, comprising on average 15.3% of all tax revenues in Africa and 15.4% in Latin America & the Caribbean, compared to 9% in the OECD. Corporate tax revenues have also held up when considered as a percentage of GDP, where the average share increased from 2.7% of GDP in 2000 to 3.0% in 2016 across the jurisdictions included in the database. The new OECD analysis shows that a clear trend of falling statutory corporate tax rates – the headline rate faced by companies – over the last two decades. The database shows that the average combined (central and sub-central government) statutory tax rate fell from 28.6% in 2000 to 21.4% in 2018. More than 60% of the 94 jurisdictions for which tax rate data is available in the database had statutory tax rates greater than or equal to 30% in 2000, compared to less than 20% of jurisdictions in 2018. Comparing statutory corporate tax rates between 2000 and 2018, 76 jurisdictions had lower tax rates in 2018, while 12 jurisdictions had the same tax rate, and only six had higher tax rates. In 2018, 12 jurisdictions had no corporate tax regime or a corporate income tax rate of zero. The OECD analysis highlights that CIT revenues are influenced by many factors, and therefore focusing on headline statutory tax rates can be misleading. For example, jurisdictions may have multiple tax rates with the applicable tax rate depending on the characteristics of the corporation and the income. Progressive rate structures or different regimes may be offered to small and medium-sized*

receitas públicas, principalmente nos países em desenvolvimento, como se verifica pela Receita Média dos países da OCDE, em percentual do PIB na Figura 2 abaixo.

Figura 2. Receita Tributária sobre Lucros Corporativos no G20, Total, % do PIB, 1980 – 2016



Fonte OCDE: *Revenue Statistics: Comparative tables*.

A organização também reconhece o progresso feito pelos países em mobilizar os recursos financeiros para incremento do seu desenvolvimento, *in verbis*:

Tax revenues are now higher as a percentage of GDP and their levels are more evenly distributed across countries than they were at the turn of the century. With few exceptions, countries that recorded the lowest level of tax revenues in 2000 have increased their revenues the most (OECD, 2019, p. 2).

Assim, muito embora vários estudos tenham sido conduzidos com o objetivo de comprovar a existência dos efeitos danosos de uma guerra fiscal⁸² e terem sido inconclusivos aqueles que visaram a comprovar a correlação entre a concessão de

companies, while different tax rates may be imposed on companies depending on their resident or non-resident status. Some jurisdictions tax retained and distributed earnings at different rates, while some impose different tax rates on certain industries. Lower tax rates are often available for firms active in special or designated economic zones, and preferential tax regimes offer lower rates to certain corporations or income types". OCDE. Press Release de 15 jan. 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/corporate-tax-remains-a-key-revenue-source-despite-falling-rates-worldwide.htm>. Acesso em 26 jul. 2019.

⁸² Sobre este assunto, veja: Devereux; Griffith e Klemm, 2002.

benefícios fiscais e o aumento do investimento direto estrangeiro (ZOLT, 2015, p. 453), a verdade é que o regime fiscal internacional foi construído sobre as bases de um cenário de competição e evoluiu com o único objetivo aparente de aperfeiçoar essa concorrência em vez de restringi-la (BRAUNER, 2016, p. 10).

Mas, a partir do momento em que os próprios países desenvolvidos perceberam que este ambiente de competição limita suas escolhas políticas⁸³, verificou-se uma mudança no discurso de combate à concorrência fiscal dos Estados, voltando-se as discussões para incluir a elaboração de recomendações ao combate ao planejamento tributário agressivo por parte das corporações.

1.3 A Reação dos Estados à Concorrência Fiscal Internacional e o BEPS

Diante do cenário apresentado, nos últimos anos, vários órgãos internacionais, como a ONU e OCDE, bem como a União Europeia, passaram a endereçar a questão da concorrência tributária de diferentes maneiras.

A OCDE (1998, p. 15), apesar de defender que deve haver liberdade para que cada país possa desenhar o seu sistema tributário livremente, acredita que esta liberdade deve obedecer a “padrões internacionais aceitáveis” (LAMPREAVE, 2011, p. 4). Assim, do mesmo modo que reconhece que as atividades realizadas em diferentes jurisdições podem ser duplamente tributadas, entende que também pode ocorrer que algumas atividades não sejam tributadas por nenhum país, ou a sejam feitas em níveis muito baixos.

A organização atribui o problema às lacunas existentes no sistema tributário internacional, que possui seu fundamento em regras antigas e ultrapassadas. Tais normas foram desenhadas há muitos anos para tributar as rendas obtidas por negócios físicos. Atualmente, com grande parte da riqueza sendo gerada por

⁸³ Em 2008, servidores do Tesouro estadunidense reconheceram a necessidade de coordenação para implementar sua política tributária uma vez que as opções disponíveis para o desenho de um novo modelo estavam limitadas pelo fato de que a economia dos Estados Unidos é integrada a um sistema internacional com uma grande variedade de sistemas tributários existentes e um fluxo de capital intenso. Segundo Lyon (2008, p. 272), “*Globalization has made it imprudent for the United States, or any other country, to enact rules that do not take into account what other countries are doing*”).

intangíveis (*royalties*, propriedade intelectual, entre outros), bem como negócios digitais, faz-se necessário mudar a perspectiva normativa da tributação internacional.

Nesse sentido, provocada por uma solicitação do G20, a OCDE elaborou um estudo para avaliar a “Deterioração da Base Tributária e Transferência de Lucros” (BEPS) dos países. O problema foi colocado da seguinte forma:

BEPS refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to artificially shift profits to low or no-tax locations where there is little or no economic activity or to erode tax bases through deductible payments such as interest or royalties. Although some of the schemes used are illegal, most are not. This undermines the fairness and integrity of tax systems because businesses that operate across borders can use BEPS to gain a competitive advantage over enterprises that operate at a domestic level. Moreover, when taxpayers see multinational corporations legally avoiding income tax, it undermines voluntary compliance by all taxpayers.⁸⁴

Muito embora a própria OCDE reconheça a dificuldade de mensurar os efeitos do BEPS e os impactos nas arrecadações dos países, dada a sua complexidade e falta de informações consistentes, a organização estima que, em 2014, os prejuízos decorrentes do BEPS somaram entre 100 a 240 bilhões de dólares, representando de 4% a 10% das receitas de impostos sobre a renda das corporações no mundo todo.

A OCDE também acredita que o BEPS distorce o mercado em favor das grandes corporações, que ganham maior competitividade em virtude de seus planejamentos tributários agressivos, exacerba a tendência de dívida corporativa, direciona mal o investimento estrangeiro direto e reduz o financiamento da infraestrutura pública necessária dos Estados.

A organização esclarece que baseou suas conclusões em dados empíricos coletados e um número de informações específicas relacionadas aos planejamentos tributários de determinadas empresas multinacionais disponibilizadas nos inquéritos legislativos e parlamentares conduzidos em alguns países⁸⁵.

⁸⁴ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact>. Acesso em: 25 jul. 2019.

⁸⁵ Sobre como a estimativa foi calculada, a OCDE esclarece que “*The report on Action 11 discusses several approaches to estimating the scale of the revenue losses resulting from BEPS. The USD 100 to 240 billion range presented is based upon an examination of the effects of profit shifting due to differences in tax rates, which are not otherwise explained by the available measures of real production activity. This approach is similar to the approach adopted in many academic studies. It also includes an estimate of the loss resulting from mismatches in tax systems by comparing effective tax rates of large MNEs to comparable domestic only companies. This approach is based on available firm-level data, in combination with tax rate differentials and national corporate tax*”

Dessa forma, passou a ser necessário trabalhar em duas frentes para combater o BEPS: promover a harmonização das legislações nacionais de modo a fechar as lacunas existentes no sistema tributário internacional e, ao mesmo tempo, coibir os planejamentos tributários das grandes empresas multinacionais.

O projeto denominado BEPS, liderado pela OCDE, engloba quinze ações complementares entre si e tem como objetivo criar instrumentos multilaterais para implementar alterações significativas no modelo atual de tributação internacional⁸⁶.

Em sua concepção, a OCDE se baseou em três princípios básicos para nortear as discussões: a) buscar soluções fundadas em colaboração; b) ter uma visão holística dos desafios e suas respectivas soluções em vez de uma abordagem *ad hoc* e, c) considerar alternativas inovadoras e diferentes das premissas tradicionais do regime de tributação internacional (BRAUNER, 2014, p. 55), ou seja, a OCDE desafiou a comunidade internacional a “pensar fora da caixa”.

Atualmente considerado o maior projeto de Reforma Tributária Internacional da história (TAVARES, 2014, p. 53), sua importância e alcance é extremamente relevante. Em sua reunião inaugural, o BEPS contou com a participação de 82 países membros. Hoje, o número subiu para mais de 130 membros⁸⁷ e 14 organizações internacionais observadoras⁸⁸, compreendendo mais de 90% da economia mundial.

revenues to estimate an overall global range of corporate revenue lost from BEPS. Any estimate relies on the available data, the methodology used, and various assumptions, which are spelled out in the report. Given the data limitations, a range is presented, and only a global estimate is made rather than an estimate for individual countries. The report also provides guidance to help government officials to draw upon their own tax rules and available data to estimate the effects of different BEPS Actions or countermeasures for their own countries”. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/>. Acesso em 26 jul. 2019.

⁸⁶ Sobre o Projeto, veja: OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>. Acesso em 25 jul. 2019.

⁸⁷ Veja a lista de membros em: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Acesso em 25 jul. 2019.

⁸⁸ Entre as organizações internacionais observadoras, incluem-se a Organização das Nações Unidas (ONU), Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Mundial.

Muito desse sucesso se deu porque a União Europeia estabeleceu, como condição para que um Estado não fosse incluído em sua lista de “jurisdição não cooperativa”⁸⁹, implantar os padrões mínimos estabelecidos no projeto BEPS.

Apesar de ter logrado resultados expressivos no combate aos paraísos fiscais e engajamento dos países em alterar suas políticas tributárias⁹⁰, a concorrência entre os países para atrair investimentos apenas mudou de roupagem. Recente estudo conduzido pela Ernst & Young (2018, p. 6) demonstrou que a política conduzida por vários países há vários anos, de manter sistemas de base larga e

⁸⁹ A lista de jurisdições não cooperativas da UE é uma ferramenta comum utilizada pelos Estados-Membros para enfrentar os riscos externos de abuso fiscal e da concorrência fiscal desleal. Conforme explicado nas “Perguntas e Respostas” disponível no site da União Europeia, a lista foi concebida pela primeira vez no Planejamento Estratégico da Comissão de 2016 para uma Tributação Efetiva, que unificou as listas de paraísos fiscais para todos os países da Comunidade, conferindo a ela mais peso e importância, de modo a imprimir um efeito dissuasivo naqueles países problemáticos. A primeira lista entrou em vigor em 2017 com uma extensa seleção de 92 jurisdições, que não se adequavam a padrões de boa governança reconhecidos internacionalmente. Outros países se comprometeram a cumprir os critérios esperados dentro de um prazo estabelecido (geralmente no final de 2018). Os Estados-Membros concordaram que esses países deveriam ser monitorados pelo Grupo do Código de Conduta e pela Comissão, para garantir que tinham se adequado no prazo acordado. Os critérios utilizados para avaliação dos países para inclusão na lista da EU são três:

A) Transparência. O país deve cumprir os padrões internacionais de troca automática de informações e troca de informações mediante solicitação. Deve também ratificar a convenção multilateral da OCDE ou assinar acordos bilaterais com todos os Estados-Membros, para facilitar o intercâmbio de informações fiscais. Até junho de 2019, a UE exigia apenas dois de três dos critérios de transparência. Depois desta data, os países deverão atender aos três requisitos de transparência para evitarem serem listados.

B) Concorrência Fiscal Justa: O país não deve ter regimes tributários prejudiciais, que vão contra os princípios do Código de Conduta da UE ou do Fórum da OCDE sobre práticas fiscais danosas. Aqueles países que optarem por isentar as empresas de tributação da renda devem garantir que tal benefício não incentive estruturas artificiais *offshore* sem atividade econômica real. Devem, por conseguinte, introduzir requisitos específicos de substância econômica e medidas de transparência.

C) Implementação de BEPS: O país deve ter se comprometido a implementar os padrões mínimos do projeto BEPS da OCDE. A partir de 2019, as jurisdições serão monitoradas quanto à implementação desses padrões mínimos, começando com a ação 13 do BEPS (*Country-by-country reporting*). Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1629. Acesso em 16 dez. 2019.

⁹⁰ A implementação da Ação n. 5 do BEPS já avaliou mais de 225 regimes preferenciais da comunidade internacional. 63 deles já foram abolidos, 47 foram alterados para atender às premissas esperadas, 14 estão em processo de serem eliminados e 28 estão em revisão. Os demais foram considerados adequados aos padrões desejáveis e apenas dois foram considerados danosos. Veja os resultados em: OECD (2019), *Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>. Acesso em: 25 jul. 2019.

menores alíquotas de imposto de renda, continua sendo praticada na comunidade internacional⁹¹.

Mas, por que isso acontece?

1.4 O Papel da Soberania Estatal na Concorrência Fiscal Internacional

É certo que, no mundo globalizado, onde os Estados estão interconectados e concorrendo por investimentos, as regras e políticas de tributação aplicadas por um Estado afetam os demais Estados da comunidade internacional. Até ações e normas domésticas podem ter ramificações significativas no plano internacional (RING, 2008, p. 1). Tomem-se os exemplos da pressão nos sistemas tributários da comunidade internacional causada pelos paraísos fiscais ou mesmo da Reforma Tributária aprovada pelo governo de Donald Trump, presidente dos Estados Unidos em 2017, que, entre outros pontos, diminuiu de 35% para 20% os impostos sobre os lucros das empresas, baixando a alíquota do Imposto de Renda para patamares abaixo da média dos países da OCDE, que é de 22,5%. O economista Bernard Appy, ex-secretário-executivo do Ministério da Fazenda, em reportagem ao jornal Estadão, asseverou que as normas internas dos Estados Unidos impactam a competitividade do Brasil em atrair capital e aumentam a pressão no país pela redução da carga tributária (ESTADÃO, 2017).

Vimos também, anteriormente, que as próprias regras de tributação de um Estado dependem de outros Estados para que possam ser efetivas e eficazes. Por conseguinte, o nível de redistribuição oferecido pelos Estados passa a ser determinado não mais por suas escolhas políticas legitimadas pelo poder popular, mas sim por aquilo com que podem arcar⁹².

⁹¹ Segundo o estudo: “*Reviewing the “broad-base” component of the trend, we seem to have reached a potential limit, with eleven jurisdictions (27%) forecasting a lower overall CIT burden in 2018 (2017: 20%), while seven (17%) forecast a higher overall CIT burden in 2018 (22% in 2017). So potentially more countries are focusing again on remaining competitive*” (ERNST & YOUNG. 2018 p. 6).

⁹² Para Tsilly Dagan (2017, p. 4), as regras de mercado estão, cada vez mais, substituindo a participação cidadã na determinação da capacidade redistributiva do Estado. Na verdade, em vez de se engajarem no processo democrático para deliberar sobre determinada política tributária, alguns contribuintes simplesmente exercem seu poder de saída, mudando-se para outro Estado, quando os preços da redistribuição ficam muito altos.

Assim, dada a interconectividade dos sistemas tributários estatais, faz-se necessário estabelecer uma ordem, ainda que mínima, na comunidade internacional, pautada nos princípios de direito internacional geralmente aceitos, a fim de se evitar um ambiente anárquico e confuso, onde os interesses de alguns Estados possam se sobrepor aos interesses de outros Estados com menor capacidade de captação de investimentos estrangeiros.

Nas últimas décadas, nos debates relativos à tributação internacional, a soberania é constantemente resgatada para determinar a extensão em que determinado Estado irá cooperar e aceitar as visões e os interesses dos demais Estados da comunidade internacional, principalmente quando o assunto provoca consequências domésticas significativas (RING, 2008, p. 9).

A interconectividade dos atores no plano internacional e a inclusão de entes não estatais e particulares nas discussões e tratativas de acordos, relativos à tributação internacional, têm levado vários autores a acreditarem que a soberania estatal não mais existe⁹³. Seja por entenderem ter havido uma transferência da soberania à comunidade internacional, seja pela premissa de que houve perda da soberania na outorga de algumas capacidades soberanas do Estado a outros atores internacionais, quando estes perdem o direito de agir em determinadas circunstâncias.

Com efeito, a noção de soberania vem sofrendo mudanças com o tempo⁹⁴. De poder absoluto que não reconhece nenhum outro acima de si, o conceito se desenvolveu com a formação dos Estados constitucionais e democráticos, onde todos os poderes estariam subordinados ao direito.

A definição clássica⁹⁵, forjada por Jean Bodin, surgiu para explicar o fenômeno dos Estados nacionais onde o poder centralizado exercia sua autoridade

⁹³ Sobre o assunto, veja: Mello, 2004, p. 366; Ferrajoli, 2002, p. 44-45; Coni, 2006, p. 25,29.

⁹⁴ Mello (2004, p. 365) entende que “a noção de soberania é eminentemente histórica, no sentido de que sua interpretação tem variado no tempo e espaço”. Hans Kelsen (1989, p. 469) já sustentava em 1920 que o conceito de soberania deve ser radicalmente mudado pela necessidade de uma revolução da consciência cultural. Varella (2009, p. 233) salienta que “*Não é possível determinar com precisão um conceito de soberania. Existem muitos conceitos diferentes, que variam conforme o período e o autor.*”

⁹⁵ O termo “soberania” (*souveraineté*), como cunhado por Jean Bodin, não encontrava equivalente (VARELLA, 2009, p. 233), apesar de os juristas romanos já considerarem um poder tão forte e majestoso, denominando-o “*magestas*” (CHEVALLIER; GUCHET, 2004, p. 51).

de legislar e fazer valer suas leis em determinado território. No plano internacional, configurava-se como a exclusividade do domínio do rei sobre seu território. E, desde sua concepção, o conceito de soberania se vinculava ao poder do Estado de tributar. Para Thomas Hobbes (HOBBS, N/A, p. 64), a soberania decorreria de um pacto social celebrado entre o povo e o soberano, onde o vínculo entre soberania e tributação seria tão forte, que o poder de tributar não poderia ser transferido, sem implicar na perda da própria soberania. Nas palavras do autor:

O poder de cunhar moeda, de dispor das propriedades e pessoas dos infantes herdeiros, de ter opção de compra nos mercados, assim como todas as outras prerrogativas estatutárias, pode ser transferido pelo soberano, sem que por isso perca o poder de proteger seus súditos. Mas se transferir o comando da milícia será em vão que conservará o poder judicial, pois as leis não poderão ser executadas. Se alienar o poder de recolher impostos, o comando da milícia será em vão, e se renunciar à regulação das doutrinas os súditos serão levados à rebelião pelo medo aos espíritos. Se examinarmos cada um dos referidos direitos, imediatamente veremos que conservar todos os outros menos ele não produzirá qualquer efeito para a preservação da paz e da justiça, que é o fim em vista do qual todos os Estados são instituídos.

Da metade do século XIX à metade do século XX, que correspondem à época da construção da Europa, do Estado do direito e da democracia, os conceitos de soberania interna e soberania internacional desenvolvem-se de forma diametralmente opostas. Enquanto a soberania interna era limitada pela divisão dos poderes, pelo princípio da legalidade e dos direitos fundamentais, a soberania externa configurou-se pela personificação dos Estados nacionais como sistemas jurídicos fechados e auto-suficientes” (FERRAJOLI, 2002, p. 27-29, 37)⁹⁶.

Nesse sentido, Max Huber (1928, p. 8) definiu soberania como a independência de um Estado para exercer as funções estatais em determinada região, excluindo todos os demais Estados⁹⁷. Essa autonomia, seria o princípio

⁹⁶ Nas palavras do autor, “o Estado de direito, internamente, e o estado absoluto, externamente, crescem juntos como os dois lados da mesma moeda. Quanto mais se limita – e, através de seus próprios limites, se autolegitima – a soberania interna, tanto mais se absolutiza e se legitima, em relação aos outros Estados e sobretudo em relação ao mundo “incivil”, a soberania externa (FERRAJOLI, 2002, p. 34-35).

⁹⁷ O conceito foi desenvolvido em decisão proferida no julgamento de uma disputa entre Estados Unidos e Holanda pela soberania sobre a Ilha de Palmas, cedida pela Espanha aos Estados Unidos, por meio de tratado concluído em 1898, mas exercida por mais de 200 anos pela Holanda. No original: “*Sovereignty in the relations between States signifies independence. Independence in regard to a portion of the globe is the right to exercise therein, to the exclusion of any other State, the functions of a State. The development of the national organisation of States during the last few centuries and, as a corollary, the development of international law, have established this principle*

corolário para a solução de quaisquer questões relacionadas às relações internacionais.

No entanto, o desaparecimento do mecanismo automático do padrão-ouro e maior regulação do comércio internacional possibilitaram aos Estados abandonar o aspecto inoportuno do conceito de soberania absoluta também no plano internacional⁹⁸, resultando em uma maior cooperação internacional e ao mesmo tempo, em maior liberdade dos Estados para organizar sua vida nacional (POLANYI, 2000, p. 294).

Essa “nova soberania”, como denominada por Chayes e Chayes (1995, p. 27), que não está relacionada primordialmente a controle territorial ou autonomia governamental, livre de interferências externas⁹⁹, passa a depender de uma rede

of the exclusive competence of the State in regard to its own territory in such a way as to make it the point of departure in settling most questions that concern international relations. The special casts of the composite State, of collective sovereignty, etc., do not fall to be considered here and do not, for that matter, throw any doubt upon the principle which has just been enunciated. Under this reservation it may be stated that territorial sovereignty belongs always to one, or in exceptional circumstances to several States, to the exclusion of all others. The fact that the functions of a State can be performed by any State within a given zone is, on the other hand, precisely the characteristic feature of the legal situation pertaining in those parts of the globe which, like the high seas or lands without a master, cannot or do not yet form the territory of a State. (HUBER, CORTE PERMANENTE DE ARBITRAGEM INTERNACIONAL DA HAIA, 1928).

⁹⁸ Polanyi (2000, p. 293-294) considera que o conceito de soberania no séc. XIX era “puramente político” e ensina que o desaparecimento do padrão ouro possibilitou aos Estados abandonar o aspecto mais inoportuno da soberania absoluta, que era a recusa de colaboração no plano internacional, para permitir que outras nações moldassem suas instituições internas como lhes aprouvesse, deixando de lado o dogma da necessidade de uma maior uniformização dos sistemas nacionais .

⁹⁹ Vários são os exemplos que podem ilustrar a mudança no monopólio do Estado em diversas matérias, levando-nos a repensar o conceito de soberania estatal. Em relação à função legislativa, podemos citar o *Codex Alimentarius* e mesmo a *lex mercatória*, regulamentações privadas que criam obrigações a particulares, para enumerar apenas alguns. No monopólio da defesa alguns países utilizam forças privadas para garantir a segurança nacional. Moçambique, por exemplo, privatizou o controle de suas fronteiras, enquanto o Reino Unido privatizou alguns presídios. Em alguns casos, onde o Estado sofre uma intervenção da Organização das Nações Unidas, a comunidade internacional tem legitimidade para invadir o território do Estado infrator, depor o governo e pode inclusive impor uma Constituição heterônoma instituída para estabelecer novas bases do direito internacional. No âmbito financeiro, exemplos mais recentes incluem a proliferação dos *bitcoins*, moeda digital produzida de forma descentralizada por milhares de computadores privados conectados à rede competindo entre si para resolução de problemas matemáticos (“mineração”), sem o controle de nenhum Banco Central. O Japão já aceita *bitcoins* como meio legal de pagamento e a Rússia já procura regular a moeda. A China ordenou o fechamento de várias plataformas de câmbio, proibindo a prática conhecida como ICO (*initial coin offerings*), uma espécie de abertura de capital na bolsa, mas feita com criptomoedas (REVISTA EXAME, 2017). Outro exemplo interessante de quão interconectado o mundo está, é o caso da *Microsoft Corporation* que foi obrigada por uma decisão de um juiz do *District Court for the Southern District of New York* nos Estados Unidos a disponibilizar o conteúdo de comunicações armazenadas em servidores localizados na Irlanda. A empresa argumenta. que a ordem não seria

infinita de obrigações e relacionamentos internacionais, que inclui não apenas o público doméstico do Estado, mas também internacional, extremamente atento às ações e políticas dos Estados (CHAYES; CHAYES, 1995, p. 27).

Por esses motivos, mesmo entre os juristas mais tradicionais, a soberania internacional de hoje não é mais concebida como um poder absoluto e incondicional, mas sim um conjunto de competências exercidas no interesse geral da população nacional, bem como de acordo com os interesses gerais da comunidade internacional como um todo, ainda que em menor medida (VARELLA, 2009, p. 239-240). O equilíbrio visado foi a forma existente para garantir que haja benefícios mútuos, de uma forma que seja adaptado às novas forças globais (JEFFEREY, p. 21-22), muito embora esse novo conceito de soberania esteja longe de ser um consenso (NABAIS, 2012, p. 296).

O resultado dessa nova abordagem em relação à soberania não pôde deixar de causar impactos em uma de suas maiores manifestações, a tributação. Nessa área, o relativismo e a flexibilidade encontraram certa resistência na comunidade internacional, pois o exercício do poder soberano dos Estados de tributar representa um paradoxo: se, por um lado, os Estados devem possuir o total controle sobre suas políticas fiscais, a fim de poder decidir sobre o tamanho do Estado e os serviços que querem garantir a sua população, por outro, o exercício dessa liberdade, sem limites, afeta a comunidade internacional e acirra a concorrência fiscal¹⁰⁰.

Mas, diante dos enormes desafios globais criados pela concorrência fiscal internacional, fez-se necessário que os Estados se adaptassem às circunstâncias da economia global para sobreviver, recorrendo à cooperação para superá-los. Marcus Lívio Gomes (2018, p. 47) observa que a coordenação, a harmonização e a inclusão por meio de consenso e multilateralismo foram enfatizadas como pedras angulares para o desenvolvimento de soluções eficazes no lugar da implantação de medidas unilaterais por alguns países, como forma de proteger suas bases tributárias.

legal, uma vez que seus alcances são extraterritoriais enquanto que o governo estadunidense alega que a Microsoft pode acessar as informações dos Estados Unidos, sendo irrelevante o local onde os dados são armazenados. O caso será ainda julgado pela Suprema Corte dos Estados Unidos e, se o pedido for acatado, tal decisão abrirá um precedente para que quaisquer país possa desconsiderar a legislação de outros países que possuem normas diferentes de proteção de dados e à privacidade. (REUTERS, 2017).

¹⁰⁰ Englisch e Cédelle (2013, p. 622) ressaltam que a competição fiscal danosa viola a soberania dos Estados ao diminuir sua capacidade de financiar suas políticas sociais.

Acredita-se atualmente que o respeito à soberania estatal não significa que a liberdade dos Estados possa ser exercida sem restrições¹⁰¹. É necessário que haja respeito a certos limites, para que esse privilégio possa valer a todos os Estados da comunidade internacional (VARELLA, 2009, p. 243) e, no que se refere à tributação, a liberdade de tributar de um Estado só pode ir até onde começa a liberdade do outro Estado. O desrespeito a esta dinâmica provocaria um colapso no equilíbrio do sistema, bem como em toda a ordem jurídica internacional¹⁰².

Todavia, mesmo diante do consenso de que a cooperação é o caminho para resolver os problemas causados pela concorrência fiscal internacional, é de se notar que há certo desconforto por parte de alguns países, quanto a esta alternativa, dada a percepção da prevalência dos interesses de alguns Estados em detrimento de outros. Acredita-se que alguns países menores ou em desenvolvimento, que vinham recorrendo a políticas fiscais mais agressivas para atração de capital e investimentos, ficariam sem alternativas.

Nesse diapasão, o princípio da soberania vem à tona com mais força, sendo invocado para proteger os interesses individuais dos Estados na elaboração de suas políticas fiscais.

Destarte, a construção de um Regime de Tributação Internacional harmônico é tarefa complexa e lenta. Veremos adiante, como ele se processa.

1.5 As iniciativas de regulação da concorrência fiscal internacional

A cooperação no plano da tributação internacional não é uma novidade. O fato de haver tratados bilaterais válidos por quase um século evidencia que as ações

¹⁰¹ A este respeito, Morgenthau (2003, p. 575) entende que “*Soberania não significa liberdade de restrições legais. A quantidade de obrigações legais em virtude das quais a nação aceita limitar a sua liberdade de ação não afeta, como tal, a sua soberania. (...) Não é a quantidade de limitações legais que afeta a soberania, mas a sua qualidade. (...) a de que essas limitações legais não afetem a sua qualidade de suprema autoridade legisladora e aplicadora da lei.*”

¹⁰² Do mesmo modo, ver COHEN (2012, p. 5), a ideia de que a soberania está se dissolvendo é perigosa e sem sentido. Para a autora, o princípio da igualdade soberana é indispensável para a criação de leis baseadas no consentimento.

unilaterais isoladas não produzem os efeitos desejados para solucionar problemas da tributação internacional (RING, 2008, p. 1).

Nos últimos anos, duas grandes correntes antagonistas se formaram em relação ao desenvolvimento do Regime de Tributação Internacional. De um lado, os unilateralistas, advogando pela independência e liberdade de ação, com a proteção do poder soberano do Estado e dos interesses nacionais, e de outro lado extremamente oposto, os universalistas ou globalistas, clamando por uma ordem internacional centralizada, com poder coercitivo para implementação de uma única lei, com a negação do papel da soberania no cenário globalizado¹⁰³ (BLUM, 2008, p. 324).

As duas correntes possuem preferências específicas em relação ao tipo de tratado empregado para atender os interesses de sua ideologia. Para os unilateralistas, os tratados bilaterais, por serem mais restritos e limitados, propiciam maior controle e segurança aos Estados soberanos que podem selecionar não apenas seus parceiros, mas também as obrigações às quais irão se submeter, oferecendo maior controle sobre suas políticas fiscais. Os universalistas, por outro lado, acreditam que o multilateralismo e a coordenação são meios mais eficazes e efetivos para endereçar os problemas globais (BLUM, 2008, p. 324).

No entanto, a demanda por rápidas respostas para endereçar problemas globais, como os efeitos da concorrência fiscal, por exemplo, exige que a cooperação produza efeitos mais concertados e uniformes, envolvendo o maior número de países e que possa ser efetivada de forma mais célere.

É fato que historicamente, sempre houve uma tensão entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento sobre o tema da tributação internacional, principalmente no desenho de um novo Regime Tributário Internacional em um mundo interconectado. Há um sentimento de que as normas emanadas na OCDE são mais benéficas aos países desenvolvidos (ROCHA, 2017,

¹⁰³ Marcus Livio Gomes (2018b, p. 4) nota que, embora (e obviamente) não seja institucionalizado, o Regime de Tributação Internacional foi desenhado para fomentar a concorrência e não a cooperação entre países e jurisdições. Como o regime foi construído pelos maiores poderes econômicos, seu fundamento é que os Estados não podem adotar políticas completamente independentes devido a sua interação com outras economias. Por esse motivo, a própria existência de um Regime de Tributação Internacional seria questionável como sistema, por carecer de normatividade (continua funcionando como *soft law*) sem o estabelecimento de um fórum internacional ou supranacional.

p. 183), limitando a autonomia dos Estados menos desenvolvidos para implantar suas políticas tributárias, afetando, conseqüentemente, a concretização de suas políticas públicas.

Não obstante a resistência para aceitação de uma maior coordenação internacional em matéria fiscal, nota-se que o bilateralismo está caminhando para uma futura obsolescência. É fato que iniciativas bilaterais para tratar certas matérias de tributação internacional perderam o sentido, uma vez que as disposições dos tratados acabaram por se homogeneizar de tal maneira, que aderir a instrumentos multilaterais que abrangem um número maior de países é muito mais eficaz que celebrar diversos instrumentos sobre a mesma matéria.¹⁰⁴

Tome-se por exemplo a Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Matéria Fiscal,¹⁰⁵ que se tornou o “instrumento global para a troca automática de informações financeiras em questões fiscais desenvolvido pelos países da OCDE e do G20¹⁰⁶”. Da mesma sorte, a aceitação generalizada dos parâmetros do *arm's length*¹⁰⁷ desenvolvido pela OCDE¹⁰⁸ fez com que, quando especialistas das Organizações das Nações Unidas se reuniram para redigir um “Manual Prático”¹⁰⁹ voltado à implementação de uma legislação de preços de transferência em países em desenvolvimento, os padrões da OCDE¹¹⁰ fossem adotados (SCHOUERI, 2013, p. 22).

¹⁰⁴ Nesse sentido, podemos citar os tratados para troca de informações fiscais ou mesmo o movimento para transformar os tratados contra a bitributação em um instrumentomultilateral como proposto pela Ação 15 do BEPS.

¹⁰⁵ OECD (2011c). “*The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*”. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em 20 jan. 2018.

¹⁰⁶ Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/brasil-jamaica-uruguai-expandem-suas-capacidades-de-luta-contra-a-evasao-e-elisao-fiscais-internacionais.htm> . Acesso em 20 jan. 2018.

¹⁰⁷ Normas de combate à preços de transferência.

¹⁰⁸ OECD (2015) “*Model Tax Convention on Income and Capital*”.

¹⁰⁹ UN Practical Manual for Developing Countries. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/04/Manual-TP-2017.pdf>. Acesso em: 10 fev. 18.

¹¹⁰ No prefácio à versão de 2013, o Manual (UNITED NATIONS, 2013, p. iii) reconhece o uso dos mesmos padrões da OCDE para endereçar o problema do preço de transferência: “*The United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries considers (at Article 9 — “Associated Enterprises”) whether conditions in commercial and financial relations between related enterprises, such as two parts of a multinational group, “differ from those which would be made between independent enterprises”. The same test is applied at Article 9 of*

Por esse motivo, qualquer que seja a corrente para a qual se advoga, é pacífica a discussão de que o multilateralismo é uma realidade que deve ser considerada¹¹¹.

Assim, visando a endereçar a concorrência fiscal ativa, a que se reputa ser prejudicial à comunidade internacional, a OCDE lançou uma série de diretrizes e estudos, bem como incentivou práticas de combate a paraísos fiscais e erosão da base tributária dos Estados para mitigar os efeitos de uma guerra fiscal.

Atualmente, a OCDE é uma das organizações mais atuantes na área de tributação internacional e possui vinte e dois (22) instrumentos sobre a matéria. Dezoito (18) constituem recomendações e diretrizes endereçadas não apenas aos membros da organização e vários instrumentos contam com a participação de mais de 100 jurisdições (OCDE, 2017, p. 42-43), tendo alcançado resultados efetivos quanto à implantação de suas recomendações.¹¹²

Marcus Livio Gomes (2018b, p. 4), contudo, nota que embora o Regime de Tributação Internacional tenha sido concebido sob o fundamento de que os Estados não podem adotar políticas completamente independentes devido a sua interação com outras economias, seu desenho fomenta a concorrência e não a cooperação entre países e jurisdições. Por esse motivo, a própria existência de um Regime de Tributação Internacional seria questionável como sistema, por carecer de normatividade (continua funcionando como *soft law*) sem o estabelecimento de um fórum internacional ou supranacional.

1.5.1 O alcance das *soft laws* em matéria tributária

the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) Model Tax Convention on Income and on Capital. In this respect both Models, which between them are the basis for nearly all bilateral treaties for avoiding double taxation, endorse the "arm's length standard" (essentially an approximation of market-based pricing) for pricing of transactions within MNEs.

¹¹¹ Para BOLTON (2000, p. 206), um americanista / unilateralista inveterado, "infelizmente" é necessário levar a ideia de governança global a sério, talvez não agora, mas em um futuro próximo.

¹¹² Nesse sentido, veja: Cockfield, 2006; Avi-Yonah, 2004; Jones, 1999.

Não é o objeto desta tese tratar da legitimidade e a eficácia das *soft laws*. No entanto, para que se entenda o porquê que a Responsabilidade Social Corporativa pode ser uma ferramenta adicional no combate aos planejamentos tributários agressivos, é necessário compreender o alcance e os limites das determinações emanadas do Regime de Tributação Internacional.

É cediço que a escolha pela elaboração de uma *soft law* em detrimento da celebração de um tratado, que cria obrigações presumidamente certas e previsíveis, para regular determinado assunto possui tanto vantagens quanto desvantagens.

Entre as vantagens do emprego das *soft laws*, podemos citar a rapidez, simplicidade, flexibilidade e a privacidade (Lipson, 1991, p. 495).

A relativa rapidez pela qual as diretrizes não obrigatórias de um organismo internacional emanam é, em muitos casos, preferível ao processo clássico de criação e modificação de tratados, que é lento e insuficiente. Como bem ensina Sadeleer (2005, p. 246), “*our societies, living in a permanent state of emergency, now flavour flexibility over long-term action and action over prediction*”.

Da mesma forma, a flexibilidade para rapidamente renegociar ou substituir uma norma que não apresenta resultados facilita a sua aceitação pela comunidade internacional é outra característica desejada. Enquanto os tratados, em sua grande parte, possuem aplicação uniforme¹¹³, as *soft laws* são maleáveis para ser aplicada apenas como e quando for útil aos Estados no caso concreto. A possibilidade de escolha, pelos Estados, de participação em um acordo internacional, quando não têm certeza de que podem arcar com todas as obrigações de seus dispositivos, favorece a utilização de uma *soft law*.

Adicionalmente, as *soft laws* são preferíveis aos tratados, principalmente quando estão em debate assuntos politicamente controvertidos. Shelton (2000, p. 12) sustenta que quando os Estados acreditam que terão oposição da política doméstica aos dispositivos de um tratado, sendo de difícil implantação, ou mesmo

¹¹³ Nem sempre os tratados multilaterais têm aplicação uniforme. Morgenthau (2003, p. 569) ensina que “muitas das normas tidas como obrigatórias, em virtude da anuência dada, mostram-se na realidade tão vagas e ambíguas, quando não enfraquecidas por condicionamentos e reservas, que acabam permitindo às nações individuais um amplo direito de liberdade, sempre que estas são convidadas a obedecer a uma regra de direito internacional. Como bem lembrado por Blum (2008, p. 336), os Estados, ao lançar mão de reservas e declarações interpretativas, acabam por alterar as obrigações contidas nos tratados que os admitem, transformando aquele tratado multilateral em diversos tratados bilaterais.

se estiverem em desacordo com determinada norma, o uso de uma *soft norm* é uma saída.

O uso das *soft norms* também demonstra um fortalecimento e amadurecimento do sistema normativo internacional, que reconhecendo que nem tudo precisa ser regulado por lei, abre espaço para uma certa etiqueta ou discurso social com vistas à coordenação e colaboração.

Segundo Varella (2009, p. 62), “é mais fácil obter a obediência dos grupos internos a uma *soft norm*, ratificada por um número significativo de Estados, do que a uma proposta de convenção não aprovada ou a uma convenção restritiva cujo número de membros é reduzido”. Nos casos de difícil negociação, que criam situações de incerteza, as normas do tipo *soft law* são uma alternativa às prescrições mais precisas, as quais os Estados não estão preparados para assumir¹¹⁴ (ABBOT; SNIDAL, 2000, p. 442 et seq.).

Shelton (2000, p. 12-13) também acrescenta a burocratização das Organizações Internacionais e sua falta de poder para instituir normas obrigatórias, como um fator de crescimento das *soft norms*.

Por fim, e igualmente importante, a elaboração das *soft laws* normalmente conta com a participação de atores não estatais, como organismos internacionais e até mesmo pessoas de direito privado (empresas transnacionais e ONGs), envolvendo o trabalho de profissionais experientes e especializados. Por esse motivo, pode-se dizer que uma das características das *soft laws* é o seu caráter técnico, para além dos interesses estatais, partidários ou políticos.

¹¹⁴ A preferência dos Estados por instrumentos normativos mais suaves foi ilustrada em dois exemplos pelos autores: O primeiro é o da Organização Internacional do Trabalho (OIT) que, percebendo que os custos e riscos dos procedimentos de ratificação dos tratados em nível nacional estavam resultando em uma baixa adoção pelos Estados dos tratados da organização e, conseqüentemente, afetando sua reputação, a OIT preferiu alterar sua estratégia passando a adotar instrumentos não obrigatórios, tais como recomendações e códigos de conduta, para endereçar o problema. Da mesma forma, quando os Estados Unidos esperavam reduzir a desvantagem comercial criada por sua Lei de Práticas de Corrupção no Exterior, forçando os membros da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a adotarem limites regulamentares equivalentes por meio da negociação de convenção que restringe o suborno estrangeiro nas transações comerciais internacionais, os próprios Estados que estavam resistindo a assumir obrigações nesse sentido, passaram a apoiar a celebração de um tratado sobre o assunto, contando que as dificuldades para a celebração de um tratado formal, acabariam por inviabilizá-lo. Como consequência, os EUA responderam com a aceitação de uma recomendação não obrigatória feita pela OCDE (ABBOT; SNIDAL, 2000, p. 434-435).

Com efeito, a relevância das *soft laws* está em sua capacidade em se transformar em costume internacional (como evidência de *opinio juris*). Para Varella (2009, p. 65), as *soft norms* representam “uma etapa entre a inexistência de um quadro normativo por falta de contexto político de positivação de normas rígidas e a existência de um direito obrigatório”, alcançado pelo consenso entre os Estados.

Destarte, pode-se dizer que atualmente, dada a interconectividade do mundo globalizado, as normas elaboradas nos foros multilaterais, ainda que consideradas *soft norms*, seja por sua generalidade ou baixa coercitividade, têm provocado mudanças significativas na área de tributação internacional e, portanto, possuem uma relevância que não pode ser desconsiderada.

Contudo, não obstante o tipo de norma multilateral, seja ela *hard law*, *soft law* ou direito consuetudinário, quando aceita pelos Estados e para que se torne obrigatória, ela deverá ser positivada. Isso porque, qualquer norma é, em última instância, verdadeiramente endereçada aos particulares, ainda que tenha sido consentida pelos Estados (KUMM, 2004, p. 910). A tributação no Estado constitucional de direito se funda na clássica ideia do autoconsentimento dos impostos e é representada pela máxima “*no taxation without representation*”¹¹⁵.

No entanto, em que pesem as vantagens de vantagens do uso de *soft laws* no direito tributário internacional e os motivos pelos quais os países atendem às diretrizes do Regime de Tributação Internacional, a adesão dos Estados dependerá do seu real interesse em relação às *soft laws*, que nem sempre é uniforme.

Tomemos, por exemplo, o que diz respeito à implantação das ações do BEPS. Diante da assimetria existente entre os países desenvolvidos e os países em desenvolvimento, a implantação de ações que ensejam trocas de informações entre jurisdições será mais urgente e desejada pelos países desenvolvidos, com maior número de empresas multinacionais.

Em outro giro, a adoção de algumas ações importará em mudanças legislativas para alguns países, o que dependerá do humor e da vontade política internos de cada Estado, dificultando uma implantação rápida em toda comunidade internacional.

¹¹⁵ A expressão foi utilizada para protestar contra a imposição de tributos aos americanos pelo Parlamento Britânico. Como os primeiros não estavam representados, pugnavam que as leis que impunham tributos eram ilegítimas e, portanto, ilegais (GREEN, 2008, p. 454-455).

Outros problemas enfrentados incluem: o custo de implantação dessas medidas, que poderá não ser viável para alguns países, desencorajando melhor adesão ou mesmo aproveitamento de potenciais benefícios e a resistência de outros países em abrir mão de vantagens obtidas com suas políticas em prol de um “bem-estar global”¹¹⁶.

Por esse motivo, quando estão em jogo interesses, muitas vezes tão conflitantes e ao mesmo tempo vitais à própria existência do Estado, a solução para o problema da concorrência fiscal é tarefa difícil.

Diante desse contexto e visando a atuar em outras frentes para combater o problema da concorrência fiscal danosa e o BEPS, a OCDE busca alternativas para coibir a ação agressiva por partes das grandes corporações multinacionais em seus planejamentos tributários ¹¹⁷. Entre elas encontra-se o fomento do uso de instrumentos de Responsabilidade Social Corporativa.

Passemos então a entender o problema dos planejamentos tributários na perspectiva dos contribuintes e como a Responsabilidade Corporativa se insere neste contexto.

¹¹⁶ Sobre os diferentes interesses e a busca do bem-estar global, interessante a opinião de Daniel Shaviro (2014, p. 15), no original: “*A number of global welfare norms – such as CEN (capital export neutrality), CIN (capital import neutrality), and CON (capital ownership neutrality), treat global, rather than the national, economic welfare as the thing to be maximized. Thus, as we will see, CEN posits that it is a matter of utter indifference whether a dollar of taxes is paid at home or to some other country – even though, from a U.S. standpoint, we don’t get the money unless it’s our own tax. CON posits that, even if foreign investors would pay good money to the U.S. government for the privilege of getting to invest in U.S. corporations, we should let them do so for free – even though that likewise means throwing away money for no evident reason. Now, there is nothing fallacious about actually favoring global welfare, rather than purely national welfare – just as there is no fallacy involved if a given individual decides to be a perfect altruist who values everyone else’s welfare equally with her own. Indeed, from a purely ethical standpoint the selfless altruist stands on stronger ground than the rest of us, who fall short of sainthood by caring more about ourselves than about other people, who surely feel pleasure and pain just as strongly, and who matter just as much ethically, as we ourselves do. But that is not what actually is going on here. Proponents of basing international tax policy on global welfare norms do not in general actually believe that the United States should, say, donate three quarters of its GDP to poorer countries, or afford no preference to its own people in deciding where to build new schools. Instead, when they propound global rather than national welfare arguments, they are confusedly relying on a distinct and much more limited claim, which is that everyone (ourselves included) might end up better off if enough countries cooperated in pursuing global, rather than merely national, welfare. (...)*”

¹¹⁷ Interessante ressaltar o ponto de vista de Luís Eduardo Schoueri (2016, p. 30-31) que traduz o sentimento atual sobre a responsabilidade do BEPS. Para ele, há uma “mentalidade militar”, baseada na premissa de que as ações dos contribuintes são os verdadeiros causadores da erosão da base tributável sem, contudo, reconhecer a responsabilidade dos próprios Estados, “imputando-se ao inimigo, a origem de todas as mazelas”.

2 PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS – A PERSPECTIVA DOS CONTRIBUINTES

2.1 Por que as empresas elaboram planejamentos tributários?

Vimos no capítulo primeiro, que os Estados instituem impostos com vistas a consecução de suas finalidades sociais. O tributo é tanto um instrumento estabilizador da economia quanto uma ferramenta utilizada para influenciar o comportamento de agentes econômicos e gerar bem-estar social.

Em paralelo, vimos também que todos temos que, solidariamente, pagar impostos na medida de nossa capacidade contributiva, dentro dos limites estabelecidos por lei, de modo a contribuir com o custeio do Estado.

Vários estudos ressaltam que a maioria dos contribuintes paga seus impostos devidamente. Alguns porque não estão predispostos a elidir tributos¹¹⁸ (LONG; SWINGER, 1991, p. 130), outros porque, ainda que tivessem o interesse, não são capazes de fazê-lo (ELFFERS, 2000, p. 187). Há também aqueles que não possuem o conhecimento ou recursos para realizar planejamentos tributários.

Não obstante, em uma pesquisa realizada pela KPMG, no ano de 2006, com altos executivos de 120 multinacionais, 62% responderam que tinham planos de transferir operações e capital para países de regimes de baixa tributação; 14% admitiram que já possuíam parte de suas operações nesses países (MILLER; BUS, 2009, p. 255).

Mas, então, por que isso ocorre?¹¹⁹

¹¹⁸ No mesmo sentido, veja: The Atlantic (2015) <https://www.theatlantic.com/politics/archive/2015/04/americans-love-paying-taxes/390582/>. Acesso em 26 jul. 2019.

¹¹⁹ Para mais detalhes sobre as motivações dos contribuintes que se engajam em atividades de evasão fiscal, veja: Pickhardt e Prinz, 2014; Alm e McClellan, 2012; Torgler, 2003.

Marco Aurélio Greco (2008, p. 127) acredita que a aversão a pagar tributos decorre de um certo tipo de visão do relacionamento entre cidadão e Estado. Para Greco, a forma como o cidadão percebe a tributação e como ele se comporta diante dela é a resposta a essa pergunta.

Historicamente, o tributo era percebido como instrumento de agressão ao patrimônio individual. Gaston Jezé (apud ROSA Jr., 2006, p. 4) explica o motivo, ao resumir o alcance da atividade financeira do Estado no período clássico: “*Il y a des dépenses publiques: il faut les couvrir*”. A arrecadação tributária do Estado era voltada para fazer frente a suas despesas, uma vez que, naquele período, a função do imposto era exclusivamente fiscal. O orçamento prescindia de deliberação política e a voracidade dos Estados na arrecadação tributária era vista com muita resistência.

Daí que a lei se apresentou como um limite aos abusos cometidos pelo Estado e como um fator de segurança para os contribuintes. Como também já exposto anteriormente, vimos que, no passado, o exercício da cidadania estava diretamente vinculado ao pagamento de tributos. Então, aqueles que participavam, de alguma forma, da elaboração das leis, viam no direito tributário uma maneira de proteger seu patrimônio e sua renda da tributação abusiva do poder soberano.

Nesse contexto, o planejamento tributário é percebido como um mecanismo de defesa contra a agressão ao patrimônio do cidadão. Se determinada conduta não foi explicitamente proibida na lei, então cabe a liberdade do cidadão de minimizar a carga tributária incidente sobre seus negócios.¹²⁰

Muitos estudos¹²¹ sobre o motivo pelo qual os contribuintes evadem tributos relacionam esse comportamento com análises sobre o custo benefício de conduzir planejamentos tributários lícitos ou até mesmo ilícitos. Nesse sentido, as probabilidades de os contribuintes serem penalizados pelo planejamento tributário são sopesadas com a atratividade dos benefícios financeiros auferidos.

Outra questão interessante diz respeito à própria personalidade do contribuinte. Alguns deles são mais propensos aos riscos que outros, o que os

¹²⁰ Nesse sentido, veja: Torres, 2005b, p. 28-29.

¹²¹ Para citar alguns, Veja: Luttmer e Singhal, 2014; Alm e McClellan, 2012.

levaria a considerar mais oportunamente as possibilidades de engendrar planejamentos tributários abusivos ou agressivos.

Acrescentam-se a esses motivos a insatisfação do contribuinte com a linha política adotada pelo Estado, a falta de contraprestação equivalente pelo pagamento do tributo e, ainda, o não reconhecimento de um dever moral de conduta, acreditando ser lícito tudo o que o beneficia (TORRES, 2005b, p. 28).

No caso das corporações, a economia tributária é vista como um dever do administrador, uma forma de maximizar o retorno do acionista. No Brasil, há quem acredite que o art. 155, inciso II da Lei 6.404/76 (Lei das S/As) estabeleça a obrigatoriedade dos administradores de empresas em implantar planejamentos tributários, como forma de aproveitar oportunidades em benefício da companhia¹²².

A OCDE (OECD, 2008, p. 15-16), muito embora tenha a percepção de que os grandes contribuintes corporativos veem os tributos como mais um custo a ser gerenciado,¹²³ vislumbra alguns motivos que podem desencorajá-los a elaborar planejamentos tributários mais agressivos. Entre eles, ressalta:

- a) Os inúmeros escândalos financeiros divulgados na mídia, impactando a reputação das empresas demanda uma governança corporativa sólida para embasar a tomada de decisões financeiras desses grandes contribuintes. Em alguns países, essa necessidade passou a ser também uma exigência legal.¹²⁴

¹²²BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976 - Art. 155. O administrador deve servir com lealdade à companhia e manter reserva sobre os seus negócios, sendo-lhe vedado:

(...)

II – omitir-se no exercício ou proteção de direitos da companhia ou, visando à obtenção de vantagens, para si ou para outrem, deixar de aproveitar oportunidades de negócio de interesse da companhia

(...)”

¹²³ No relatório, a OCDE (2008, p. 15) reconhece que “(...) isso não significa que os grandes contribuintes corporativos não veem mais impostos como um custo a ser gerenciado. Na maioria das grandes empresas, os impostos não são vistos de forma diferente do que a folha de pagamento e outros custos operacionais. Para alguns grandes contribuintes corporativos, isso significa que há uma ênfase na entrega de uma taxa de imposto efetiva (ETR) baixa ou relativamente baixa, particularmente em comparação com outras empresas do mesmo setor. Atualmente, a ETR e outras métricas usadas para aumentar o valor para o acionista são importantes não apenas para o departamento tributário das empresas, mas são cuidadosamente observadas tanto pela alta gerência quanto por analistas, agências de classificação e investidores institucionais. Alguns executivos tributários estão sob enormes e contínuas pressões para administrar efetivamente a ETR e outras medidas de valor para os acionistas”.

¹²⁴ Em alguns países, como o Reino Unido, por exemplo, a legislação determina que os comitês de auditoria sejam obrigados a assumir a responsabilidade pela supervisão da função de impostos

b) Os grandes contribuintes corporativos, especialmente aqueles que são negociados nos principais mercados ou que estão sob escrutínio público, tornaram-se muito sensíveis à publicidade negativa, inclusive quanto a questões de natureza tributária.¹²⁵ A OCDE acredita que, por esse motivo, houve uma mudança cultural em relação à propensão ao risco fiscal e à cooperação com os órgãos de receita de modo a obter a finalização rápida das autuações fiscais, minimizando as "reformulações" relacionadas aos passivos fiscais em suas contas financeiras e oferecendo maior previsibilidade dos fluxos de caixa futuros.

c) A evolução dos padrões de contabilidade financeira para impostos¹²⁶ que exigem que as empresas divulguem suas incertezas tributárias faz com que algumas empresas revisem suas estratégias fiscais e seu apetite por risco fiscal como resultado de uma maior conscientização sobre as possíveis divulgações exigidas de suas contas.

Contudo, o que se observa é que os ônus provocados pelos tributos na operação das empresas, seja pela complexidade dos sistemas tributários que demandam o cumprimento de numerosas e complicadas obrigações assessórias para atendimento à legislação tributária, seja pelo próprio custo dos tributos em si, levam a grande maioria dos contribuintes a investir em consultorias para planejar a

corporativos (Veja: HMRC Internal Manual - Tax Compliance Risk Management. Disponível em: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management/tcrm1000>. Acesso em 10 jan. 2020). Entre as atribuições desses comitês encontra-se a tomada de decisões quanto a (i) quais profissionais para consultoria tributária devem reter; (ii) quais atividades profissionais na área fiscal podem ser terceirizadas e, principalmente; (iii) desenvolver e monitorar uma estratégia geral apropriada de risco tributário (OECD, 2008, p. 15).

¹²⁵ Nesse sentido veja: Christians, 2013.

¹²⁶ Como exemplo, a OCDE (2008, p. 15-16) citou a Interpretação n° 48 (FIN 48) elaborada pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão responsável pelas regras contábeis nos Estados Unidos. A FIN 48 trata da contabilização de situações tributárias incertas que deve ser observada por todas as entidades que utilizam o US GAAP. De acordo com a norma, as empresas devem analisar e divulgar certos padrões para o reconhecimento de benefícios relacionados ao imposto de renda, adotando a ideia de "probabilidade acima de 50% de chances de êxito" (*more-likely-than-not recognition threshold*). Assim, as contingências fiscais tanto ativas quanto passivas (inclusive aqueles oriundos de planejamento tributário) depois de mensurados devem ser reconhecidos contabilmente pelas empresas. Atualmente, a FIN48 é chamada de norma ASC 740 – Income Tax (ASC 740). No Brasil, a ICPC 22 esclarece critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação das incertezas dos tributos sobre o lucro, haja vista a ausência de explanações nesse sentido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro (CPC 32). (ERNST & YOUNG, 2019).

organização de seus negócios. Tais planejamentos, que podem ser de natureza econômica, contábil, jurídica ou mesmo negocial, são elaborados de modo a encontrar formas de minimizar o ônus causado pela carga tributária incidente sobre seus negócios.

Assim, planejamentos tributários podem ser definidos, segundo James Marins (2002, p. 32), como:

a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

O conceito de planejamento tributário envolve, portanto, a noção de liberdade que os contribuintes possuem para organizar seus negócios da forma mais eficiente e menos onerosa possível, gerando maior lucro aos seus acionistas. Tal perspectiva é compreensível e justificável. Não se pode esperar que as empresas desconsiderem maneiras de cortar custos, protegendo sua rentabilidade, uma vez que os preços de bens e serviços são cada vez mais determinados pela competitividade do mercado e não mais exclusivamente pela política individual da empresa.

Por óbvio, tal liberdade encontra limites na lei. Assim, podemos compreender que planejamentos tributários são uma “*técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos*” (TORRES, 2003, p. 175), sendo legítimas as opções tomadas dentro da esfera de liberdade do contribuinte para otimizar os custos fiscais (MARTINS, 2007, p. 18).

A assertividade de tal definição não encontra dúvidas no direito pátrio e tampouco no direito estrangeiro.

No julgamento paradigmático do caso Gregory vs. Helvering, o Juiz da Suprema Corte Americana, Justice Sutherland declarou: “*The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted*”¹²⁷ (grifo nosso).

¹²⁷ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) citando: United States v. Isham, 17 Wall. 496, 84 U. S. 506; Superior Oil Co. v. Mississippi, 280 U. S. 390, 280 U. S. 395-396; Jones v. Helvering, 63 Ap. D.C. 204, 71 F.2d 214, 217. Na mesma linha, o Prof. Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 6) acredita que o planejamento tributário legítimo, “*pode e deve ser executado pelas empresas no ambiente do Estado Democrático Fiscal*”.

Daí se infere que todo planejamento tributário seria aceitável e desejável, desde que se opere nos limites impostos pela lei.

Nesse sentido, Carrero e Seara (2016, p. 217) acreditam que:

Em termos gerais, o planejamento tributário é entendido como incluindo qualquer operação, estrutura ou fórmula legal lícita para a realização de negócios jurídicos que inclua uma economia ou vantagem fiscal em comparação com o valor do imposto que seria devido se tais atos ou contratos não fossem realizados. Via de regra, o planejamento tributário tem sido considerado lícito, como expressão de autonomia privada e livre iniciativa, tendo em vista a impossibilidade de se fazer um julgamento ético ou moral sobre o quantum do imposto além do imposto devido de acordo com a lei. Em outras palavras, o valor justo (ou injusto) do imposto não é um resultado do julgamento moral, mas cabe ao legislador determinar e estabelecer os elementos essenciais dos impostos e do sistema tributário como um todo.

Mas, a recessão econômica e a crise do Estado Fiscal têm provocado uma mudança na percepção sobre a legitimidade dos planejamentos tributários, colocando esses arranjos sob o escrutínio das administrações fiscais dos Estados, gestores públicos, da mídia e da população em geral. O racional político atual é que o produto da arrecadação tributária fique com o Estado no qual a atividade econômica foi realizada ou onde o valor tenha sido criado.

Além disso, o sentimento da comunidade internacional é que a sofisticação dos planejamentos tributários em identificar e explorar as oportunidades legais existentes no sistema tributário internacional e estressar os limites do que seria aceitável (OECD, 2013b, p. 11) demanda uma nova abordagem.

Passemos então a analisar, os limites do que seriam planejamentos legitimamente válidos.

2.2 Evasão e Elisão Fiscal: os dois extremos

Os planejamentos fiscais resultantes de arranjos negociais utilizados licitamente pelos contribuintes de modo que o impacto da carga tributária incidente sobre eles seja o mais racional possível são denominados elisão fiscal (*tax*

planning). Por outro lado, os arranjos ilícitos, utilizados de forma fraudulenta para burlar a lei tributária, são chamados de evasão fiscal (*tax evasion*).

Apesar de haver certa discussão quanto ao emprego dos termos evasão e elisão fiscal,¹²⁸ a maneira mais simples e direta de estabelecer a diferença entre os dois conceitos está relacionada com o fator temporal: Enquanto evasão fiscal (*tax evasion*) corresponde à economia ilícita de tributos, seja pelo descumprimento das leis tributárias, seja pela utilização de meios fraudulentos para evitar que as autoridades fiscais tomem conhecimento da ocorrência do fato gerador, a elisão (*tax planning*) seria o termo para indicar a conduta lícita do contribuinte que evita a ocorrência do fato gerador, afastando, conseqüentemente, a incidência da norma tributária.

Em síntese, Narciso Rica (apud COELHO, 2006, p. 43) define os limites entre a evasão e a elisão fiscal: “a elisão para nós é não entrar na relação fiscal. A evasão é sair dela. Exige, portanto, estar dentro, haver estado ou podido estar em algum momento.”

¹²⁸ Para Huck (1997, p. 15), o conceito “evasão fiscal seria/ um “gênero”, que abrigaria duas espécies: a evasão fiscal ilícita e a evasão fiscal lícita, denominada elisão fiscal. Para o autor, o conceito amplo de evasão fiscal corresponde a “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando serem lícitos ou ilícitos os meios utilizados. Alguns autores, tomam elisão por evasão e evasão por elisão como Hugo de Brito Machado (2015, p. 134). Xavier (2007, p. 45) entende que elisão fiscal internacional “corresponde, de certo modo, à figura de fraude à lei internacional” enquanto outros autores segregam a evasão e a elisão da sonegação e da fraude (DORIA apud BALEEIRO, 2015, p. 1.103). Vale a pena mencionar que os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) estão intimamente ligados à legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos. O *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD, 2009, p. 165 e 418) traz os conceitos de elisão e evasão fiscal. Para o órgão, elisão fiscal é o termo utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos (...), incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos”. Podemos verificar que o conceito de elisão fiscal varia conforme as posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário. Assim, para o positivismo normativista e conceptualista, a elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Sampaio Dória e Baleeiro (BALEEIRO, 2015, p. 1107). Por outro lado, para o positivismo sociológico e historicista, com fundamento na teoria da consideração econômica do fato gerador, a elisão representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico, tornando-se assim, sempre ilícita. Nessa linha, Falcão (1994, p. 81) defende esta posição no Brasil. Já a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Para essas correntes, somente a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente se tornam ilícitos (TAVEIRA TORRES, 2003. p. 267).

Como se percebe não há qualquer dúvida em relação aos conceitos de evasão fiscal (ilícita) e elisão fiscal (lícita), estando este debate “já devidamente superado”, nas palavras de Marcus Abraham (2007, p. 202).

Não obstante a essa clássica distinção entre evasão e elisão tributária, fundada exclusivamente na dicotomia lícito/ilícito, muito se tem discutido em relação aos limites da liberdade que o contribuinte possui na elaboração dos arranjos empregados para reduzir o ônus fiscal de seus negócios.

Nas últimas décadas, como consequência da crise financeira de 2008, as preocupações sobre o planejamento tributário internacional e a base tributária dos Estados, fizeram com que a definição sobre o que seria planejamento tributário legítimo fosse repensada.

Os Estados passaram a expressar que entre os dois extremos, entre o direito do contribuinte de organizar seus negócios de modo a usufruir de um tratamento fiscal mais benéfico (elisão fiscal) e a prática de um ilícito, consubstanciada pela sonegação fiscal (evasão fiscal), haveria uma zona cinza, controvertida, em que o contribuinte estaria exercendo sua liberdade para formular planejamentos fiscais, muitas vezes, de formas “abusivas” ou “agressivas” que não deveriam ser toleradas.

Dentro dessa esfera, surgiriam duas novas dimensões do termo “elisão fiscal”, que levam em consideração não apenas a legalidade de um planejamento fiscal, mas também sua legitimidade (PANAYI, 2015, p. 545): os planejamentos tributários abusivos e os planejamentos tributários agressivos. Embora os dois tipos de arranjos estejam compreendidos no conceito de elisão fiscal e, muitas vezes, são de difícil diferenciação, possuem conceitos diferentes e, respectivamente, consequências e remédios distintos.

Segundo Marciano Seabra de Godoi (2007, p. 239), o planejamento tributário “abusivo” se consubstancia quando o contribuinte “*modifica e distorce artificialmente as formas jurídicas de sua atuação, com o objetivo de se colocar fora do alcance de uma norma tributária ou com o objetivo de se colocar dentro do alcance de um regime mais benéfico criado pela legislação para atingir outras situações*”.

Em outro giro, planejamentos tributários “agressivos” são aqueles que se aproveitam de lacunas ou oportunidades causadas pela desarmonia dos sistemas tributários existentes para diminuir ou evitar a carga tributária incidente sobre determinada transação.

Apesar da coincidência dos efeitos de ambos os tipos de planejamento tributário, abusivo ou agressivo, os arranjos engendrados com abusividade, são considerados pelo direito positivo da maioria dos países como excluídos do campo da elisão tributária (lícita). O mesmo não se pode afirmar em relação aos planejamentos tributários agressivos.

Marcus Lívio Gomes (2019, p. 70) adverte que o conceito de planejamento tributário agressivo deve ser visto como um novo princípio orientador das políticas tributárias, significando uma mudança no paradigma e uma nova maneira que a OCDE e o G20 pretendem que o regime tributário internacional seja compreendido.

Assim, podemos dizer que existem quatro categorias de os planejamentos tributários: os Planejamentos Tributários Lícitos (ou Opção Fiscal Permitida), Planejamentos Tributários Agressivos, Planejamentos Tributários Abusivos e Evasão Fiscal Ilícita.

Apesar da dificuldade em estabelecer uma linha divisória clara entre cada uma dessas categorias, é possível desenhar uma paleta de licitude desses planejamentos.

Figura 3. Paleta de ilicitude dos planejamentos tributários



2.3 Abuso e Agressividade – Duas Faces da Mesma Moeda?

Como vimos, uma das consequências da concorrência fiscal internacional é a erosão da base tributária dos Estados e o deslocamento de lucros de uma jurisdição para outra. Esse fenômeno, denominado *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), é definido pela OCDE como “estratégias de planejamento tributário que exploram

lacunas e incompatibilidades no sistema tributário internacional para fazer com que os lucros ‘desapareçam’ para fins tributários ou para transferir lucros para jurisdições que, embora haja pouca, ou nenhuma, atividade real, a tributação é baixa, resultando em uma redução significativa da tributação corporativa”.¹²⁹

Assim, quando se fala em BEPS, algumas ideias exsurtem. A primeira é a exploração de oportunidades existentes no sistema tributário internacional para redução da carga tributária. A segunda é o deslocamento (*profit shifting*) da renda do país onde foi gerada para o país onde é tributada. A terceira é o uso de estruturas artificiais e, por fim, temos o impacto que os planejamentos tributários provocam nas receitas tributárias dos Estados (*base erosion*).

Nesse contexto, podemos inferir que no conceito do BEPS estão inseridas práticas geralmente consideradas abusivas¹³⁰ como aquelas que: a) invocam um direito legal supranacional (no caso dos países da União Europeia) para evitar ou contornar a aplicação da lei fiscal nacional; b) procuram tirar proveito de uma norma jurídica, mas de maneira contrária “ao seu espírito”; c) visam a organização dos negócios de modo a explorar benefícios dos tratados celebrados com o país onde estão localizados, prática conhecida como *treaty shopping*¹³¹.

¹²⁹ No original: “*Base erosion and profit shifting (BEPS) refers to tax planning strategies that exploit gaps and mismatches in tax rules to make profits ‘disappear’ for tax purposes or to shift profits to locations where there is little or no real activity but the taxes are low, resulting in little or no overall corporate tax being paid*”. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/bitesize-beps/>. Acesso em 27 jul. 2019.

¹³⁰ O caso paradigma “*Cadbury Schweppes*” julgado pela Corte Europeia considera abusivo o uso de provisões do tratado para exclusivamente afastar a aplicação da lei nacional, bem como invocar um direito supranacional, como no caso, o de liberdade de estabelecimento, para evitar a aplicação da lei nacional. De acordo com o parágrafo 35 do Acórdão: “*É verdade que os nacionais de um Estado-Membro não podem, com base nas facilidades criadas em virtude do Tratado, tentar subtrair-se abusivamente à aplicação da sua legislação nacional Os mesmos não podem tirar partido, abusiva ou fraudulentamente, das normas comunitárias (acórdãos de 7 de Fevereiro de 1979, Knoors, 115/78, Colect., p. 173, n° 25; de 3 de Outubro de 1990, Bouchoucha, C-61/89, Colect., p. I-3551, n° 14, e de 9 de Março de 1999, Centros, C-212/97, Colect., p. I-1459, n° 24)*”.

¹³¹ O IBFD (2009) conceitua o *Treaty Shopping* como a situação onde a pessoa que não possui direito aos benefícios de um tratado, faz uso, no significado mais amplo da palavra, de um indivíduo ou pessoa jurídica interposta para obter aqueles benefícios que não estariam disponíveis diretamente. A OCDE (2010, p. 330) considera que os tratados tributários têm se mostrado “muito vulneráveis ao abuso do contribuinte”, pois, além de possibilitarem o uso abusivo das vantagens oferecidas tanto pelas leis domésticas quanto pelo alívio concedido pelo tratado, os planejamentos desenvolvidos para explorar essas lacunas são de difícil detecção.

O abuso, então, estaria relacionado a noções de artificialidade ¹³² consubstanciada no abuso de forma e no abuso de direito.¹³³

Ainda de acordo com a definição da OCDE, aqueles planejamentos que envolvem estruturas reais de negócios estariam excluídos da definição de BEPS.

No entanto, não é o que se verifica. Para além das práticas abusivas em relação à estratégias tributárias das multinacionais, a OCDE tem trabalhado na construção de outro conceito – o da agressividade.¹³⁴

Piantavigna (2017, p. 53) observa que as administrações tributárias no mundo todo têm identificado planejamentos tributários que ensejam práticas “inaceitáveis” que visam à minimização da carga tributária, sejam eles abusivos ou não. Isto é, ainda que não se verifique o abuso, os arranjos que resultem em uma degradação fiscal têm sido atacados.

No intuito de reduzir o espaço para tais tipos de arranjos, a OCDE (2010b, p. 24) busca definir os planejamentos tributários agressivos ¹³⁵ (denominados na literatura internacional de *ATPs – Aggressive Tax Plannings*) para poder combatê-los. A Organização conceitua ATPs como aqueles arranjos que, apesar de legais, provocam consequências inesperadas e indesejadas nas receitas tributárias estatais, ao usarem de uma posição fiscal que seja favorável ao contribuinte.

Mas a definição proposta pela OCDE tem encontrado críticas expressas na doutrina. Philip Baker (2015, p. 86) acha difícil a possibilidade de glosar um planejamento tributário com base no que supostamente seria a consequência

¹³² A artificialidade é um elemento fundamental, utilizado na lei europeia para se distinguir o abuso da elisão fiscal. Veja: ECJ, 12 Sep. 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes, plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue [2006] ECR I-7995 (parágrafo 51). Para o conceito de atividade econômica substancial (como o oposto de artificialidade), veja: Santos, 2015.

¹³³ Piantavigna (2017, p. 53) relaciona as noções de abuso com o “*abuse of law*” (*norma agendi*), “*abuse of rights*” (*facultas agendi*) e o “*treaty abuse*”.

¹³⁴ A evidência de que o BEPS compreende tanto os planejamentos tributários abusivos, quanto agressivos está expressa no Sumário Executivo do Relatório Final da Ação 12 do BEPS que estabelece: “*It is therefore called for recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures taking into consideration the administrative costs for tax administrations and businesses and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules*”. OECD (2015, p. 9)

¹³⁵ A Comunidade internacional já faz uma distinção entre planejamentos agressivos e dupla não tributação não intencional, de modo a estabelecer o que seriam os planejamentos tributários lícitos. Trataremos desse ponto mais adiante, quando analisando mais detidamente os planejamentos tributários considerados agressivos.

objetivada pelo legislador quando editou a norma. Isso porque, nem mesmo o legislador poderia imaginar todos os resultados que a norma poderia provocar, tampouco os contribuintes têm como saber a real intenção do legislador quando elaborou a norma, de modo a obter uma orientação clara quando no desenho de seus planejamentos tributários.

Da mesma forma, pode ocorrer que nem mesmo os contribuintes vêm qualquer incerteza que em relação ao planejamento tributário escolhido. Então, como saber previamente o que seria aceitável ou não, aos olhos do Fisco?

Piantavigna (2018, p. 25-26), por sua vez, acredita que esse conceito deve ser entendido “como uma forma avançada de arbitragem tributária internacional”,¹³⁶ uma vez que compreende dois aspectos. O primeiro é o comportamento voltado para a exploração de brechas existentes nos sistemas tributários ou dos descasamentos entre dois ou mais sistemas fiscais e o segundo é o objetivo de reduzir a carga tributária incidente sobre determinado arranjo.

Ana Paula Dourado (2015, p. 44) considera que, no contexto do BEPS, a OCDE e a União Europeia têm usado um conceito vago de planejamento fiscal agressivo em instrumentos de *soft law* na tentativa de fomentar o desenvolvimento de novas políticas e implementar uma ação coordenada internacional para combatê-los.

Nesse sentido, a indeterminação do conceito de “planejamento tributário agressivo” poderia levar a crer que o termo corresponde a um conceito guarda-chuva, abrangendo os casos tanto de elisão abusiva (*tax avoidance*) quanto do mero planejamento fiscal lícito, dependendo do contexto (DOURADO, 2015, p. 44).

A OCDE (2008, p. 10) reconhece que esse novo conceito de planejamento tributário agressivo é de difícil definição e não encontra consenso na comunidade internacional. Contudo, identifica dois aspectos principais de preocupação das administrações fiscais, em geral, que levariam à necessidade de restringir a atuação dos contribuintes.

A primeira preocupação é a do mau uso da legislação tributária pelos grandes contribuintes para alcançar resultados não previstos pelo legislador. Esse problema

¹³⁶ Arbitragem internacional é o aproveitamento da diferença de conceitos (ou outras lacunas) existentes entre as diferentes jurisdições para alcançar um benefício fiscal. Para uma leitura mais aprofundada, veja: Rosenbloom, 2000, p. 142.

seria exacerbado pelos longos períodos que decorrem entre a instituição dos planejamentos e quando são descobertos, fazendo com que a norma antielisiva esteja sempre obsoleta.

A segunda preocupação é que nem sempre os contribuintes irão divulgar sua opinião sobre a incerteza ou o risco assumido em relação às “áreas obscuras” da lei, impossibilitando a censura prévia de tal arranjo.

A verdade é que, com isso, a OCDE, seguindo a tendência da União Europeia, tem estreitado os limites do conceito de legitimidade do planejamento tributário para redefinir sua aceitação, com base em duas ferramentas: a primeira é “uma abordagem com uma visão de substância para redesenhar os padrões materiais da tributação internacional” e a segunda é a “introdução de uma pseudocategoria de planejamento tributário agressivo, que não possui definição precisa e uniforme e, embora não altere o conceito de abuso, pode alterar o conceito de legitimidade dos planejamentos tributários¹³⁷ (CARRERO; SEARA, 2016 p. 217).

Por esse motivo, a doutrina internacional vem trabalhando na construção desse novo conceito, o de planejamento tributário agressivo, delineando a sua distinção do planejamento tributário abusivo¹³⁸.

Nessa esteira, Pistone (2016) defende que os conceitos de ATP e abuso no direito tributário são diferentes. Para o autor, planejamentos tributários abusivos refletem situações puramente artificiais desprovidas de substância econômica válida, enquanto planejamentos agressivos seriam aqueles que exploram lacunas na legislação tributária internacional, de modo a obter vantagens econômicas que são resultantes de um descasamento entre a jurisdição tributária arrecadadora e a jurisdição de criação de valor.

Seguindo a mesma linha, Piantavigna (2017, p. 66) faz uma distinção ainda mais objetiva dos dois conceitos. Para o autor, o abuso se consubstancia nas transações em que o benefício tributário é obtido dentro da lei, mas fora do seu escopo e “espírito”. Haveria um estresse dos limites legais. Já nos planejamentos tributários agressivos, diferentemente do que ocorre no caso do abuso, os

¹³⁷ Veja: EUROPEAN COMMISSION. Recommendation on ATP (C (2012) 8806.

¹³⁸ Philip Baker (2005, p. 44) explica que “*um dos papéis da tributação internacional do século XXI será o de dar assistência às autoridades fiscais no combate à evasão fiscal, como também ajudá-las na determinação da linha divisória entre a elisão fiscal aceitável e a inaceitável*”.

contribuintes não ultrapassam os limites estabelecidos por lei, mas operam entre elas, explorando os espaços existentes no sistema tributário para minimizar a sua carga tributária. A natureza do ATP estaria então relacionada a um comportamento ativo e intencional dos contribuintes em estabelecer esses arranjos.¹³⁹

Esses planejamentos poderiam tomar uma variedade de formas, como, por exemplo, a duplicidade de deduções (quando há a possibilidade de um mesmo prejuízo ser contabilizado em duas jurisdições diferentes – no país de fonte e no país de residência); ou quando certa demonstração de riqueza não é tributada em nenhuma jurisdição (uma renda não é tributada na fonte e possui isenção no país de residência) ou até mesmo quando o contribuinte obtém um reembolso maior do que o tributo efetivamente pago.¹⁴⁰

Outros exemplos mais sensíveis podem incluir pequenas alterações em preços de transferência registrados em transações entre partes relacionadas, reorganizações societárias que visam a alterar o país de residência de uma corporação para outra jurisdição mais atraente do ponto de vista fiscal ou mesmo a repatriação tempestiva da renda de uma jurisdição para outra, de modo a reduzir o custo tributário da renda estrangeira no país de residência da empresa (PIANTAVIGNA, 2017, p. 62).

Tais situações, entre outras, de acordo com o entendimento das administrações fiscais estatais, embora não tenham sido provocadas por qualquer arranjo artificial ou contrário à letra da lei, criam fluxos artificiais de capital e movimentos de contribuintes que podem distorcer as regras de mercado e erodir a base tributária dos Estados.¹⁴¹

¹³⁹ Importante ressaltar esse ponto, uma vez que o comportamento ativo e intencional é o que estabelece a licitude e legitimidade dos planejamentos tributários. Isso é, o que distingue os planejamentos tributários agressivos dos legitimamente válidos.

¹⁴⁰ A Comissão Europeia em recente estudo sobre planejamentos tributários agressivos, identificou três tipos de planejamentos tributários que poderiam se enquadrar nessa categoria: (i) o uso de endividamento interno e externo, (ii) o uso de preços de transferência e (iii) licenciamento de propriedade intelectual. Esses últimos incluindo a realocação da propriedade intelectual para outra jurisdição e o uso correspondente de pagamento de royalties por meio de uma estratégia geral de preços de transferência. A reestruturação do organograma do grupo para se beneficiar de tratados para evitar a bitributação, em uma prática conhecida como *treaty shopping* é enquadrada na categoria de planejamento tributário abusivo, embora a União Europeia entenda que os conceitos e tratamentos dados a cada uma dessas práticas pode variar de acordo com o entendimento de cada Estado Membro (MELDGAARD ET AL, 2016, p. 25).

¹⁴¹ EUROPEAN COMMISSION. Recommendation on ATP (C (2012) 8806, p. 2.

Assim, podemos definir planejamentos tributários abusivos como aqueles em que se verifica o “excesso do contribuinte no exercício de seu direito, contrariando a finalidade para a qual a lei foi promulgada. Já os planejamentos tributários agressivos são aqueles arranjos intencionalmente engendrados pelos contribuintes para obter uma economia tributária, que, embora totalmente lícitos, provocam efeitos negativos no mercado no qual atuam e nas bases tributárias dos Estados.

Como bem ressalta Paulo Piantavigna (2017, p. 65-66), tanto a União Europeia como a OCDE consideram que a dupla não tributação resultante dos planejamentos tributários agressivos não é motivo de preocupação *per se*. Com efeito, isso se torna um problema quando, artificialmente, o contribuinte consegue separar a renda tributável das atividades que a geram.¹⁴²

Cabe salientar ainda, uma importante diferença entre planejamentos abusivos e agressivos. Enquanto o abuso está fundado no comportamento do contribuinte, os verdadeiros sujeitos ativos do ATP são os Estados nacionais, que não conseguem estabelecer uma política tributária internacional coordenada que evite a dupla não tributação, bem como deixar de elaborar normas que estabeleçam benefícios fiscais que podem distorcer o mercado e incentivar os ATPs.

Diante da falta de uma definição concertada na comunidade internacional, cada Estado, portanto, passa a definir o que seria aceitável ou não em termos de planejamento tributário, desenhando os contornos do planejamento tributário abusivo e agressivo.

Passemos a avaliar como tal questão está sendo tratada no Brasil.

2.3.1 Os conceitos de abuso e agressividade no Brasil

Na perspectiva brasileira, a distinção entre planejamento tributário abusivo e agressivo ainda é incipiente.

¹⁴² Piantavigna (2017, p. 67) ao fazer a distinção entre planejamentos tributários agressivos e abusivos, entende que ambos tipos de arranjos são legais, uma vez que não há violação direta da lei e o que não é proibido, seria permitido. Nesse caso, tais planejamentos deveriam ser combatidos não por serem ilegais, mas sim por serem não conformes. O autor, no entanto, não esclarece o parâmetro utilizado. Desconforme com o quê?

É que entre nós, o próprio conceito de planejamento tributário abusivo ainda carece de amadurecimento e, por conseguinte, todo tipo de planejamento tributário que se localiza entre o lícito e ilícito, tem recebido igual tratamento, não se separando “o joio do trigo”.

Ou seja, a falta de distinção entre planejamento tributário abusivo e planejamento tributário agressivo faz com que os dois conceitos se confundam e, por conseguinte, a partir de uma construção interpretativa ampla e fluida, busca-se um fundamento único para desconsiderar os dois tipos de arranjos¹⁴³.

Assim, as tentativas de conceituação do planejamento tributário abusivo no Brasil acabaram por se respaldar na legislação privada (ABRAHAM, 2020, p. 187), tendo nas figuras de abuso de direito, abuso de forma, simulação, fraude à lei e até o negócio jurídico indireto¹⁴⁴, seu fundamento.

Diferentemente dos países de *common law*, cuja construção de conceitos e normas se dá, primordialmente, por meio da jurisprudência, entre nós, o princípio da legalidade¹⁴⁵ ocupa um papel de destaque nas relações que envolvem o Estado e o particular e, mais notadamente, no Direito Tributário.

Isso significa que, para definir se um planejamento tributário é abusivo, deve-se buscar na norma, ponto essencial e de referência para a aplicação do direito, as propriedades para se distinguir o que é lícito e o que é ilícito para economizar tributos (CARVALHO, 2016, p. 260).

Nesse sentido, todo planejamento tributário elaborado sob a prerrogativa da liberdade do contribuinte deveria ser considerado válido, “salvo patologias” (ROCHA, 2019, p. 74), ou seja, salvo aqueles arranjos engendrados com abuso de direito, abuso de forma, simulação e fraude à lei.

¹⁴³ Marco Aurélio Greco (2017, p. 21) , por exemplo acredita que a exarcebação do debate conceitual ao redor dessas figuras acaba por prejudicar sua aplicação, asseverando que “*ao pensarmos em patologias que contaminam planejamentos tributários, não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a distorção que se pode referir a vontades, objetivos, forma e substância, etc.*”

¹⁴⁴ Mais adiante, analisaremos com detalhes todas essas figuras e como estão sendo usadas para combater o planejamento tributário abusivo e, por vezes, também o agressivo.

¹⁴⁵ Para a nossa discussão, não trataremos mais a fundo dos princípios que regem o direito tributário. Tampouco se a legalidade seria princípio ou regra. Para nosso estudo, a alusão à legalidade dá-se tão somente para explicar que são as normas positivadas que definem o que é lícito ou ilícito.

A análise mais aprofundada dessas figuras será feita mais adiante, no capítulo 2.4. Por ora, é necessário ressaltar que, na falta de uma definição do que seriam essas patologias ou o “abuso”, por exemplo, para o direito tributário, o fisco foi buscar no ordenamento jurídico como um todo, meios de combater aqueles planejamentos tributários que na sua concepção, seriam inaceitáveis.

Mas o fato de haver uma previsão normativa no direito privado que possa ser usada para conter a artificialidade e o abuso na implantação de planejamentos tributários não é suficiente para a sua efetiva aplicação no direito tributário¹⁴⁶. Faz-se necessário qualificar o fato ocorrido, para que tais figuras possam ser empregadas (ABRAHAM, 2020, p. 182).

Destarte, no planejamento tributário abusivo, o que ocorre é um “abuso na subsunção do fato à norma tributária” (CARVALHO, 2016, p. 275). Isso posto, para a desqualificação de um planejamento tributário considerado abusivo, deve o fisco, necessariamente, comprovar, de forma inequívoca, que os atos praticados para implantação do arranjo contivessem abuso de direito, de forma, simulação ou fraude à lei.

Não obstante, essa posição não é pacífica. Sérgio André Rocha (2019, p. 84) e Marciano Seabra de Godoi (2016, p. 510), cada um com seus motivos, entendem que tais figuras, como o abuso de direito, abuso de formas, entre outras, não deveriam ser empregadas para a desconsideração dos planejamentos tributários dos contribuintes.

Para Godoi (2016, p. 510),

(...) a existência de uma norma geral antielusão contida no Código Tributário obriga o Fisco a recorrer a tal via para corrigir os atos elusivos dos contribuintes, não sendo correta a aplicação conjunta ou mesmo subsidiária das figuras da fraude à lei e do abuso do direito previstas no Código Civil de 2002 (art. 166, IV e 187, respectivamente). Nesse particular, discordamos das orientações de Marco Aurélio Greco, que defende que um caso de

¹⁴⁶ Marciano Seabra de Godoi (2016, p. 448) chama atenção para o fato que “Quando se discute sobre o significado de expressões como ‘abuso de forma’, ‘abuso de direito’, ‘fraude à lei’, ‘simulação’, etc., é necessário abandonar ingênuas pretensões conceitualistas e essencialistas. Segundo tais pretensões, essas expressões teriam uma e somente uma significação correta, verdadeira, imutável, oriunda da mais autorizada, ciência jurídica. Essa é uma visão tola e equivocada. Trata-se, na verdade, de institutos jurídicos que recorrem em grande medida a cláusulas gerais, conceitos abertos que cada cultura jurídica e em cada período histórico assumem conteúdos mais ou menos precisos. O método correto para estudar esses conceitos não é lógico-dedutivo. Deve-se, ao contrário, estudar as especificidades da manifestação dessas ideias gerais na experiência concreta (legislação, jurisprudência, doutrina) de cada ordenamento jurídico e em cada momento histórico”.

planejamento tributário com fraude à lei ou abuso do direito pode ser combatido pela Administração mediante a aplicação do Código Civil.

A interpretação defendida por Sérgio André Rocha (2019, p. 85), por outro lado, é que o combate aos planejamentos abusivos dependeria da regulamentação de uma lei antielisiva entre nós:

(i) No cenário atual, tal questionamento somente será possível quando houver artificialidade tal que haja uma desnaturação evidente da causa, do perfil objetivo, dos atos e negócios jurídicos praticados; e, em qualquer outro caso que (ii) a desconsideração e requalificação somente poderá ser feita uma vez que tenha se tornado eficaz o parágrafo único do art 116 do CTN.

Outro ponto importante a ser avaliado em relação aos planejamentos tributários abusivos, é a sua localização na paleta de ilicitude, demonstrada acima. Seriam os arranjos implantados de forma abusiva lícitos ou ilícitos? Ou poderiam ser classificados em uma esfera diferente?

Marco Aurélio Greco (2011, p. 613), buscou no art. 187 do Código Civil de 2002, a resposta a esta pergunta e observou que, diante da previsão de ilicitude do abuso de direito no direito privado, o mesmo tratamento ao abuso deveria ser aplicado no direito tributário. Para o autor, portanto, não há mais que se discutir se os planejamentos tributários abusivos são lícitos ou não. O autor afirma que:

O Código de 2002 traz também alteração no âmbito do abuso de direito. Com efeito, ao definir os atos ilícitos o Código inclui um dispositivo sobre abuso de direito como hipótese de ilicitude (art. 187). Isso implica, a partir do Código civil, abuso de direito configurar indiscutivelmente ato ilícito e, portanto, neste caso não estaremos mais falando de planejamento e elisão tributária, pois teremos desgarrado para a evasão. Desde a vigência do Código, abuso de direito implica evasão tributária; não é mais elisão porque o comportamento estará apoiado em ato ilícito. (GRECO, 2011, p. 613)

Há outra corrente, todavia, que acredita haver uma categoria intermediária entre a evasão fiscal e a opção fiscal permitida, na qual estaria assentado o planejamento fiscal abusivo. Para essa corrente, os planejamentos tributários abusivos seriam “irregulares” ou “ilícitos atípicos” (CARVALHO, 2016, p. 274) uma vez que não houve violação da lei, mas apenas seu “espírito”.

Com toda vênia, não compartilho desse pensamento. Ao meu ver, os elementos consubstanciadores do “abuso” nos planejamentos tributários já estão previstos no ordenamento jurídico, que é uno, e deve ser interpretado

holisticamente, até para que seja coerente¹⁴⁷. Dessa feita, a previsão da figura do abuso no Código Civil, bem como a sua ilicitude, devem ser aplicadas ao Direito Tributário. Por isso, a grande importância de segregar os planejamentos tributários agressivos daqueles considerados abusivos, uma vez que aqueles, por sua natureza, se descolam da figura do abuso e da artificialidade¹⁴⁸.

Uma corrente mais atual, contudo, vem advogando pela observância da moralidade tributária das empresas, de modo a considerar a impossibilidade de aceitação de planejamentos tributários agressivos, conforme destaca Marcus Abraham (2020, p. 173):

Hoje, em tempos de neoconstitucionalismo, em que valores passam a ter preponderância no ordenamento jurídico, é inegável reconhecer a preocupação com a ética e com o debate dos direitos humanos, sendo o Estado o guardião dos direitos individuais e, em especial, da dignidade da pessoa humana, recolocando o cidadão no centro dos interesses sociais, assumindo o compromisso de erradicar a pobreza e a desigualdades, sem descuidar da manutenção do equilíbrio econômico e da prosperidade, e tudo isso com o respeito das liberdades individuais.

Com efeito, já se verifica no Brasil a necessidade de deixar o direito tributário se influenciar pela ética, tanto no plano abstrato da justiça fiscal, quanto no específico da aplicação das normas tributárias e do combate à elisão fiscal. (TORRES, 2013b, p. 23)

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco, também se antecipando quanto aos temas de direito tributário que se tornarão relevantes em curto espaço de tempo, entende haver uma terceira fase no debate sobre planejamento tributário (ROCHA, 2019, p. 115), que é a inclusão dos planejamentos tributários agressivos, ou seja, aqueles engendrados com o objetivo de economia fiscal que provoca efeitos não previstos pelo legislador.

Verifica-se um movimento, ainda que tímido, para incluir no debate os casos de planejamentos tributários considerados “agressivos”. A dificuldade dessa abordagem é que, além de não haver uma definição específica do que se

¹⁴⁷ Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 22) afirma que “A compreensão das cláusulas de proibição do abuso do direito do CTN e do CC deve se aproximar em homenagem ao princípio da unidade do direito. Cuida-se de atração entre cláusulas que mantêm as suas especificidades sistêmicas. Com efeito, a noção aberta e algum tanto equívoca do abuso do direito frequenta todos os ramos do fenômeno jurídico e pode ser empregada no direito tributário, apesar de suas dificuldades.”

¹⁴⁸ Sérgio André Rocha (2019, p. 116), citando a autora portuguesa Marta Caldas observa que o conceito de planejamento tributário agressivo se estende a situações “onde não se identifica qualquer traço de artificialidade ou abuso”.

consubstanciam, no Brasil, não há qualquer previsão normativa para combater tais arranjos. Isso porque esses planejamentos são legais, não se verificando a artificialidade ou o abuso na sua organização. Tampouco há divergência na qualificação jurídica dos fatos que o precederam.

Então, como podem ser repelidos?

Como se constata, não há consenso entre nós sobre a definição quanto ao conceito de planejamento tributário abusivo. Também não se faz referência ao que seja planejamento tributário agressivo, não havendo previsão no direito pátrio sobre qualquer possibilidade de desconsideração de um planejamento tributário deste tipo.

Mas a intenção do Brasil em fazer parte da OCDE e as tentativas de internalizar as diretrizes do BEPS tem trazido esse debate à nossa porta¹⁴⁹. Dessa feita, a distinção entre o que seja planejamento tributário abusivo e planejamento tributário agressivo é, portanto, fundamental para que se possa encontrar a solução mais adequada para enfrentá-lo entre nós.

2.4 Os mecanismos de caracterização e combate ao abuso e à agressividade dos Planejamentos Tributários.

Como vimos, os conceitos de planejamento tributário abusivo e agressivo, como comumente usados no cenário internacional, parecem fornecer uma perspectiva diferente na interpretação e aplicação da lei.

Primeiramente, é imperioso reconhecer que cada Estado emprega conceitos de abuso e de planejamento tributário agressivo que, muitas vezes, não se coadunam com um padrão internacional, mas estão baseados em regras domésticas e nos tratados internalizados no ordenamento nacional.¹⁵⁰ Assim, o que significa

¹⁴⁹ Vide adiante, no capítulo 4, a iniciativa para implementar a Ação 12 do BEPS no Brasil, por meio da MP 685/2015.

¹⁵⁰ David Ward (1995, p. 179) lembra que o International Tax Group publicou, em 1985, um artigo sobre o desenvolvimento de várias doutrinas antiabuso em diversos países, como o *abus de droit*, *fraud on the law*, *substance over form*, *economic approach to the facts*, *business purpose test*, entre outras. O artigo demonstra que a concepção geral de “abuso” se desenvolveu largamente nos países de “*civil law*”, enquanto não houve avanço em países da “*common law*”, com exceção da jurisprudência dos Estados Unidos que reconheceu o princípio do abuso de direito. O estudo,

planejamento abusivo ou planejamento agressivo definitivamente varia de Estado para Estado. A maneira de se estabelecer essa diferenciação está relacionada com a forma como tais padrões são implementados na lei de cada país (LAGUNA, 2017, p. 3).

Consequentemente, os limites normativos à estruturação de planejamentos tributários de cada jurisdição também são diferentes. De acordo com David Ward (1995, p. 176), tanto o fisco quanto as cortes dos diferentes países da comunidade internacional possuem níveis distintos de tolerância ao que consideram planejamentos tributários abusivos.¹⁵¹ Não há, portanto, um conceito único e definitivo que identifique um arranjo como abusivo e muito menos agressivo, sob a perspectiva internacional, o que dificulta também o combate a esses planejamentos de forma orquestrada.

Não obstante, geralmente o combate ao abuso se dá sob duas formas.

A primeira é feita por meio de normas específicas (SAARs),¹⁵² que visam a atuar sobre situações concretas e predefinidas, identificadas pelas Administrações Tributárias, de modo que se possa evitar que determinada situação se concretize. Esses são os casos das regras CFCs,¹⁵³ das *Linking Rules*,¹⁵⁴ das regras

apesar de reconhecer o desenvolvimento de provisões antiabuso tanto jurisprudenciais quanto na lei tributária, culminou por concluir que tais provisões variavam consideravelmente entre os países, não apenas na sua formulação quanto na sua aplicação. Da mesma forma, aferiram que sua aceitação não era universal e a efetividade de tais normas também eram questionáveis.

¹⁵¹ No original: “*Suffice it to say that tax administrations and courts show some considerable variations in the levels of tax planning that they will tolerate, and the place where they draw the line at unacceptable tax avoidance*”. (WARD, 1995, p. 176).

¹⁵² *Specific Antiabuse Rules*

¹⁵³ As regras CFCs (*Controlled Foreign Company Rules*) ou Regime de Transparência Internacional foram criadas para prevenir e reprimir unilateralmente o abuso do diferimento da tributação por meio do estabelecimento de entidades estrangeiras em paraísos fiscais. Tais regras possuem o objetivo de tributar na empresa controladora, os lucros das entidades estrangeiras controladas constituídas em paraísos fiscais ou em jurisdições com regimes fiscais privilegiados, antes de sua efetiva distribuição, na medida da participação social da empresa controladora, como se estas os tivessem auferido diretamente, ou seja, como se a empresa controlada fosse “transparente” para fins fiscais (BIANCO, 2007, p. 21). As regras CFCs devem ser aplicadas com a finalidade de anular os efeitos do desvio de rendimentos para países de tributação favorecida, quando a intenção foi evitar a tributação por meio da “interposição de sociedades no exterior, entre os contribuintes e a fonte produtora dos rendimentos, com o objetivo de afastar a plena aplicação do regime de tributação da renda em bases universais” (BIANCO, 2007, p. 22). Para Miller e Bus (2009, 274-275), as regras CFCs constituem o método mais efetivo de prevenir a perda de receitas tributárias que ocorrem quando os contribuintes deixam de repatriar rendas e lucros auferidos no exterior, particularmente aqueles relacionados às rendas passivas. No entanto, é importante ressaltar que as regras CFCs foram desenhadas para serem aplicadas somente em

específicas que contêm limitações à dedutibilidade dos juros¹⁵⁵ e das regras *Limitation-on-Benefits* (LOB)¹⁵⁶, para citar alguns exemplos.

Segundo Heleno Torres (2003, p. 276-278), as SAARs são “normas de prevenção ou correção à elusão” que ampliam o fato gerador abstrato descrito na norma de incidência tributária, havendo a tipificação das condutas (atos e negócios jurídicos) que seriam consideradas como condutas elisivas abusivas.

Mas como não é possível que uma legislação, por mais detalhada que seja, cubra todas as possibilidades de planejamento tributário que possam surgir (pelo contrário, leis muito restritivas e específicas geralmente aumentam as oportunidades

casos excepcionais, no sentido de evitar abusos (XAVIER, 2002, p. 351), respeitando os limites estabelecidos segundo os critérios de controle, natureza das rendas tributáveis e local do estabelecimento da controlada. Isto para evitar a perda de competitividade das empresas multinacionais nos países onde atuam e o desincentivo a internacionalização. O Plano de Ação n. 3 do BEPS traz recomendações para os Estados elaborarem suas próprias regras CFCs. (OCDE, 2015c)

¹⁵⁴ *Linking Rules* são regras antiabuso desenhadas especificamente para neutralizar os efeitos da manipulação de arranjos decorrentes de esquemas alicerçados em *hybrid mismatches* (esses, por sua vez, são arranjos que exploram as disparidades entre o tratamento fiscal dos instrumentos, entidades ou transferências entre dois ou mais países). Sob estas regras, o tratamento fiscal doméstico de uma entidade, instrumento ou transferência envolvendo uma jurisdição estrangeira fica diretamente ligado ao tratamento fiscal dado àquela operação no país estrangeiro, eliminando assim a possibilidade de incompatibilidades. O relatório da Ação n. 2 do BEPS, que trata do problema provocado pelas discrepâncias existentes entre as jurisdições, conclui que embora tais “regras de ligação” tornem a aplicação do direito interno mais complicado, verifica que tais regras não são uma novidade e, portanto, são um instrumento com bastante potencial para combater os planejamentos agressivos. (OCDE, 2014b, p. 5).

¹⁵⁵ Normas que negam deduções de despesas quando estas não estão sujeitas a uma tributação mínima na jurisdição da fonte ou deduções de certas despesas financeiras quando o objetivo principal do arranjo é a obtenção de uma vantagem fiscal sob a lei local. Há também normas que limitam a dedutibilidade de gastos excessivos com empréstimos obtidos intragrupo que procuram diminuir sua tributação global por meio do pagamento excessivos de juros.

¹⁵⁶ Cláusulas LOB (*Limitation on Benefits*) são Regras Específicas Anti-Abuso (SAAR) inseridas em tratados de bitributação, cujo objetivo é limitar a concessão de benefícios fiscais a pessoas que não atendem aos requisitos estabelecidos para auferi-los (pessoas “não qualificadas”), de modo a neutralizar estruturas abusivas. Em essência, as cláusulas LOB consistem na verificação da adequação de determinado contribuinte aos benefícios do tratado, avaliando se a pessoa jurídica interposta por uma empresa residente em um terceiro Estado possui “conexão suficiente” com o Estado de residência signatário do tratado. Caso o contribuinte satisfaça esse requisito, é necessário também estabelecer a qualificação para os rendimentos relativos à atividade desenvolvida no país da fonte, para verificar se estes também fazem jus ao benefício do tratado. Apesar da Ação n. 6 do BEPS trazer a recomendação de inserção de cláusulas LOBs e outras normas específicas anti-abuso nos tratados de tributação, as regras LOBs têm sofrido críticas, dada a sua complexidade e dificuldade de aplicação de alguns dos testes que devem ser aplicados. Da mesma forma, acredita-se que não são suficientes para prevenir todas as espécies de *Treaty Shopping* abusivos, especificamente aqueles realizados com empresa veículos (*conduit companies*) (DE BROE e LUTS, 2015, p. 130).

de lacunas), faz-se necessário buscar alternativas mais flexíveis para atacar o problema.

Por esse motivo, várias jurisdições estão promulgando cláusulas gerais antiabuso (GAARs)¹⁵⁷ adicionalmente às SAARs para combater os planejamentos tributários abusivos.

Essas normas, podem assumir o formato de técnicas sub-rogatórias ou norma geral, em que se prevê uma hipótese de incidência para determinada exação e uma regra adicional que prescinde da tipologia jurídica. Assim, ainda que não se tenha aperfeiçoado o tipo jurídico previsto na norma, o tributo será igualmente devido, desde que os resultados econômicos ou fáticos também presentes na norma sejam verificados (HUCK, 1997, p. 50).

Com efeito, enquanto as normas específicas (SAARs) são aplicadas automaticamente a comportamentos já identificados pelo legislador quando há indício de abuso (cabendo ao contribuinte o ônus da prova ao contrário), as normas gerais (GAARs) oferecem às autoridades fiscais a possibilidade de, ao analisarem um planejamento tributário e inferirem que este pode ter violado o objetivo (a finalidade) da lei, desconsiderá-lo para tributar aquela situação como se outra fosse.

Apesar de essas normas terem maior flexibilidade em alcançar situações de abuso que não poderiam ser reprimidas por meio das SAARs, sua abertura e nível de imprevisibilidade as deixam mais propensas a ferir princípios caros como a legalidade,¹⁵⁸ a tipicidade e a segurança jurídica, nos Estados Democráticos de Direito¹⁵⁹. Por esse motivo, várias jurisdições veem com dificuldade a implantação de GAARs.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Em Inglês: GAARs: General Anti Avoidance Rules.

¹⁵⁸ Ricardo Lobo Torres (2004, p. 193) observa que apesar da centralidade e relevância do princípio da legalidade no Estado de Direito, seu conceito carrega ambiguidade e está ainda em construção. Essa ambiguidade decorreria do fato de que o princípio da legalidade compreende outros princípios constitucionais como o da tipicidade, irretroatividade e anterioridade. E, no plano jurídico abrange tanto a lei material quanto formal compreendendo também as normas infralegais. Segundo o autor, há também certa discussão se a legalidade seria princípio ou regra (TORRES, 2004, p. 194).

¹⁵⁹ Marcus Livio Gomes (2019, p. 70) entende que a abertura e a flexibilidade das GAARs permitem que as administrações tributárias requalifiquem negócios jurídicos para combater a elisão tributária (tax avoidance) quando a interpretação da lei não é suficiente. E, caso seja necessário, as cortes farão o controle da aplicação dessas normas.

¹⁶⁰ Em sentido contrário, Judith Freedman (2014, p. 3) acredita que as GAARs não necessariamente aumentam o nível de incerteza do ordenamento jurídico. Para a autora, “na maioria dos países, as

Além disso, verifica-se outro problema na utilização de normas gerais para combate aos planejamentos tributários abusivos. Primeiramente, seria possível identificar o “espírito da lei” ou seria essa uma interpretação? Em segundo lugar, como exigir a conformidade com o “espírito da lei” de forma isenta, sem que seja feita uma interpretação pró-fisco ou pró-contribuinte?

Judith Freedman (2014, p. 3) acredita que a norma geral só poderia funcionar se a norma tributária tivesse um objetivo que fosse claro. Em suas palavras:

A GAAR cannot rewrite the law where there is no clear objective because the essence of a GAAR is that it prevents abuse of the underlying legislation. A GAAR will not operate properly unless the underlying law is based on a clearly stated principle, because without such a principle or objective it is impossible to decide whether there has been abuse of the legislation.

Independentemente dessas reflexões, a OCDE tem recomendado que os países, para conter os planejamentos tributários tanto abusivos quanto agressivos, apliquem regras específicas combinadas com regras gerais.

Cumpra-se notar, que embora as regras visem a coibir o BEPS e minimizar o impacto da interação dos sistemas tributários da comunidade internacional, é certo que as ações a serem implementadas repercutem e são desenvolvidas na esfera doméstica de cada Estado.

Por esse motivo, analisaremos como os planejamentos tributários dos contribuintes são abordados no Brasil.

2.5 O tratamento dado aos Planejamentos Tributários no Brasil

Como vimos, entre nós, os conceitos de planejamento tributário abusivo e agressivo parecem não se distinguir e são usados como sinônimos, muitas vezes para justificar a desconsideração do arranjo em decorrência de simulação, não havendo ainda o refinamento do conceito de planejamento tributário agressivo entre

regras da construção estatutária permitem alguma latitude para interpretações intencionais”. Assim, a partir do momento que o intérprete se distancia da interpretação literal, certa medida de incerteza está presente de qualquer maneira. Na ausência de uma GAAR, poderá haver uma tendência de interpretação mais extensiva da norma pelo julgador, ao passo que, se houver uma GAAR cuidadosamente formulada, é possível que o julgador esteja mais inclinado a interpretar a legislação.

nós. Percebe-se que tanto a agressividade quanto o abuso estão incluídos no conceito de elisão fiscal, sendo a licitude ou ilicitude inferida casuisticamente, sem que haja verdadeiramente um critério para sua verificação e tampouco uma forma de combate pré-definida.

Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 8) conceitua elisão abusiva (*abusive tax avoidance*) como a economia do tributo obtida pela “*prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito*”.

Mas, assim como em outros países, ainda que se possa tentar estabelecer um conceito do que seria um planejamento “abusivo”, o conceito jurídico de abuso, no Brasil, é, de certa forma, um conceito aberto, vago, indeterminado. Por esse motivo, de modo a estabelecer os parâmetros definidores dos planejamentos tributários licitamente aceitos e dos planejamentos abusivos, alguns autores¹⁶¹ vinculam a abusividade à prática de simulação, utilizando os preceitos previstos no art. 167, § 1º, incisos I a III, do Código Civil de 2002.¹⁶²

Uma outra linha,¹⁶³ contudo, considera conceitos mais abrangentes para definir a abusividade dos planejamentos tributários, como abuso de formas, abuso de direito, fraude à lei e dissimulação do fato jurídico, de modo a evitar que ele ocorra conforme previsto na norma de incidência tributária.

Até pouco tempo no Brasil entendia-se que a elisão fiscal, pelo fato de envolver a utilização de instrumentos legais para a economia de tributos, seria sempre lícita (TORRES, 2014, p. 266). Acreditava-se que uma norma antielisiva teria o seu alcance limitado, por se referir à dissimulação fraudulenta, ilícita, com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza constitutiva da obrigação tributária (BALEEIRO, 2015, p. 1.107).

Além disso, havia também um entendimento de que o art. 110 do CTN funcionaria com um limitador para a interpretação econômica do fato gerador, ao

¹⁶¹ Veja: XAVIER, 2002, p. 53.

¹⁶² BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 167: “*É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.*
§ 1o *Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:*
I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;
II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;
III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

¹⁶³ Nesse sentido veja: Greco, 2011, p. 287; Abraham, 2007, p. 403-404.

determinar que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e forma de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias”.¹⁶⁴

A legalidade estrita era indiscutivelmente considerada como o princípio norteador do direito tributário brasileiro atrelado aos princípios da segurança jurídica e tipicidade. Neste sentido, Alberto Xavier (2002, p. 111-149), entendia que seria inconstitucional a existência de uma norma antielisiva por: a) estar em conflito com os princípios da legalidade e tipicidade fechada; b) afrontar a proibição de analogia estabelecida no art. 108, § 1º, do CTN; e c) utilizar as teorias de fraude à lei e do abuso de direito, inaplicáveis ao direito tributário. Para o autor, a Constituição Brasileira não respalda a teoria dos limites imanentes de Tipke, segundo a qual “os direitos e garantias individuais nasceriam já limitados originariamente por limites constituídos pelos direitos dos outros e por limites imanentes de ordem social ou ética” (XAVIER, 2002, p. 123).

A partir da década de 1990, com a superação dos positivismos economicistas e conceptualistas e o desenvolvimento da metodologia jurídica e da teoria de interpretação, alguns autores passaram a defender a possibilidade de elaboração e desenvolvimento de normas antielisivias para o combate à elisão fiscal (TAVEIRA TORRES, 2003, p. 265). Passou-se a aceitar que, apesar de o contribuinte ter o direito de planejar seus negócios e organizar sua empresa de forma a proporcionar menores ônus fiscais, o abuso do formalismo jurídico, com o único objetivo de pagar menos tributos, deveria ser coibido.

Abraham (2007, p. 11-12) acredita que o direito tributário deixou de ter um caráter meramente protetivo do contribuinte, para concretizar valores da justiça social por meio da tributação, visto agora como dever-fundamental, garantidor da viabilização de uma sorte de direitos fundamentais, coletivos e individuais na sociedade de hoje.

¹⁶⁴ Para Baleeiro (2015, p. 1109), somente norma antielisiva específica, posta pelo legislador para cada caso, é que poderia ser válida, uma vez que “as presunções não podem ser criadas artificialmente pelo intérprete, mas devem resultar de lei, nem são autorizadas as analogias, que põem tributos sem lei”.

Essa nova visão, que considera as questões voltadas aos direitos humanos e a efetividade de princípios constitucionais, contextualizada na teoria da interpretação denominada “jurisprudência dos valores”, se firmou como uma alternativa de justiça fiscal em contraponto com a “jurisprudência dos conceitos”, demasiadamente formalista, legalista e conceptualista e com a “jurisprudência dos interesses”, por meio de sua interpretação econômica do fato gerador¹⁶⁵ (TAVEIRA TORRES, 2003, p. 262-266).

Considerando-se a possibilidade de aplicação de normas que pudessem questionar atos praticados por particulares, visando a uma economia fiscal, com fundamento na supremacia do interesse público sobre o privado, é necessário estabelecer qual o melhor formato para elas, se genéricas, aplicadas com base em expressões amplas, flexíveis e determináveis ou se específicas, que visam a atacar práticas concretas que já se consolidaram (ABRAHAM, 2007, p. 243-244).

Como visto anteriormente, adicionalmente à promulgação de normas específicas para coibir certas ações dos contribuintes, o combate à abusividade nos planejamentos tributários vem se materializando de duas formas: ou por meio da elaboração de leis gerais antiabuso (GAARs), como na Alemanha, Espanha e Portugal,¹⁶⁶ por exemplo, ou pelo emprego de um conceito amplo de simulação, que,

¹⁶⁵ Para maior aprofundamento, veja: Larenz, 1983, p. 19-217.

¹⁶⁶ Na Alemanha, o art. 42 do Código Tributário Alemão de 1977 que trata do “abuso das possibilidades de configuração jurídica”, autoriza o Fisco a cobrar os tributos elididos pelo contribuinte que praticou operações e negócios segundo uma configuração jurídica inadequada, extrapolando das possibilidades de configuração existentes no direito. Na Espanha, o artigo 15 da Lei Geral Tributária Espanhola de 2003, estabelece que, nos casos em que o contribuinte utiliza negócios notoriamente artificiosos ou impróprios, evitando total ou parcialmente a ocorrência do fato geral ou minimizando a carga tributária incidente sobre o negócio, a administração tributária pode exigir o tributo aplicando a norma que corresponderia aos atos ou negócios usuais ou próprios, eliminando, dessa forma, as vantagens fiscais obtidas. (No original: “*Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o improprios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora. Artículo 16. Simulación. 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de*”).

para Marciano de Godoi (2018, p. 291), se assemelha, de qualquer forma, ao funcionamento de uma norma geral antiabuso.

No Brasil, a tentativa de introdução de uma cláusula geral antiabuso por meio da inclusão do parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁶⁷ pela Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, ainda gera polêmica.

O debate em torno da validade da norma visa a esclarecer se o dispositivo brasileiro consiste em norma antielisiva ou antievasiva¹⁶⁸. Ou seja, busca-se definir se é possível combater a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios com base em conceitos abertos e indeterminados como abuso de direito e de formas, fraude à lei, falta de propósito negocial ou se sua aplicação estaria restrita aos casos onde fosse verificada uma ilegalidade. Adicionalmente, discute-se na doutrina pátria e nos julgados administrativos e judiciais se o dispositivo é autoaplicável ou se carece de regulamentação, conforme determinado pela própria norma.

liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”).

Em Portugal, os artigos 38 e 39 da Lei Geral Tributária estabelecem que: “*Artigo 38º Ineficácia de atos e negócios jurídicos: 1 – A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes. 2 – São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essenciais ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. Artigo 39º Simulação dos negócios jurídicos: 1 – Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado”.*

Para mais exemplos de outros países, veja: Torres, 2013, p. 38-44 e Abraham, 2007, p. 262-276.

¹⁶⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional – art. 116. “*Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

¹⁶⁸ Para Alberto Xavier (2002, p. 16), tal discussão é importante porque uma norma antievasão cuida de combater uma ilegalidade praticada, enquanto uma norma antielisiva seria inconstitucional pois, conferiria ao abuso de direito o poder de desconsiderar garantias constitucionais positivadas como cláusulas pétreas, como a liberdade de iniciativa, que sequer podem ser objeto de deliberação em caso de emenda constitucional.

Em relação à natureza da norma brasileira, parte da doutrina que entende ser o parágrafo único do art. 116 do CTN uma norma antievasiva, considera que esta visa a combater a simulação, como um ilícito¹⁶⁹.

Por outro lado, parte da doutrina questiona que não faria sentido positivar uma norma antissimulação/antievasiva que já existe na legislação tributária brasileira, para dar tratamento específico às situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, ou seja, para os casos de evasão ilícita. Nessas hipóteses, o tratamento já conferido pelo art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional,¹⁷⁰ permite que o fisco requalifique¹⁷¹ o negócio jurídico e o tribute apropriadamente.

Também não faria sentido que o parágrafo único do art. 116 do CTN tivesse como objetivo combater planejamentos tributários lícitos. A norma foi elaborada com objetivo de combater os planejamentos tributários considerados abusivos e de conceder à autoridade administrativa a possibilidade de desconsiderar atos ou negócios jurídicos para efeitos tributários.¹⁷²

¹⁶⁹ Nesse sentido, veja Xavier, 2002, p. 52.

¹⁷⁰ BRASIL. Código Tributário Nacional – art. 149. “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:(...) VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

¹⁷¹ Para Torres (2013b, p. 25), no direito tributário, a possibilidade de requalificação do fato jurídico, sem a necessidade de anulá-lo, constitui “*mecanismo importantíssimo*” no abuso do direito. Para o autor, a elisão é uma “*subsunção malograda*” do fato tributário à norma. Com a requalificação do fato, é possível que sejam desconsiderados os efeitos fiscais pretendidos com a simulação, para que o fato seja tributado conforme a correta regra de incidência.

¹⁷² Segundo a Exposição de Motivos da MP 66/2002 (MF 00211 EM MPV PIS PASEP) que tratou da regulamentação do art. 116 do CTN:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.
12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.
13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.
14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Nesse contexto, como o art. 187 do Código Civil¹⁷³ também estabelece expressamente a ilicitude dos atos jurídicos praticados com abuso, no direito pátrio, verifica-se a projeção dessa ilicitude prevista no direito privado ao direito tributário.¹⁷⁴

Com efeito, o objetivo da Receita Federal, como órgão formulador das leis tributárias do país, era o estabelecimento de uma norma antielisiva, nos moldes “estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal”¹⁷⁵, para combater planejamentos tributários que, ainda que revestidos de forma lícita, foram elaborados com “abuso de forma” ou “falta de propósito negocial”.

No entanto, dada a polêmica em torno da natureza da norma e a determinação da necessidade de regulamentação para sua aplicação, a Receita Federal buscou regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN por meio da edição da Medida Provisória n. 66 de 2002. Contudo, a iniciativa não foi acatada quando da conversão da medida provisória na Lei 10.637, de 2002.

Para alguns autores, a falta de regulamentação da lei não é um problema. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 21), por exemplo, entende que o art. 149, VII, do CTN inclui a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, uma vez que o conceito de simulação é interpretado extensivamente. Nesse caso, a regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN seria desnecessária.

Na mesma linha, Marcus Abraham (2007, p. 338-339) acredita que toda a estrutura existente no direito privado já produz, sem necessidade de uma norma geral antielisiva autônoma, instrumentos de combate à abusividade dos planejamentos tributários. Tais normas, individualmente, ou em seu conjunto, funcionariam como norma geral antielisão sistematizada, que compreenderia as teorias da falta de propósito negocial, da prevalência da substância sobre a forma, do abuso de direito e de formas, de fraude à lei e da simulação. Para o autor, até o

¹⁷³ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 187: “Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”

¹⁷⁴ Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 22 e 26) acredita que as cláusulas de proibição do abuso do direito no direito tributário e no direito civil devem ser interpretadas utilizando-se o princípio da unicidade do direito. No mesmo sentido, veja: Becker, 2007, p. 132.

¹⁷⁵ Exposição de motivos da Medida Provisória n. 66 de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm. Acesso em 15.02.2019.

conceito de boa-fé objetiva teria o poder de funcionar como uma norma geral antielisiva. Entendendo ser perfeitamente aplicável, válido e eficaz o parágrafo único do art. 116 do CTN, sem necessidade de regulamentação, o autor oferece uma lista de critérios para avaliar se um planejamento fiscal pode ser considerado abusivo. Em suas palavras:

Para identificarmos a ocorrência de um planejamento fiscal abusivo, que não esteja de acordo com o ordenamento jurídico, seja por violar diretamente uma regra, seja por afrontar um princípio jurídico, apto a ser obstado ou desconsiderado através de alguma norma antielisiva, deve-se apurar a ocorrência dos seguintes elementos configurativos: a) o prévio e intencional planejamento e implementação, de um ato ou negócio jurídico (singular ou coletivo), cuja aparência ostensiva oculte a sua verdadeira finalidade (cujo resultado econômico seria fiscalmente mais dispendioso); b) que a forma não usual ou irregular adotada, seja amparada por uma norma que produza um efeito tributário menos oneroso do que a norma comum que recairia regularmente sobre aquele fim ocultado; c) que a escolha dos meios adotados tenha como principal razão (única ou preponderante), uma vantagem fiscal perseguida (e não uma mera consequência do ato ou conjunto deles, falseado); d) a evidente dissintonia entre a hipótese de incidência do tributo e o resultado econômico que se chega, que produz um fato gerador diverso do que ocorreria, se não houvesse sido implementado o suposto planejamento fiscal; e) uma aparente proteção do ordenamento jurídico à fórmula adotada para a realização do ato ou negócio jurídico; f) violação do princípio da capacidade contributiva e o descumprimento do dever de pagar tributos, além do desrespeito ao princípio da função social do ato ou negócio jurídico realizado, com efetivo prejuízo para terceiros e a comprovada ausência de boa-fé objetiva pelas partes (ABRAHAM, 2007, p. 339-340).

Assim, diante da impossibilidade de se lançar mão de uma norma antielisão, passou-se a utilizar um conceito ampliado de simulação e fraude contra a lei para combater os planejamentos tributários que contivessem elementos de abusividade.

Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 126), por sua vez, considera o art. 116 do CTN uma norma antielisiva, fundamentando a defesa por sua constitucionalidade no argumento de que normas antielisivas pautadas em figuras como fraude à lei, abuso de direito e de formas, entre outros, são plenamente aceitas em outros países democráticos. Tais normas teriam o objetivo de equilibrar o princípio da legalidade ao da capacidade contributiva.

Da mesma forma, Marciano Seabra de Godoi (2016, p. 510) sustenta que a alteração do Código Tributário Nacional se alinha à tendência mundial de implementar normas antielisivas para combater a “elusão tributária”, ou seja, aqueles planejamentos distorcidos e artificiosos engendrados com o único objetivo de economizar tributos devem, necessariamente, ser desconsiderados pelas autoridades fiscais.

Com todo respeito às posições formuladas acima, a posição de Luis Eduardo Schoueri me parece a mais adequada. Para o autor, a aplicação de uma norma antielisiva leva ao emprego da analogia: “*É a extensão da norma a situações não contempladas em sua hipótese*”. O uso da analogia permitiria que a norma alcançasse situações não contempladas pelo legislador, dada a complexidade e o dinamismo da vida social e o caráter estático do processo legislativo. Assim, por analogia, não seria possível que duas pessoas com capacidades contributivas equivalentes tivessem tratamentos diferentes simplesmente porque uma delas optou por um caminho não contemplado na legislação (SCHOUERI, 2010, p. 362)

Mas, diferentemente de outros ordenamentos jurídicos, a norma brasileira é expressa e clara em vedar a possibilidade do uso de analogia para exigir tributo não previsto em lei.¹⁷⁶ Da mesma forma, é fato que nem toda manifestação de capacidade contributiva é tributável. Somente aquelas expressamente previstas pelo constituinte é que são passíveis de tributação, respeitando-se a competência tributária dos entes federativos.

A avaliação da compatibilidade de uma norma antielisiva com o ordenamento brasileiro também deve levar em consideração o princípio da livre iniciativa. Não pode o Estado exigir que o contribuinte faça a opção por um tipo de arranjo que lhe seja mais oneroso. É dever e condição de sobrevivência e competitividade que a estrutura dos negócios seja a mais eficiente possível.

Isso não quer dizer que aqueles arranjos considerados abusivos devam ser tolerados. Como bem ressalta Schoueri (2010, p. 370), a norma antiabuso pode ser aplicada para se desconsiderar apenas aqueles negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Para isso, o aplicador do direito deverá comprovar a dissimulação ou o abuso praticado pelo contribuinte, de modo a se coadunar com o princípio da igualdade. Nesses casos, quando o efeito do planejamento tributário resultar em tratamento anti-isonômico, o que é refutado por qualquer valor constitucional, a norma geral será válida e aceitável.

¹⁷⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional – Art. 108. “*Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

(...)

§ 1º *O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*”

Em sentido contrário, Alberto Xavier (2002, p. 13-16) entende que o novo parágrafo do art. 116 do CTN só seria válido se se tratasse de norma antievasão. O dispositivo teria como objeto o combate tanto aos atos quanto aos negócios jurídicos simulados em seu sentido amplo. Para o autor, as chamadas normas antielisivas são visceralmente incompatíveis com o sistema constitucional brasileiro, que guarda, como cláusulas pétreas, os princípios da legalidade e tipicidade da tributação, bem como as garantias constitucionais da segurança jurídica, da separação de poderes e da liberdade de iniciativa.

Sem embargo dos sábios argumentos que visam a oferecer uma solução para a aplicação da norma antielisiva entre nós, o fato é que mais de dez anos depois da edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, a doutrina não chegou a um consenso, nem sobre a necessidade de sua regulamentação para que possa ser aplicado, nem sobre sua natureza, se antielisiva ou antievasiva. Para dificultar ainda mais o imbróglio, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 de relatoria da Min. Carmen Lúcia, distribuída em 18 de abril de 2001 pela Confederação Nacional do Comércio, está pendente de julgamento para contestar a constitucionalidade do dispositivo¹⁷⁷.

Assim, diante da impossibilidade de se lançar mão de uma norma antielisão, a administração tributária passou a utilizar um conceito ampliado de simulação e fraude contra a lei para combater os planejamentos tributários que contivessem elementos de abusividade.

E, como as jurisprudências, administrativa federal e judicial, também não são uniformes na interpretação e aplicação da norma, há ainda muita insegurança jurídica em relação ao tratamento dado aos planejamentos tributários no Brasil.

2.6 A Aplicação das Normas Gerais Antiabuso (GAARs) no Brasil

Como vimos anteriormente, o combate aos planejamentos tributários considerados abusivos vem sendo estruturado a partir da elaboração de normas gerais antiabuso, que sofrem, no mundo todo, com críticas, dado o seu grau de

¹⁷⁷ Para análise do caso a que se refere a ADI 2.446, veja: Gomes e Pimentel. 2019, p. 374-380.

indeterminação, ou pelo emprego de conceitos também abrangentes para se descaracterizar ou requalificar atos ou negócios jurídicos de modo a fazer incidir a legislação tributária “segundo seu espírito”.

No Brasil, não obstante a iniciativa de positivar uma norma geral antiabuso não ter surtido os efeitos esperados, a Administração Tributária, seguindo o exemplo de alguns países, tem se valido de alguns parâmetros também abrangentes como abuso de direito, abuso de forma, fraude à lei, falta de propósito negocial e simulação para controle da abusividade dos planejamentos tributários.

Passaremos então ao estudo dessas figuras para entender se tais instrumentos podem dar ao aplicador do direito a orientação sobre como estabelecer o limite aceitável à organização dos negócios privados e seus respectivos planejamentos tributários.

2.6.1 A Simulação e a dissimulação

Para Humberto Ávila (2007, p. 76), a maneira mais simples e direta para desenhar a linha limítrofe entre o planejamento tributário lícito e o ilícito passa pela definição dos conceitos de simulação, dissimulação e planejamento tributário *per se*.

Como bem apontam Godoi e Ferraz (2012, p. 361), não há discordância quanto à possibilidade de desconsideração, pela Administração Tributária, dos planejamentos tributários abusivos praticados com simulação. Nem os ferrenhos defensores da liberdade do contribuinte e da legalidade estrita na interpretação da norma tributária desconsideram que planejamentos tributários¹⁷⁸ praticados com simulação podem ser requalificados para sua devida tributação.

A dificuldade que ainda resta é a identificação da ocorrência do ato simulado, dada a complexidade dos negócios e a vasta variedade de formas à disposição do

¹⁷⁸ Esse é o caso de Sampaio Dória (apud GODOI 2008, p. 85) que, mesmo combatendo as teorias como o abuso de forma, adotada na Alemanha desde 1919, reconhecia que “*a rejeição da teoria do abuso das formas não deve, entretanto, deixar juridicamente irremediados, os graves desvirtuamentos que certas categorias jurídicas sofreram nas mãos de contribuintes inescrupulosos*”. Dória também considerava que os atos abusivos praticados por tais contribuintes nada mais eram que atos simulados.

contribuinte para estruturar seus negócios. Em outras palavras, o ponto nevrálgico da questão é: como realizar a adequada qualificação jurídica para um ato ou negócio jurídico, quando fisco e contribuinte podem discordar sobre a veracidade ou adequação das formas para revestir determinado negócio jurídico.

No Brasil, o conceito de simulação do direito tributário tem seu fundamento no direito privado. Apesar da figura não estar descrita na lei tributária, a simulação e seus efeitos estão previstos no código civil.

O art. 167, §1º, do Código Civil, traz as hipóteses em que ocorrem a simulação: a) quando os negócios jurídicos “*aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem*”; b) quando “*contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira*”; e c) quando “*os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados*”.¹⁷⁹

Com exceção da terceira hipótese, onde basta que sejam verificadas as datas de documentos para aferir se foram pré ou pós-datados, as demais hipóteses previstas no art. 167, §1º, do Código Civil podem não ser suficientes para que se possa identificar a abusividade de um planejamento tributário.

Destrinchando o conceito, a simulação pode ser classificada como absoluta ou relativa, esta última também chamada de dissimulação. De acordo com Abraham (2007, p. 220), a distinção entre simulação (absoluta) e dissimulação (simulação relativa) é que,

na primeira, as partes fingem um ato que é mera aparência, sem conteúdo negocial por detrás. Na segunda, conhecida também por dissimulação, nos deparamos com um negócio simulado, que esconde outro negócio, qual seja, o dissimulado.

Em outras palavras, a simulação é absoluta quando as partes, não pretendendo praticar ato jurídico algum na realidade, aparentam celebrar negócio jurídico para alcançar determinado fim. Nesse caso, a simulação absoluta “*quer enganar sobre a existência de uma situação não verdadeira, (...), procura, portanto, aparentar o que não existe*” (DINIZ, 2005, p. 459). Há nesse caso, uma manifestação da vontade que é vazia, posto que pretende apenas aparentar um determinado negócio, sem que contudo, se pretenda produzir seu efeito. Um

¹⁷⁹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art.167, §1º, incisos I-III.

exemplo para ilustrar uma simulação absoluta é a hipótese em que um contribuinte simula a celebração de um contrato de serviço para abater o valor contratado da base de cálculo do IR / CSLL, nas empresas que fazem a opção pelo regime de tributação pelo lucro real. No entanto, nunca houve verdadeira prestação do serviço.

No caso da simulação relativa, as partes efetivamente celebram dois contratos: um verdadeiro (negócio dissimulado), que as partes querem ocultar de terceiros e outro simulado, correspondente à vontade declarada enganadora. Um exemplo de simulação relativa é o caso clássico conhecido como “casa e separa”. Suponhamos que seja feita a integralização de capital em dinheiro por um sócio e, por outro sócio, de um imóvel, em uma sociedade constituída unicamente para posterior cisão. Ao final da operação, o sócio que integralizou o capital em dinheiro receberá, como fruto da cisão, o imóvel, enquanto o outro sócio receberá em dinheiro, a parte que havia integralizado com o imóvel, escondendo a real intenção das partes, que seria a celebração de um contrato de compra e venda.

Assim, enquanto na simulação absoluta o contribuinte quer fazer crer sobre a existência de situação não verdadeira (o agente “inventa” um negócio), na dissimulação, o objetivo é enganar sobre a existência de situação real (o agente visa a “encobrir” um negócio mediante a aparente realização de outro).

A simulação absoluta constituiria, portanto, um embuste, uma ficção, e é identificada pela “metáfora do fantasma” (ÁVILA, 2007, p. 76), pois cria determinado negócio sem que tenha realmente existido.

A dissimulação, por sua vez, seria representada pela “metáfora da máscara” (ÁVILA, 2007, p. 76), uma vez que o contribuinte pretende mascarar, com determinado negócio jurídico, outro negócio jurídico subjacente. Nesse caso, verifica-se a artificialidade do negócio praticado, que teve um único objetivo, que é o de esconder a verdadeira intenção das partes.

Dessa feita, a simulação absoluta pode ser descrita pelo brocardo latino “*colorem habet substantiam vero nullam*”, ou seja, o negócio tem uma aparência, mas não possui substância verdadeira. A simulação relativa, por sua vez, estaria representada pela expressão “*colorem habet substantiam vero alteram*”, significando que o negócio tem aparência, mas a verdadeira substância é outra. (CARVALHO, 2016, p. 305).

Para Godoi e Ferraz (2012, p. 361), a ideia comum encontrada nos dois conceitos é a de “aparência não verdadeira” do negócio jurídico. Mas, para os

autores, há duas maneiras de enxergar o que possa ser um negócio simulado. A primeira é feita conforme a concepção subjetiva do negócio jurídico – a concepção voluntarista, e a segunda é realizada por meio da concepção objetiva ou causalista. Passemos a analisar as duas correntes.

2.7.4.1 A concepção voluntarista

Para essa corrente majoritária na doutrina brasileira¹⁸⁰, a simulação consiste em uma “*declaração enganosa sobre a vontade, visando a produzir efeito diverso daquele que produziria a declaração da verdadeira intenção das partes*” (BOZZA, 2015, p. 424).

Nas palavras de Alberto Xavier (2002, p. 52), a simulação corresponde a “*um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros*”.

Extrai-se desta definição tradicional três elementos fundamentais que caracterizam a simulação: a) a incompatibilidade entre a manifestação da vontade e a verdadeira intenção das partes; b) o acordo simulatório; e c) o objetivo de enganar terceiros.

Assim, para que se possa considerar que houve simulação no caso concreto, é necessário verificar se houve uma divergência entre a vontade real das partes e a vontade manifestada praticada de comum acordo entre as partes, com o intuito de enganar terceiros alheios ao ato simulado. No direito tributário, a simulação fiscal se daria quando o terceiro enganado e prejudicado é o fisco (XAVIER, 2002, p. 52).

2.6.4.2 A concepção causalista

Idealizada por Emilio Betti, em sua obra “Teoria Geral do Negócio Jurídico”, em 1943, o elemento nuclear do negócio jurídico não estaria localizado na vontade das partes, porquanto, após ser declarada, ela adquiria vida própria, podendo até se contrapor à vontade do próprio declarante (ÁVILA, 2007, p. 76).

¹⁸⁰ Por exemplo: Dória: 1977, p. 117; Xavier: 2002, p.52-53; Abraham: 2007, p. 220.; Ribeiro: 2006, p. 148. Moreira Alves: 2003, p. 13.

Para a concepção causalista, a causa do negócio jurídico é distinta do motivo que levou o agente a celebrar o negócio. A primeira é o “*elemento objetivo do perfil do negócio*”, enquanto o motivo, que é subjetivo, é a razão que leva o agente a contratar, sendo anterior à convenção e nunca elemento do contrato¹⁸¹. Diante dessas premissas, o motivo concreto que ensejou a realização do negócio jurídico passa a não ter importância ou valor, mas sim, a sua causa, de tal modo que sua falta ou ilicitude retiraria sua validade. O negócio simulado, então, não se caracterizaria pelo vício de vontade, mas sim pelo vício de causa do negócio.

Luis Eduardo Schoueri (2010, p. 353-354), adepto dessa teoria, entende que, se as partes não desejam os efeitos provocados pelo negócio celebrado, então ele não teria causa, ou seja, motivo de existir. Nesse caso, o negócio seria inválido, por ser uma simulação, uma “mentira”¹⁸². O autor, no entanto, faz uma distinção entre motivação subjetiva e vontade exteriorizada. A motivação subjetiva é mera reserva mental, enquanto não exteriorizada e, obviamente, não produz os efeitos da simulação.

Tércio Sampaio Ferraz Junior, em palestra proferida no Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), em 21.03.2013, busca na teoria de Orlando Gomes a explicação para ligar a simulação à causa. Para ele,

a causa é aquilo que legitima o negócio e não pode ser alterada. Essa ideia de que a causa do negócio não pode ser alterada vem desde os romanos. Enfim, o jurista Juliano, 143 a.C., já fala isso quando discurso da usucapião. Ninguém pode alterar a causa do negócio. É uma coisa bem antiga. E qual é aquela causa que você não pode alterar? A causa típica, isso não pode ser alterado.

Na mesma linha, Heleno Torres (2003, p. 302-303) defende que a ascensão da função econômico-social do negócio jurídico, ancorada no conceito de causa, reduz a ambiguidade na identificação da simulação. Para o autor, as figuras utilizadas em ordenamentos estrangeiros para combater o planejamento tributário abusivo estão, de alguma forma, relacionadas à falta de causa do negócio jurídico.

¹⁸¹ Rafael Gândara de Carvalho (2016 p. 306) oferece alguns exemplos sobre a diferença entre motivo e causa, *in verbis*: “*Por exemplo: no contrato de compra e venda de um bem imóvel, a causa é a obrigação de transferência da propriedade do bem, mediante o pagamento do preço. O motivo da compra e venda pode ser, para o comprador, a aquisição de uma moradia ou a realização de um investimento Para o vendedor, o contrato pode ter sido motivado pela necessidade de se transferir para outra cidade ou simplesmente de se conferir liquidez ao seu patrimônio para poder efetuar uma aplicação financeira com o dinheiro recebido.*”

¹⁸² Para Tércio Sampaio Ferraz Junior (2013), a simulação é uma falsidade deliberada, com malícia.

Com efeito, o abuso de formas utilizado na Alemanha nada mais é que o uso de uma forma desprovida de causa que ofereça uma funcionalidade negocial. O abuso de direito francês, fundado na simulação e no ato anormal de gestão também poderia ser verificado considerando-se a ausência de causa do negócio jurídico. Da mesma forma, o teste do propósito negocial, utilizado nos países anglo-saxões¹⁸³, verifica a ausência de causa (TAVEIRA TORRES, 2003, p. 166).

Em termos práticos, o conceito de simulação, segundo a teoria voluntarista, abrangeria apenas as situações em que o contribuinte falseia a realidade com o intuito de enganar o fisco. Trata-se, portanto, de situações de evasão fiscal. Ao se utilizar a causa, como elemento caracterizador do negócio jurídico, busca-se assim, estabelecer o limite entre o planejamento lícito do ilícito, identificando-se, a artificialidade do arranjo para que se possa desconsiderá-lo.

No Brasil, ao se analisar o conjunto de decisões proferidas pela CARF no julgamento de planejamentos tributários, verifica-se uma prevalência do conceito de simulação. No entanto, o emprego de tal conceito não é uniforme. Tal fato não poderia ser diferente, pois, como vimos, o próprio conceito de simulação varia conforme a corrente doutrinária a qual se vincula o julgador.

Assim, ora a simulação é definida como uma divergência entre o ato ou negócio jurídico declarado e o negócio efetivamente realizado, ora é definida pelo elemento da artificialidade ou falta de propósito negocial ou causa.

Para ilustrar o disposto acima, no Acórdão nº 2202-003.135, de 29/01/2016, o CARF tratou a simulação como uma patologia, um ilícito caracterizado pela dissonância entre a declaração recíproca das partes e a vontade efetiva, e

cuja causa da ocultação está sempre voltada para a obtenção de algum benefício que não poderia ser atingido pelas vias normais, o que demonstra

¹⁸³ O uso do teste do propósito negocial (*business purpose doctrine*) idealizado nos Estados Unidos, já foi rejeitado no Reino Unido, no precedente *Mcniven (Her Majesty's Inspector of Taxes) v. Westmoreland Investments Ltd.* de 08.02. 2001 tendo Lord Hoffmann declarado que, a lei tributária se baseia em conceitos puramente jurídicos e, o fato de um negócio ensejar um propósito negocial não tem qualquer relevância. No original: "*Taxing statutes often refer to purely legal concepts. They use expressions of which a commercial man, asked what they meant, would say "You had better ask a lawyer". For example, stamp duty is payable upon a "conveyance or transfer on sale": see Schedule 13, paragraph 1(1) to the Finance Act 1999. Although slightly expanded by a definition in paragraph 1(2), the statutory language defines the document subject to duty essentially by reference to external legal concepts such as "conveyance" and "sale". If a transaction falls within the legal description, it makes no difference that it has no business purpose. Having a business purpose is not part of the relevant concept.*". Disponível em: <https://publications.parliament.uk/pa/ld200001/ldjudgmt/jd010208/macniv-2.htm>. Acesso: 14 mar. 2019.

tratar-se de um ato antecipadamente deliberado pelas partes envolvidas, que se volta para um fim específico, no caso contornar a tributação.

No acórdão, o julgador entendeu que *“no direito tributário, o conteúdo prevalece sobre a forma. Se o conteúdo fático não guarda qualquer simetria com a relação societária que se tentou desenhar, é caso de simulação”*.

Já no Acórdão 1302-002.071, de 29/05/2017, apesar de a decisão ter determinado a exclusão da contribuinte do regime simplificado (Simples Nacional), por entender ter havido simulação devido a ter sido *“comprovada a utilização de interpostas pessoas na constituição e no funcionamento de pessoa jurídica para encobrir os verdadeiros sócios administradores”*, o planejamento não foi considerado um ilícito. A constatação da existência de simulação apenas ensejou a possibilidade da fazenda de *“desconsiderar a aparência dos negócios em prol da realidade”*.

A falta de causa do negócio jurídico também foi o argumento utilizado para negar provimento ao recurso voluntário interposto pela Petrobrás no AC 3402-005.853, de 27/11/2008, sob o argumento de que

a bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções, no caso concreto. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços, configurando a simulação praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

O refinamento do conceito de causa para identificar a simulação no direito tributário contribui para dar maior consistência ao conceito de planejamento abusivo, sem que haja a necessidade de se recorrer a conceitos e teorias alienígenas.

No entanto, o uso do conceito de simulação não pode ser utilizado de forma indiscriminada, para glosar todo e qualquer planejamento tributário que tenha como resultado de uma escolha realizada pelo contribuinte, a economia tributária, ainda que esta seja o único motivador para determinada escolha.

O conceito de simulação, como visto, enseja, necessariamente a vontade de evadir, como manipulação artificial dos elementos do negócio jurídico para conseguir encaixá-lo em outra categoria. Por isso, esse conceito se mostra inadequado para coibir aqueles planejamentos que exploram, lícitamente, as lacunas existentes na própria lei, ou seja, o conceito de simulação não se presta para glosar os planejamentos tributários agressivos.

De outra forma, estaríamos considerando que a simples economia tributária deveria ser considerado um ilícito, o que seria um absurdo.

2.6.2 O abuso de direito

Há, na doutrina, várias formulações acerca da definição do abuso de direito.

Para Inês Ribeiro (2017, p. 28), o conceito de abuso está diretamente associado ao componente de artificialidade do planejamento tributário. Nas palavras da autora, o abuso de direito

se reporta aos casos em que formalmente não ocorre qualquer contrariedade com a letra da lei, mas observa-se que a forma particular como o comportamento foi planejado e levado a cabo colidem com o espírito, ratio ou teleologia da norma, usufruindo ainda assim, o agente, do benefício concedido pela norma, de forma artificial.

Para outra corrente, a teoria do abuso de direito estaria assentada na ideia de que o titular de um direito subjetivo o exerce em comunidade, portanto, encontra abrigo na máxima “a liberdade de um termina onde começa a liberdade de outro”. Assim, embora o sujeito possa livremente gozar, usufruir e dispor de seu direito de auto-organização, o sujeito não pode fazê-lo de forma abusiva, causando danos a terceiros (PEREIRA, 2004, p. 772).

No caso do direito tributário, quando um contribuinte utiliza uma solução negocial com o objetivo de causar um dano a direito alheio (no caso, o do Estado),¹⁸⁴ pelo emprego de meios inadequados ou desarrazoados, o abuso restaria configurado.

Com efeito, reconhece-se que os contribuintes possuem o direito de organizar seus negócios utilizando-se das formas que o direito privado oferece, mas tal

¹⁸⁴ Alberto Xavier (2002, p. 107) discorda desta posição. O autor entende que a doutrina do abuso do direito não pode ser aplicada ao direito tributário. Primeiramente porque ela carrega um grau de subjetividade que seria incompatível com o princípio da segurança jurídica, deixando à autoridade fiscal com plenos poderes para definir o que seriam os parâmetros de “adequação”, “normalidade” e “razoabilidade”. Em segundo lugar, porque a doutrina do abuso de direito foi formulada para ser aplicada em relações paritárias entre particulares, enquanto que tal premissa não é encontrada nas relações entre contribuinte e Fisco. Por fim, assevera que “o Estado não é titular de direitos subjetivos suscetíveis de serem lesados pelo exercício de direitos dos particulares”.

liberdade não pode ser absoluta.¹⁸⁵ O abuso de direito na esfera tributária estaria relacionado ao “excesso” no uso de seu direito de auto-organização, ou seja, quando o contribuinte lança mão de um planejamento tributário cuja justificativa seja somente a economia de tributos, sem que haja uma verdadeira razão extratributária para tal arranjo.

Para Ricardo Lodi (2006, p. 145),

no direito tributário, a teoria do abuso de direito passa a incidir a partir do momento em que o contribuinte lança mão de um negócio jurídico, formalmente lícito, não visando, porém, adequar-se aos efeitos deste, mas tão somente, ou fundamentalmente, à economia do imposto.

Marco Aurélio Greco (2011, p. 211) observa que o abuso de direito implica em uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para o qual o ordenamento assegura sua existência, seja pela sua distorção funcional, que inibe a eficácia da lei incidente sobre a hipótese de incidência, sem uma justificativa razoável.

Na Europa, a *European Court of Justice* (ECJ) já se debruçou sobre o conceito de prática abusiva ou abuso de direito no direito tributário. Conforme orientação da Corte, para aferir se houve abuso de direito pelo contribuinte, é necessária a ocorrência de dois requisitos: a) realizar operações que, embora observadas as disposições e aplicações formais da lei vigente, tenham como resultado uma vantagem tributária que seria contrária ao objetivo da norma; e b) seja aparente, por meio de uma gama de fatores objetivos, como a natureza puramente artificial das transações e as ligações entre as operações envolvidas no esquema, que o objetivo essencial das transações seja a obtenção de uma vantagem tributária (DE LA FERIA, 2008, p. 553).

Assim, na orientação da Corte, não basta que seja verificada a artificialidade da transação, mas é necessário que seja comprovado que a vantagem econômica

¹⁸⁵ No julgamento dos casos “*Gemeente Leusden v Staatssecretaris van Financien*” e “*Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financien*”, a Corte Europeia de Justiça decidiu que “*A taxpayer cannot be censured for taking advantage of a provision or a lacuna in the legislation which, without constituting abuse has allowed him to pay less tax*”. *Joint cases C-487/01 Gemeente Leusden v Staatssecretaris van Financien* and *C-7/02 Holin Groep BV cs v Staatssecretaris van Financien* [2005] ECR I-5337. In: DE LA FERIA, Rita, *HMRC vs Weald Leasing Ltd-not only artificial-the abuse of law test in VAT*. British Tax Review n. 5, London: Thomson Reuters, 2008, p. 554

obtida contrariou o espírito da lei¹⁸⁶. Verifica-se que a jurisprudência da corte evoluiu para definir o que se configura uma prática abusiva. Transações artificiais sem a devida “substância econômica” conduzidas com o único propósito de economizar tributos são consideradas abusivas¹⁸⁷ (DE LA FERIA; SILVA COSTA, 2014, p. 324).

No Brasil, a figura do abuso do direito está prevista no art. 187 do Código Civil de 2002.¹⁸⁸ A norma estabelece que alguém comete um ilícito se, ao exercer um direito, extrapola manifestadamente os limites impostos por seu fim econômico ou social, pela boa-fé, objetiva e subjetiva, bem como pelos bons costumes do local e da época. Dessa feita, a teoria do abuso de direito estaria ancorada na ideia de que um titular de um direito subjetivo não pode exercê-lo com excesso de poderes, de tal modo que cause danos a terceiros.

Todavia, verifica-se a necessidade da realização de uma análise casuística para a verificação da ocorrência do abuso.

Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 25), analisando a abertura da nomenclatura utilizada para definir o abuso, acredita que a doutrina vem compreendendo a figura do abuso do direito “no seu sentido mais lato”, excluindo a simulação, que, quando ocorre, estaria associada à evasão. Seria, portanto, um ilícito, ainda que considerado “atípico”. Para o autor, a figura do abuso estaria associada ao desencontro entre forma e substância (TORRES, 2013b, p. 24).

¹⁸⁶ No Caso C-255/02 – Halifax (parágrafos 69, 74 e 75) de 21/02/2006, a Corte de Justiça Europeia (ECJ) esclarece que:

“69 - *The application of Community legislation cannot be extended to cover abusive practices by economic operators, that is to say transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but solely for the purpose of wrongfully obtaining advantages provided for by Community law (see, to that effect, Case 125/76 Cremer [1977] ECR 1593, paragraph 21; Case C-8/92 General Milk Products [1993] ECR I-779, paragraph 21; and Emsland-Stärke, paragraph 51).*

74 – *In view of the foregoing considerations, it would appear that, in the sphere of VAT, an abusive practice can be found to exist only if, first, the transactions concerned, notwithstanding formal application of the conditions laid down by the relevant provisions of the Sixth Directive and the national legislation transposing it, result in the accrual of a tax advantage the grant of which would be contrary to the purpose of those provisions.*

75 – *Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage. As the Advocate General observed in point 89 of his Opinion, the prohibition of abuse is not relevant where the economic activity carried out may have some explanation other than the mere attainment of tax advantages”.*

¹⁸⁷ Para uma detalhada descrição das características e da evolução do Princípio do Abuso na U.E., veja: De La Feria e Vogenauer, 2011.

¹⁸⁸ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 187: “*Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestadamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*”

Marcia Seabra de Godoi (2016, p. 500), por sua vez, entende que há abuso de direito quando a escolha da forma jurídica dos atos praticados na atividade econômica não corresponde efetivamente à finalidade prática para a qual foi criada no ordenamento jurídico, para constituírem artifícios engendrados pelos contribuintes para afastar, reduzir ou postergar a incidência de tributos.

Rafael Carvalho (2016, p. 386), no entanto, advoga por uma corrente contrária à possibilidade de se utilizar a teoria do abuso do direito para desconsiderar planejamentos tributários, por entender que ela é cronologicamente inadequada. O autor acredita a teoria pressupõe que haja um direito para ser exercido com abuso. Mas a auto-organização, segundo o autor, seria uma liberdade e não, tecnicamente, um direito. Ademais, em virtude do princípio da legalidade estrita que rege o direito tributário, não seria possível que o Fisco possa “calibrar”, “ponderar” ou “desfazer o abuso”, por meio de atividade interpretativa, quando não há uma lei gravando determinado ato ou negócio do contribuinte, ou mesmo quando há lei menos gravosa que outras que se aplica a negócio parecido, por mais “estranho ou inusual ou injusto” que possa parecer (CARVALHO, 2016, p. 386).

Como se verifica, a definição de abuso de direito é complexa e até entre nós há divergências sobre a possibilidade de aplicação para desconsiderar planejamentos tributários.

No mesmo sentido, há uma diferença entre o que a experiência internacional considera abuso com a definição encontrada em nossa legislação pátria. No nosso caso, o componente de artificialidade não é considerado para verificar a ocorrência do abuso, como na Europa, por exemplo, mas sim, a finalidade, a causa do ato. No direito tributário brasileiro, o abuso estaria configurado se houvesse um excesso no direito de auto-organização do contribuinte.

A figura do abuso de direito tem sido utilizada em julgamentos administrativos fiscais federais para desconsiderar planejamentos tributários utilizados pelo contribuinte. No Caso FERMAU (AC 1302-002.617 de 13/03/2018), o CARF decidiu ser devido o IRPJ e CSSL sobre o ganho de capital auferido pela FERMAU Participações Ltda. (“FERMAU”) na alienação de suas ações da empresa Neugebauer S.A. (“Neugebauer”), entendendo que houve abuso de direito na elaboração de seu planejamento tributário.

O planejamento tributário, nesse caso, envolvia a alienação da sociedade Neugebauer à Vonpar S.A. pela Florestal Alimentos Ltda., empresa controlada da

FERMAU, que, por sua vez, era controlada pela Kandy S.A (“Kandy”), empresa uruguaia.

De modo a fugir da tributação de 25% de IRPJ e 9% de CSLL sobre o ganho de capital que incidiriam na operação caso a venda tivesse sido realizada por uma empresa brasileira, o planejamento envolveu a transferência dessas ações para a empresa uruguaia, por meio de reduções de capital nas controladas e posteriores aumentos de capital nas controladoras, de modo que a Kandy configurasse como a real detentora das ações da Neugebauer. Com isso, reduziu-se o imposto sobre o ganho de capital para empresa estrangeiras, que é retido na fonte pela pagadora, à alíquota de 15% de forma exclusiva, não havendo incidência de CSLL.

A fiscalização, no entanto, verificou que as parcelas devidas pela Vonpar pela aquisição das ações da Neugebauer foram depositadas diretamente na conta bancária da FERMAU, que contabilizou os valores como obrigação de pagar à Kandy, sem que, contudo, tivessem sido repassados à Kandy até a data do auto de infração.

O CARF entendeu que houve abuso de direito na prática de atos societários, que, apesar de terem sido praticados em conformidade com a lei, resultaram em uso abusivo do direito de auto-organização. O abuso nesse caso, estaria relacionado à artificialidade das operações que visam apenas a economia tributária. Também entendeu o Conselho que houve “fraude à lei” na operação que foi estruturada, de modo a enquadrar a operação como uma venda de ativo permanente por pessoa jurídica estrangeira, evitando a incidência de uma norma impositiva que previa a incidência de IRPJ à alíquota de 15% e adicional de 10% e CSLL à alíquota de 9%, caso a operação tivesse sido realizada por pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Em sentido diametralmente oposto, o CARF, no Caso EMSA (AC 1302-003.229 de 21/11/2018), ao julgar um planejamento tributário envolvendo redução de capital social da pessoa jurídica com posterior alienação do investimento restituído ao acionista, fazendo incidir a alíquota de IRPF no lugar da de IRPJ e CSLL, decidiu que, “enquanto não editada a lei ordinária exigida pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, não pode a Autoridade Fiscal desconsiderar atos lícitos praticados pelo contribuinte sob a alegação de abuso de direito de auto-organização”.

Como se verifica, em dois julgados sobre planejamentos tributários parecidos, as decisões foram antagônicas e se utilizaram da figura do abuso de direito para fundamentar os acórdãos.

O “abuso de direito” também foi usado como fundamento para desconsiderar as operações em que se verifica o ‘ágio de si mesmo’.

Sobre esse tipo de planejamento tributário, Marco Aurélio Greco (2008, p. 391) esclarece como ele ocorre:

Por vezes, quando uma pessoa adquire determinada participação societária o faz com ágio, pois o valor da aquisição é superior ao respectivo valor do patrimônio líquido. Ocorre que num momento posterior à aquisição, por vezes sucede de ser feita uma incorporação às avessas que gera uma situação curiosa em relação ao ágio na aquisição da participação societária. Com efeito, o ágio tem por objeto uma participação societária de titularidade da controladora, que representa fração do capital da pessoa jurídica controlada à qual ele se reporta. Na medida em que a controlada incorpora a controladora, desaparece o sujeito jurídico titular da participação societária. Assim, caso preservado, o montante do ágio passaria a estar dentro da incorporadora (antiga controlada), possuindo como origem um elemento que agora integra a própria incorporadora. Seria um “ágio de si mesmo”, o que sugere uma preocupação quando se analisa caso concreto que apresente este feitio.

Esse tipo de planejamento foi objeto de análise pelo CARF nos AC 1401-001.535, de 03/02/2016 (Caso TWR); AC 1401-001.575, de 03/03/2016 (Caso Plena Comercial); e AC 1402002.125, de 10/03/2016 (Caso Pimaco).

O CARF, ao analisar os casos, decidiu que o abuso de direito se configurou pela artificialidade dos arranjos, que visavam apenas à economia de tributos, não havendo verdadeiro “propósito negocial” nas operações.

Em sentido diverso, o CARF entendeu no AC 1302003.339 de 22/01/2019 (Caso SERASA), que, por haver expressa previsão legal (art. 386 do RIR/1999), o aproveitamento do ágio nas incorporações à avessas é totalmente legítimo.

Em outros casos, onde se verificou o envolvimento de empresas veículos para formação e/ou aproveitamento do ágio, como no AC 1301002.608, de 19/09/2017 (Caso TIVIT), o CARF decidiu que a utilização de empresas veículo para viabilizar uma incorporação às avessas não significa que há falta de propósito negocial ou substância econômica. A decisão fundamenta-se na existência de previsão legal para a constituição de *holdings* (art. 2º, § 3º, da Lei n. 6.404/76) com o objetivo da empresa se beneficiar de incentivos fiscais como o aproveitamento do ágio na incorporação reversa (art. 8º, “b”, da Lei nº 9.532/97).

Já no acórdão 1301-000.999, de 06/11/2012 (Caso CELPE), sustentou-se que “o vício daquela operação estava na formação do ágio e não no seu aproveitamento posterior, quando da incorporação”. Assim, quando constatado o vício, o aproveitamento do ágio não pode ser aceito. No entanto, apenas o fato de se utilizar empresas *holdings* para posterior incorporação reversa, não enseja abuso de direito. Salientou-se na decisão que

a lei fiscal induz o comportamento, ou seja, interfere na própria vontade do contribuinte. A vontade, o impulso que leva à prática da ação é eminentemente fiscal. Realmente, não há qualquer abusividade ou ilicitude no caso de o contribuinte realizar determinado negócio jurídico motivado por vantagens fiscais instituídas pela legislação. O que é ilícito, por ser abusivo, seria a causa de o negócio jurídico ser a vantagem fiscal. Não há ilícito no fato de a motivação ser fiscal. Este é o ponto fundamental, pois causa e motivo são coisas distintas.

Interessante notar a dificuldade de estabelecer uma linha coerente do que seria o conceito de abuso de direito e suas consequências. Em alguns casos, o julgador recorre à definição prevista no art. 187 do Código Civil, em outros casos, o componente da artificialidade tem sido invocado para sua configuração, nos termos do direito estrangeiro.

Não obstante, nos casos dos planejamentos tributários agressivos, não se verifica um descasamento entre forma e substância e tampouco o intuito de burlar o espírito de uma norma. Por esse motivo, a teoria do abuso também não seria adequada ou suficiente para glosar esse tipo de planejamento tributário. Percebe-se também que o conceito de abuso de direito tem sido confundido com outras figuras como fraude à lei, falta de propósito negocial e até abuso de forma, o que dificulta a aplicação mais consistente desta figura para glosar planejamentos tributários dos contribuintes.

2.6.3 O abuso de forma

No nosso direito privado, o código civil estabelece que, para que determinado negócio jurídico seja válido, é necessário que tenha sido celebrado por agentes capazes, seu objeto seja lícito e a forma eleita para revesti-lo esteja prescrita na lei,

ou não seja proibida por ela¹⁸⁹. Quanto à forma, portanto, o sujeito é livre para dar ao negócio jurídico a roupagem que lhe aprouver, desde que não seja proibida por lei, ou que esta determine expressamente a forma devida a ser empregada¹⁹⁰. A formalidade é, portanto, o meio pelo qual o sujeito manifesta sua vontade e serve como instrumento necessário para assegurar a univocidade do ato e garantir a eficácia do negócio.

Como ensina Heleno Torres (2003, p. 146),

todos os negócios jurídicos devem apresentar uma forma, uma expressão linguística que denote sua existência, sem a qual o exercício da autonomia da vontade, essência do ato negocial, não seria socialmente reconhecível, faz-se mister identificar o instrumento que o faça presente, como modo de certificação de sua existência.

A forma dá ao negócio jurídico características específicas a ela inerentes, devendo assim corresponder a uma objetivação da vontade. Ricardo Lobo Torres (2003, p. 150) acredita que é por esse motivo que é “*praticamente impossível dissociar substância de forma, sem que o negócio jurídico perca a sua identidade*”.

Isso não quer dizer que há apenas uma forma aceitável ou adequada para cada transação existente. Na lição de Marcus Abraham (2007, p. 223), há abuso de formas quando “*há uma divergência entre a forma externa do ato ou negócio realizado e o seu efetivo conteúdo. Há na realidade, um objetivo negocial conduzido através de uma forma indevida*”.

O abuso de forma está relacionado à não usualidade, à artificialidade ou à inadequação da escolha de um determinado modelo de negócio para atingir determinados fins que não se coadunam com sua função típica, ou seja, o abuso de forma seria um descompasso entre a forma eleita para revestir o negócio jurídico e a sua verdadeira substância, ou a finalidade da transação.

Em outras palavras, para que seja possível que a administração tributária possa requalificar atos ou negócios jurídicos lícitos, deve fazê-los somente se identificada uma causa diferente daquela demonstrada por meio da forma eleita,

¹⁸⁹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 104: “A validade do negócio jurídico requer:
I – agente capaz;
II – objeto lícito, possível, determinado ou determinável;
III – forma prescrita ou não defesa em lei.”

¹⁹⁰ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 107: “A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir”.

utilizando-se, sempre, dos meios adequados de prova (TAVEIRA TORRES, 2003, p. 154). Para Heleno Torres (2003, p. 154), essa seria a única maneira de desconsiderar a autonomia de vontade dos particulares, que vincularia a Administração, conforme assegurado pela legislação.

Não obstante a discussão doutrinária, no Brasil, o Congresso Nacional já rejeitou expressamente a possibilidade de a Administração Pública aplicar as figuras do abuso de forma e a falta de propósito negocial como procedimentos relativos à aplicação da norma antielisão quando da apreciação da Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002 para sua conversão em lei.¹⁹¹

No entanto, tais figuras ainda são utilizadas para fundamentar decisões proferidas pelo CARF.

No caso Beneficiadora de Calçados MNS (AC 1001-000.799), o CARF entendeu ter havido abuso de forma no planejamento tributário decorrente da atuação concertada de três empresas Calçados Nunes Ltda., Senun Calçados Ltda., e Beneficiadora de Calçados Ltda.

As empresas pertenciam ao mesmo grupo familiar, ocupavam o mesmo endereço (embora com entradas distintas) e compartilhavam parte de suas estruturas. Mas, apesar de ter sido constatado que as três empresas possuíam atividades distintas e atuavam de forma independente, tratava-se, na verdade, de fracionamento de uma mesma atividade com o simples objetivo de garantir a permanência da pessoa jurídica em regime tributário simplificado, caracterizando assim a constituição de pessoa jurídica por interposta pessoa, hipótese em que a própria legislação demanda a exclusão do SIMPLES Nacional. Negou-se provimento ao recurso voluntário com o fundamento de que

o abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos atos e fatos

¹⁹¹ BRASIL. Medida Provisória n. 66 de 29/08/2002 – art. 14. “São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

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

I – falta de propósito negocial; ou

II – abuso de forma.

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

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.” – O dispositivo não foi aprovado para conversão em lei.

ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente.

A figura do abuso de forma é também confundida com a figura do abuso de direito, como se vê no AC 2402006.696, de 04/10/2018. Tratava-se das operações de alienação de cotas das empresas Santa Mônica Energias Renováveis S/A, Santa Úrsula Energias Renováveis S/A, São Benedito Energias Renováveis S/A e São Domingos Energias Renováveis S/A pela empresa SALUS FIP à CPFL Energias Renováveis S/A (CPFL/ERSA).

O planejamento, contudo, consistiu na transferência preliminar das cotas, objeto do contrato de compra e venda, de seus detentores, pessoas físicas, ao fundo de investimento SALUS FIP, do qual detinham o controle. Desse modo, em vez das pessoas físicas venderem suas ações diretamente à CPFL/ERSA, a pessoa jurídica do SALUS FIP figurou como vendedora nessa transação, tendo sido o ganho de capital apropriado por ela e, conseqüentemente, atraindo os benefícios da tributação pela pessoa jurídica.

A decisão, no entanto, apesar de reconhecer que a utilização da figura do abuso de forma para descon sideração de planejamentos tributários foi vetada quando da conversão da MP 66/2002 na Lei n. 10.637/2002, a confundiu com outros elementos como a falta de propósito negocial e simulação,¹⁹² para justificar seu emprego.

Assim, verifica-se o equívoco do julgador administrativo em utilizar o abuso de forma para fundamentar a autuação de um contribuinte quando da elaboração de seu planejamento tributário, diante da negativa do legislador em permitir o uso desta figura entre nós para glosar planejamentos tributários abusivos.

No caso dos planejamentos agressivos, por sua vez, há ainda outra razão para vedar o uso da figura do abuso de forma para glosá-los. É que nesses casos, o

¹⁹² Em alguns trechos, o relator fundamenta a decisão da seguinte maneira: “*No caso concreto, resta evidenciado da leitura dos autos, com ênfase nos excertos doutrinários acima reproduzidos que a conduta do Recorrente incorreu no uso abusivo das formas jurídicas com o objetivo de reduzir a apuração do ganho de capital nas operações de alienação em tela, utilizando-se de artifício consubstanciado na alienação das ações das companhias eólicas para o fundo de investimento SALUS FIP (empresa veículo) sem qualquer propósito negocial, apenas para transferir a tributação do ganho de capital da pessoa física para a pessoa jurídica com a conseqüente postergação indevida do recolhimento de imposto de renda sobre ele incidente, caracterizando-se, no meu entender, hipótese clara de dissimulação a atrair a incidência do art. 116, parágrafo único do CTN c/c o art. 167 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil), e não de ato ilícito nos termos do art. 187 do Código Civil, como preconiza a decisão a quo*”.

contribuinte dá ao negócio jurídico uma forma adequada, não havendo “descasamento entre forma e substância”. Ocorre que nos planejamentos chamados “agressivos” há a exploração de uma das alternativas jurídicas existentes para revestir um negócio, usando uma forma que se coaduna com o fim desejado, mas que, comparando-se com outras formas disponíveis, oferece um benefício tributário significativo.

Verifica-se, portanto, que o “abuso de forma” não é o instrumento adequado para endereçar o problema do abuso ou da agressividade nos planejamentos tributários.

2.6.4 Fraude à lei

Outra figura encontrada no direito privado e associada à abusividade dos planejamentos tributários é a de fraude à lei. Prevista no Código Civil de 2002, no art. 166,¹⁹³ consubstancia-se quando o indivíduo age, indiretamente e sem confrontar a lei em sua forma literal, de modo a conseguir resultado diferente daquele que a norma fraudada prescreve. Em outras palavras, a fraude à lei ocorre quando o indivíduo, de forma artificial, altera o elemento de conexão que atrairia a incidência de determinada norma para escapar de seus efeitos. A fraude à lei, portanto, não corresponde a uma violação frontal à lei vigente, mas sim a uma violação oblíqua de um dispositivo legal.

Marco Aurélio Greco (2011, p. 251-253) lembra que o conceito de fraude à lei é diferente do conceito de fraude fiscal. Enquanto esta é a utilização de meios ilícitos, que viola frontalmente a legislação de modo a ocultar a ocorrência do fato gerador, na fraude à lei, há uma violação indireta de lei cogente para que se possa alcançar uma finalidade não permitida no direito violado.

Humberto Prates (apud BOZZA, 2015, p. 187) explica que a fraude à lei ocorre quando o particular pratica um ataque indireto ao ordenamento jurídico, por meio de um ou mais atos, aparentemente lícitos, que se concretizam ao amparo de

¹⁹³ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 166. “*É nulo o negócio jurídico quando: (...) VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa*”.

uma “norma de cobertura” de modo a garantir um resultado vedado pela norma proibitiva ou imperativa que se pretende eludir.

Segundo Alberto Xavier (2002, p. 65), há quatro pressupostos para que seja verificada a fraude à lei no direito civil:

a) a existência de um resultado proibido; b) a prática de um ato jurídico ou conjunto de atos jurídicos não previstos na letra da lei proibitiva; c) a obtenção, através destes atos, de um resultado equivalente ao proibido e, d) o fim de subtrair o ato ou conjunto de atos ao âmbito de aplicação da norma proibitiva.

O autor apresenta um exemplo que deixa claro os pressupostos de fraude à lei: Um indivíduo “X” solicita um empréstimo a “Y”, oferecendo ações de determinada sociedade, como garantia ao mútuo. O valor da garantia é claramente superior ao valor do empréstimo realizado e o credor “Y” tem interesse em ficar com as ações, caso o devedor “X” não cumpra com o contrato de mútuo. No entanto, o art. 1.428 do Código Civil de 2002 veda o credor de ficar com o objeto da garantia se a dívida não for paga no vencimento.¹⁹⁴ Para fugir de tal proibição, as partes celebram um contrato de compra e venda das ações por preço idêntico ao valor do empréstimo e, concomitantemente, “Y” se compromete a vender as ações de volta a “X” pelo preço pago mais juros. Caso “X” não pague a “Y” o valor do mútuo e recupere as ações penhoradas, o resultado proibido pela norma será efetivado.

Como se verifica, os contratos são legitimamente previstos no ordenamento jurídico e perfeitamente lícitos. No entanto, o fim mediato que levou as partes a celebrarem os contratos tal como planejado foi exclusivamente a de evitarem a incidência do art. 1.428 do Código Civil.

Na fraude à lei, o vício do arranjo negocial está na ilegalidade do fim que se buscou alcançar com a subtração do âmbito de aplicação da norma.

Marcus Abraham (2007, p. 218) explica que, na fraude à lei,

o sujeito respeita a letra da norma primária, mas viola, por meios indiretos, através do uso de mecanismos jurídicos apoiados em outras normas, com finalidades distintas. Verifica-se o uso, na mesma operação, de duas normas: a primeira, que resta contornada, e uma segunda, que é norma de camuflagem, aplicada para atingir o fim buscado inicialmente, mas com efeitos diversos.

¹⁹⁴ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – art. 1.428: “É nula a cláusula que autoriza o credor pignoratício, anticrético ou hipotecário a ficar com o objeto da garantia, se a dívida não for paga no vencimento”.

Para Abraham, o uso do conceito de fraude à lei e a aplicação do direito privado subsidiariamente para limitar a liberdade dos particulares em organizar seus planejamentos tributários são “perfeitamente adequados”. O fundamento desse pensamento estaria na natureza imperativa das normas tributárias, que não poderiam ser afastadas pela autonomia da vontade dos particulares ao configurar determinada transação de forma diversa àquela “normal” ou “tradicional”.

Na mesma esteira, Ricardo Lodi Ribeiro (2006, p. 150) sustenta que “*a fraude à lei é aplicável ao direito tributário, observando-se apenas que o contribuinte não mascara a sua conduta por ser ela antijurídica, mas por gerar o pagamento de tributo*”.

Posição diversa é a de Schoueri (2010, p. 355), que, apesar de basear seus argumentos no mesmo racional acima, explica que “*não há comando imperativo que obrigue o contribuinte a incorrer no fato jurídico tributário*”. Para o autor, a fraude à lei imperativa só poderia ocorrer, se seu comando determinasse que o contribuinte incorresse em determinada hipótese tributária. Aí sim, caso o contribuinte fugisse daquela situação, configurar-se-ia a fraude à lei.

Ainda, segundo o autor, a hipótese tributária não pode, de forma alguma, ser conduta obrigatória, pois, se isso ocorresse, estaríamos diante de uma situação de confisco. Por esse motivo, cabe ao contribuinte escolher se incorre ou não na hipótese de incidência de determinado tributo, um planejamento tributário nunca poderia ser desconsiderado por motivo de fraude à lei.

João Rafael Gândara de Carvalho (2016, p. 320-321) explica:

Enquanto no Direito Privado, a autonomia privada exerce um papel de destaque, sofrendo algumas limitações pontuais pela lei, em matéria de ordem pública, a estruturação do Direito Tributário, pode-se dizer, obedece a uma lógica de certo modo inversa: as leis estabelecem os espaços tributados, sendo reduzido o papel da autonomia da vontade. Essa diferença – quiçá oposição, em termos de perspectiva – gera uma complexidade para se entender o que poderia significar, no campo tributário, “fraudar lei imperativa” ou “norma cogente”.

A rigor, toda lei é, em alguma medida, dotada de caráter imperativo e cogente sob pena, até mesmo, de restar comprometido o seu caráter jurídico. No entanto, o caráter “imperativo e cogente” de que trata a fraude à lei parece se referir a normas que veiculam obrigações e proibições, em contraste a normas dispositivas, que trazem permissões. É sob essa premissa, inclusive, que se estrutura o instituto de fraude à lei no Direito Privado.

Segundo o autor, a fraude à lei só ocorre quando a norma cogente que traz uma obrigação é defraudada pelo sujeito, utilizando-se este de uma norma

dispositiva (norma de cobertura), que permite uma determinada conduta cujo resultado prático possibilita o fim proibido pela norma cogente. Como as normas tributárias são cogentes, uma vez que vinculam a tributação à ocorrência da hipótese de incidência e não vedam ou obrigam condutas, a aplicação do instituto de fraude à lei no direito tributário seria uma impropriedade.

Alberto Xavier (2002, p. 100) é também avesso à possibilidade de se utilizar a figura de fraude à lei para se estabelecer a abusividade do planejamento tributário.

Essencial ao conceito de fraude à lei é que a norma, objeto de fraude seja uma norma proibitiva ou preceptiva, isto é, uma norma que determina a ilicitude do fim prosseguido ou uma norma que consinta a realização do fim só com a adoção de uma determinada forma. Certo, a norma fiscal é uma norma inderrogável por vontade das partes: mas não reveste qualquer destas naturezas, pois que não proíbe a realização de qualquer fim, nem prescreve a adoção de certas formas jurídicas para a realização de determinados fins.

Assim, como o comando de uma norma tributária (pagar o tributo) está sempre condicionado à realização da hipótese de incidência prevista naquela norma, não seria possível a aplicação do conceito de fraude à lei no direito tributário.

A despeito da divergência doutrinária sobre a possibilidade de utilizar o conceito de fraude à lei para glosar e requalificar planejamentos tributários no Brasil, tal figura tem sido utilizada pelo CARF em alguns casos para desconsiderar certos planejamentos tributários de contribuintes.

No caso VIDEPLAST Embalagens (AC 1302-003.290, de 12/12/2018), a Fazenda desconsiderou o planejamento fiscal da empresa contribuinte sob o argumento de que esta havia incorrido em fraude à lei e abuso do direito de auto-organização, de modo a eludir cerca de R\$ 12 milhões em tributos federais, considerando que a norma legal que impunha a tributação com base no lucro real havia sido burlada.

A norma vigente à época do auto de infração determinava que todas as empresas cuja receita total no ano-calendário anterior fosse superior a R\$ 48 milhões de reais ou proporcional ao número de meses do período, deveriam adotar o regime de tributação pelo lucro real.

Segundo alegou a contribuinte, diante de possível venda de uma operação a terceiros, a VIDEPLAST Embalagens realizou uma cisão parcial, transferindo parte de suas atividades para sua controlada VIDEPLAST Plásticos.

Ocorre que, em virtude de tal cisão, a receita desta última ficou dentro do limite que a permitiria ser tributada com base no lucro presumido no ano calendário seguinte.

Segundo a Fazenda, a operação seria parte de planejamento tributário da VIDEPLAST Embalagens. Ao transferir para a VIDEPLAST Plásticos o lucro da atividade da fabricação de embalagens, por meio de atividades intra-partes, verificou-se que, no ano-calendário seguinte, em 2008, a VIDEPLAST Embalagens registrou prejuízo e a VIDEPLAST Plásticos registrou lucro, mas pôde ser tributada com base no regime do lucro presumido (havia ainda uma vantagem fiscal auferida na operação oriunda da não cumulatividade do PIS/Pasep e COFINS, pois a VIDEPLAST Plásticos recolhia esses tributos a 3,65% da sua receita, mas gerava créditos de 9,25% para a VIDEPLAST Embalagens).

No ano seguinte, a VIDEPLAST Plásticos foi incorporada pela VIDEPLAST Embalagens, retornando os ativos para a sua antiga controladora e vertendo a situação tal quanto antes da cisão realizada anteriormente. A Fazenda entendeu, com base na análise da sequência dos atos jurídicos, que a incorporação se deu porque a VIDEPLAST Plásticos perdeu sua utilidade pretendida, pois estaria indubitavelmente sujeita também à tributação com base no lucro real, sendo a causa real e predominante do negócio o de conduzir a uma menor tributação.

No julgamento do processo administrativo fiscal, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) entendeu que a operação efetuada pelo contribuinte foi artificial pela ausência de propósito negocial e, portanto, ao buscar burlar a legislação tributária para fugir da norma legal que impunha tributação dos resultados com base no lucro real, estaria configurada a fraude à legislação tributária. A DRJ asseverou que a ocorrência do abuso de direito e da fraude à lei, considerados ilícitos atípicos, invalidam o planejamento tributário, devendo ser aplicada a norma de tributação que o contribuinte pretendeu evitar.

No entanto, o CARF, ao julgar o recurso voluntário interposto pelo contribuinte, entendeu pela licitude do planejamento tributário, sob o argumento de que *“o ato administrativo deve atender ao princípio da legalidade, não cabendo à Administração adentrar na motivação do particular em proceder conforme os ditames legais”*.

Nesse caso, entendeu ainda o órgão julgador que falta de propósito negocial decorre de construção jurisprudencial estrangeira e que não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico.

Em julgamento de planejamento semelhante (caso GRUPO LEITE DE ROSAS), o CARF, no AC 3401-005.293, de 29/08/2018, atrelou a configuração de fraude à lei à falta de propósito negocial ou substância econômica da operação autuada, decidindo que

o desmembramento, em pessoas jurídicas distintas, das atividades de produção e distribuição, por si só, não é uma simulação, com o intuito único e exclusivo de reduzir artificialmente a carga tributária”. Para a caracterização da fraude fiscal, haveria de o fisco comprovar nos autos, por elementos sólidos que comprovassem que as operações não tinham propósito negocial, substância econômica.

Como se verifica nos dois casos, a figura da fraude à lei é utilizada de forma diversa e também imprópria, mais se aproximando do conceito de abuso de direito. Atrelada ao conceito da falta de propósito negocial, que ora é aceito para caracterizar a fraude fiscal e ora é usado para descredenciar o seu uso, sua utilização como fundamentação para as decisões do CARF carece de uniformidade, o que contribui para aumentar a insegurança jurídica dos contribuintes para reorganizarem seus negócios.

2.6.5 Negócio Jurídico Indireto – uma caracterização para planejamentos tributários agressivos?

Outra figura comumente relacionada aos planejamentos tributários: a do negócio jurídico indireto.

Segundo Marco Aurélio Greco (2011, p. 289),

(...) ocorre negócio jurídico indireto quando o negócio típico é celebrado para obter um efeito prático equivalente àquele próprio de outro negócio, mas que as partes não desejam celebrar em razão de certos efeitos ou problemas que enseja.

Alberto Xavier (2002, p. 59) esclarece que a característica essencial do negócio indireto está no seu caráter oblíquo, anômalo ou inusual, ou seja, é a “utilização de um negócio típico para realizar um fim distinto do que corresponde à

sua *causa-função* objetiva”. No direito tributário, especificamente, o autor, citando Ascarelli, explica que negócio jurídico indireto ocorre quando,

a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação do regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. O resultado econômico ou empírico alcançado pelas partes é análogo ou praticamente equivalente ao que resultaria da adoção da forma negocial normalmente escolhida para o obter. Só que a eleição pelas partes da estrutura do negócio indireto permite obter esse resultado análogo ou equivalente, sem se submeter ao regime tributário aplicável ao negócio que economicamente lhe corresponde. (XAVIER, 2007, p. 60).

Assim, no negócio jurídico indireto, o contribuinte se vale de uma forma típica de um negócio, de modo a obter um resultado tributário mais benéfico do que teria recebido se tivesse organizado seus negócios de outra forma mais usual.

Mas, diferentemente das outras figuras já mencionadas, como o abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma, por exemplo, e que podem caracterizar os planejamentos tributários abusivos, no uso do negócio jurídico indireto, o planejamento tributário é normalmente considerado legítimo e válido.

Isso porque, nesses casos, é apenas utilizada uma forma que não é comum para revestir determinado ato, mas o resultado alcançado não é contrário ao direito (ABRAHAM, 2007, p. 221).

Por isso, não é possível assumir que tais negócios sejam inválidos ou devam ser desconsiderados. Pelo contrário, são negócios sérios, verdadeiros e desejados pelas partes. Tudo que aparenta no negócio indireto representa o que foi perquirido.

Nesse sentido, o negócio jurídico indireto se diferencia da simulação, pois, como já explicitado anteriormente, na simulação, os atos não são verdadeiros. No negócio indireto, contudo, as partes querem efetivamente o resultado daquele negócio tal qual o é, bem como seus benefícios tributários, que foi o motivador da referida escolha.

Sérgio André Rocha (2019, p. 102) ressalta a importância dessa caracterização, uma vez que a figura do negócio jurídico indireto alicerça a justificativa para que esses arranjos sejam considerados legítimos, ainda que gerem efeitos fiscais vantajosos para o contribuinte¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Na mesma linha, veja Carvalho, 2016, p. 326.

Carvalho (2016, p. 329) observa que a doutrina do direito tributário “por vezes recorre à figura do negócio indireto para demonstrar que é perfeitamente possível que o contribuinte realize certos negócios”, organizando-os de uma determinada forma para alcançar um benefício ou uma economia tributária que não obteria se tivesse utilizado uma forma mais usual.

Com efeito, o simples fato de fazer escolhas que tragam um resultado tributariamente mais favorável ao contribuinte está dentro da esfera da sua autonomia da vontade a qual deve ser respeitada, não sendo possível glosar um planejamento tributário por simples presunção que houve simulação. Esta, por sua vez, também deve ser comprovada.

Segundo Alberto Xavier (2002, p. 60-61), os negócios jurídicos indiretos podem ser classificados em “negócio indireto de exclusão”, “negócio indireto impeditivo” e “negócio indireto redutivo”.

O negócio indireto de exclusão ocorre quando a lei tributária veda uma determinada estrutura jurídica, impossibilitando o contribuinte de alcançar determinado resultado tributário, o qual não é vedado por meio do negócio jurídico indireto. Em outras palavras, o negócio usual é elemento da hipótese de incidência de uma norma tributária, mas o negócio indireto não o é.

No negócio indireto impeditivo, o negócio comum ou usual também representa uma hipótese de incidência previsto da norma tributária, mas o negócio indireto está expressamente previsto em uma norma de isenção (XAVIER, 2002, p. 61).

Já o negócio indireto de redução ocorre quando tal negócio indireto é tributado de modo menos oneroso que o negócio usual o seria. Pode ocorrer ou pela substituição de fatos geradores (quando os dois negócios, o usual e o indireto, são elementos da norma tributária, mas as consequências tributárias do negócio indireto são menos onerosas em uma determinada circunstância) ou pela alteração de um ou mais elementos da estatuição (como quando o negócio indireto apresenta uma alíquota menor ou deduções, por exemplo). (XAVIER (2002, p. 61).

Ao avaliarmos a caracterização de negócio indireto e seus impactos para o direito tributário, verifica-se que esses permitem que o contribuinte, atuando em conformidade com a lei, alcance uma economia tributária, sem “ferir seu espírito” ou que seja exercido com simulação. Com efeito, os negócios indiretos são

transparentes e possíveis, mas nem sempre os efeitos tributários alcançados seriam aqueles esperados pelo Estado para aquela determinada finalidade.

Podemos dizer, portanto, que os negócios indiretos em sentido estrito¹⁹⁶, assim como os planejamentos agressivos, nos termos da conceituação oferecida no capítulo 2.3, exploram as lacunas da lei, oferecendo oportunidades de redução da carga tributária sobre uma determinada operação, provocando efeitos tributários não esperados pelos Estados. Assim, o sentido de planejamento tributário agressivo, em construção na doutrina poderia encontrar guarida no conceito de negócio jurídico indireto, no plano interno¹⁹⁷.

Dessa feita, faz-se necessário verificar como esta figura está sendo tratada no direito brasileiro.

Carvalho (2016, p. 330) observa que a possibilidade do negócio indireto servir como um caminho alternativo válido, à luz do direito para se alcançar uma economia tributária, ainda que por certas estruturas “*anômalas, pouco usuais e extraordinárias*” poderia levar à consideração de que todo comportamento elisivo estaria incluído na categoria de negócio indireto.

Não obstante, à luz das novas dimensões e orientações atribuídas ao direito tributário, na observância da ética¹⁹⁸ e do princípio da solidariedade sopesados com os princípios da liberdade e legalidade, faz-se necessário analisar se os negócios indiretos estariam fora da possibilidade de contestação pelo Fisco em termos jurídicos.

Como é cediço, os contribuintes possuem a liberdade (e o dever) de organizar seus negócios da forma mais eficiente possível, desde que lícitamente. Assim, se há a disponibilidade de várias formas e tipos de negócios jurídicos previstos no ordenamento jurídico, não há nada na legislação que obrigue o contribuinte a

¹⁹⁶ Não entraremos aqui nos detalhes de cada tipo de negócio indireto, como o negócio fiduciário, por estar fora do escopo desta pesquisa.

¹⁹⁷ Importante ressaltar que o conceito de planejamento agressivo, sendo cunhado pela OCDE, tem um propósito claro: evitar o BEPS por meio da transferência de manifestações de renda tributáveis em uma jurisdição para outra, causando distorções no sistema tributário internacional. A discussão de como o planejamento tributário agressivo vem sendo tratado internamente, seja como “negócio jurídico indireto” vem oferecer mais insumos para a construção de um conceito mais robusto de planejamento tributário agressivo.

¹⁹⁸ Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2013b, p. 23), “O direito tributário deixa-se também sensibilizar pela ética, seja no plano abstrato da justiça fiscal, seja no específico da aplicação das normas tributárias e do combate à elisão fiscal.”

escolher a forma mais onerosa para organizar seus negócios. Também é fato que cada tipo contratual previsto no direito privado irá produzir efeitos tributários específicos. Assim, não havendo vedação legal, os contribuintes poderão praticar um ou outro negócio jurídico para se chegar à mesma finalidade.

Nesse sentido, como poderia o direito tributário se indispor contra um negócio indireto ou atípico? Como qualificar um negócio indireto como direto ou típico?

Exemplos recentemente julgados pelo CARF ilustram a dificuldade de se chegar a um conceito ou definição nesses casos.

No acórdão n. 1201-001.920 proferido em sessão de 18/10/2017, o CARF avaliou uma operação de venda de ativos realizada por pessoas físicas decorrentes de uma operação de redução de capital realizada pela empresa TERRATIVA MINERAIS S/A.

A empresa foi autuada a pagar a diferença de tributação do ganho de capital a uma alíquota de 34%, como se a venda tivesse sido, de fato, realizada pela TERRATIVA e não por seus sócios, que pagaram IRPF à alíquota de 15%, desconsiderando a operação de redução de capital.

A autuação ensejou a aplicação de multa qualificada, bem como a responsabilização solidária dos sócios, tendo entendido a autoridade fiscal que a alienação que gerou ganho de capital foi, na realidade, efetuada pela TERRATIVA e não por seus acionistas (majoritariamente pessoas físicas), a quem a autuada havia entregado as ações que detinha das empresas Morro do Pilar e Morro Escuro (objeto da alienação), devido a redução de capital.

Não obstante, o CARF entendeu que a operação consistia em um negócio indireto, distinguindo-a de simulação, e, portanto, seria válida e oponível ao fisco. A decisão foi assim ementada:

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.430 DE 1996. PROCEDIMENTO LÍCITO.

Os artigos 22 e 23 da Lei nº 9.249, de 1995, adotam o mesmo critério tanto para integralização de capital social, quanto para devolução deste aos sócios ou acionistas, conferindo coerência ao sistema jurídico.

O artigo 23 prevê a possibilidade das pessoas físicas transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital social, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração ou pelo valor de mercado.

O artigo 22, por sua vez, prevê que os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

Ademais, o fato dos acionistas planejarem a redução do capital social, celebrando contratos preliminares de que tratam os artigos 462 e 463 do Código Civil, visando a subsequente alienação de suas ações a terceiros, tributando o ganho de capital na pessoa física, não caracteriza a operação de redução de capital como simulação.

Noutro giro, no processo de n. 15561.720085/2015-15 recentemente julgado pelo CARF em sessão de 16/10/2019, o mesmo tipo de operação resultou em entendimento completamente diferente pelo órgão julgador, para considerar o planejamento tributário engendrado, como abusivo e ilícito.

Nos termos do Acórdão de n. 1402-004.126, o caso consistiu na alienação de ativos transferidos da pessoa jurídica ESTRADAS SP para os seus sócios, na sua maioria, pessoas físicas, de modo a diminuir a incidência do IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital, caso a venda dos ativos tivesse sido realizada pela empresa.

A decisão explica que a empresa autuada ESTRADAS SP transferiu, pelo valor contábil (sem o computo do ganho de capital), as ações da MULTIVIAS para seus sócios pessoas físicas e fundos de participação em investimentos, por meio da redução de capital, tendo valorizado as referidas participações na MULTIVIAS *“com o intuito de aumentar o custo do investimento e assim reduzir o pagamento do imposto de renda pela redução do ganho de capital”*.

O CARF, por voto de qualidade, entendeu que os movimentos societários realizados consistiram em um planejamento tributário “abusivo” engendrado exclusivamente para redução “ilícita” do valor tributável, aplicando-se, dessa forma, multa qualificada, bem como ensejando representação fiscal para fins penais dos sócios.

Percebe-se em decisões recentes do CARF que a caracterização de um negócio jurídico indireto não o torna imune à contestação por parte da administração tributária e, que acaba sendo requalificado, como se houvesse uma forma “correta” ou “usual” mais apropriada, dotada de “propósito negocial”.

Não me parece que esta seria uma saída correta e segura a ser trilhada, uma vez que a avaliação dos negócios decorreria de um pressuposto de que deve haver uma forma única e correta para organizar determinado negócio jurídico.

Assim, ainda que os efeitos do arranjo não sejam aqueles esperados pelo Fisco eles foram permitidos pelo próprio ordenamento jurídico e, portanto, não poderiam ser combatidos pela via jurídica, sem que o princípio da liberdade e legalidade sejam violados.

É por esses motivos que o combate aos planejamentos tributários agressivos, quando caracterizados como negócios indiretos, deve perseguir outros remédios já que a aplicação das figuras de “simulação, fraude à lei, abuso de formas, entre outras, a nosso ver, não são adequadas para endereçar o problema. Nesses casos, a prevenção pode ser uma alternativa mais viável, como veremos adiante.

2.6.6 Possibilidade de aplicação dos métodos de combate ao planejamento abusivo para o planejamento agressivo

Podemos notar que as figuras de fraude à lei, abuso de direito, simulação, abuso de forma têm sido utilizadas para configuração do “planejamento tributário abusivo”, sendo todas essas figuras associados à ideia de artificialidade para desconsideração do arranjo implementado pelo contribuinte.

Tal constatação nos leva a concluir que esses instrumentos, já existentes no direito pátrio, poderiam substituir a elaboração de uma norma geral antielisiva e ir ao encontro do que sugere a OCDE na complementação do arcabouço normativo para o combate à abusividade dos planejamentos tributários.

Não obstante, como verificamos, esses conceitos têm sido aplicados de forma aleatória e pouco técnica, sendo utilizados para glosar, casuística e muitas vezes equivocadamente, os arranjos engendrados pelos contribuintes.

Como bem salienta Alberto Xavier (2002, p. 132-133), não é possível cobrar um tributo simplesmente porque há “interesse tributário geral” e capacidade contributiva da empresa. A instituição e cobrança de uma exação deve estar lastreada na lei e, só com a comprovovação de que a norma foi burlada por uma arranjo artificial ou abusivo é que cabe a desconsideração do negócio jurídico pelo Fisco.

Assim, apesar da norma brasileira (ainda que prevista no direito privado) conter mecanismos de combate ao abuso, dispensando a elaboração de uma GAAR para tratar o problema dos planejamentos tributários abusivos, faz-se necessário ainda amadurecer o conceito das figuras já analisadas, de modo a conferir maior segurança jurídica às decisões de desconsideração de um determinado arranjo, por ser considerado abusivo.

No caso dos planejamentos agressivos, contudo, a falta da definição deste conceito e até do tratamento que se deva conferir aos negócios indiretos, é motivo ainda maior de preocupação.

Por conseguinte, enquanto não houver uma norma que vede a escolha do uso de formas jurídicas legais e permitidas no ordenamento jurídico, para organização de negócios, ainda que resultem em um tratamento fiscal mais benéfico às empresas brasileiras e desde que não implementadas de forma artificial e abusiva, tais arranjos devem ser respeitados pelo Fisco.

Não é possível aceitar a ampliação, sem qualquer critério, do conceito das figuras existentes (abuso direito, de forma, fraude à lei e simulação) para abarcar todo e qualquer tipo de planejamento tributário que a Fazenda, aleatoriamente, decida desconsiderar.

Daí a importância de se estabelecer a diferença entre planejamento tributário agressivo e abusivo. Enquanto os planejamentos tributários abusivos são combatidos com normas antielisivas, ou com os instrumentos encontrados no direito, ainda que privado, os planejamentos tributários agressivos, considerados imorais, mas legais, devem ser coibidos de outras maneiras.

2.7 Planejamentos Tributários Agressivos – Quando a lei não é suficiente

Vimos anteriormente que, diferentemente dos planejamentos elaborados com abuso, os planejamentos tributários agressivos (ATPs) não ultrapassam os limites impostos pela lei, eles atuam nas brechas existentes nelas (*inter leges*). Assim, são arranjos precisamente arquitetados para minimizar a carga tributária, sem, contudo, ferir a letra da lei ou sua intenção¹⁹⁹.

¹⁹⁹ Marco Aurélio Greco (2011, p. 124) trata de um ponto interessante sobre os planejamentos tributários agressivos. Para o autor, a elaboração de tais arranjos deverá considerar se eles serão aceitos pelo FISCO. A licitude é condição preliminar. Mas, se serão oponíveis ao FISCO, então, os planejamentos deverão atender a outros requisitos, que, *a priori*, deverão ser analisados casuisticamente.

Vários são os tipos de arranjos empregados pelas empresas multinacionais para reduzir sua carga tributária. As principais estratégias normalmente envolvem o uso de seus recursos internos e externos disponíveis, dívidas intra-grupos, o uso de preços de transferência e o licenciamento de propriedade intelectual,²⁰⁰ para citar alguns. Quando bem-sucedidas, essas estratégias refletem uma menor carga tributária global consolidada às empresas de um mesmo grupo multinacional.

Diante dos resultados alcançados, acredita-se que tais planejamentos podem causar distorções no sistema tributário internacional, o que acarreta sérias preocupações, principalmente com a concorrência tributária e a degradação fiscal, que são até mais profundas do que a perda das receitas tributárias estatais.

Além disso, a capacidade agressiva das empresas transnacionais de estruturar seus negócios explorando as vantagens fiscais proporcionadas pelas lacunas no sistema tributário internacional lhes proporciona uma vantagem tributária significativa sobre suas concorrentes nacionais. As empresas locais, independentemente de serem tecnicamente mais eficientes ou mais inovadoras que suas rivais transnacionais, competirão com ferramentas desiguais.

Por isso, apesar de serem legais, esses planejamentos tributários agressivos têm sido considerados “amorais” e passaram a ser de alvo de alguns Estados que vêm discutindo formas de contê-los.

Com efeito, é notório que os grandes responsáveis pelo avanço dos ATPs são os próprios Estados, que, para se tornarem mais atrativos, oferecem certas condições tributárias para a comunidade internacional, criando lacunas e disparidades que são “proveitadas” pelas grandes multinacionais.²⁰¹

A solução para o problema envolve, por conseguinte, tanto um enorme trabalho de engajamento via *soft law* para que a comunidade internacional construa um sistema tributário internacional mais “harmônico”, quanto o desenvolvimento de instrumentos normativos de combate nos seus ordenamentos internos.

²⁰⁰ Ver Heckemeyer e Overesch (2013); Dharmapala (2014) trata mais especificamente de *transfer pricing* e Avi-Yonah e Panayi (2010) para uma discussão sobre *treaty shopping*.

²⁰¹ Sobre esse aspecto, Simon Walker, director general of the Institute of Directors no Reino Unido desabafa: "The solution must be simplifying the tax system, not simply hectoring from Westminster. If these firms are immoral to take advantage of tax loopholes, then politicians are surely immoral for creating the loopholes in the first place. Taxes should be simpler to cut down on avoidance and relieve the burden our complex tax code puts on companies who do try to do the right thing." (BBC News, 2013).

Nesse sentido, os Estados vêm promulgando regras gerais antiabuso (GAARs) e regras específicas antiabuso (SAARs), como meio de contenção ao apetite das grandes multinacionais.

Não obstante, vimos anteriormente que as GAARs e as SAARs encontraram seus próprios limites para lidar com algumas situações específicas que não são abusivas, mas que também não são mais aceitáveis do ponto de vista estatal.

Ana Paula Dourado (2015, p. 48-49) considera que a agressividade em planejamentos tributários não representa um conceito jurídico que permite a ação administrativa ou judicial para descaracterização da estrutura legal ou do esquema adotado pelo contribuinte. Diferentemente do abuso, no caso dos ATPs, como os contribuintes exploram as lacunas ou descasamentos legais existentes em situações transnacionais, a maneira de lidar com esse tipo de planejamento tributário seria oferecer um tratamento normativo para preenchimento das lacunas legais, devido aos princípios de “*no taxation without representation*” e o da separação de poderes no direito tributário.

Nesse caso, as brechas legais não podem ser superadas pelas GAARs, uma vez que essas regras não operam automática e universalmente, mas requerem demonstração de que houve abuso por parte do contribuinte, o que deve ser verificado caso a caso.

Ainda de acordo com Dourado (2015, p. 48), o conceito de agressividade tampouco expande o conceito de abuso e, portanto, não permite a aplicação de uma norma antielisiva ou antiabusiva. A autora chama a atenção para o fato de que normas antielisivas demandam comportamentos elisivos para serem aplicadas. Assim, pela própria dificuldade em serem combatidos, dada a legalidade e cumplicidade dos sistemas tributários internacionais, as normas gerais antiabuso atuam apenas subsidiariamente no combate aos planejamentos tributários agressivos.

Isso porque os princípios da liberdade, da legalidade e da livre iniciativa compõem o rol de direitos fundamentais protegidos na maioria dos Estados democráticos de direito no mundo. Desse modo, não se poderia conceber que o

Estado agisse desconsiderando planejamentos tributários elaborados e implementados com o respaldo de jurisdições soberanas e ao abrigo da lei.²⁰²

Nesse contexto, é impossível imaginar uma produção normativa que fechasse todas as lacunas e conseqüentemente as oportunidades de dupla não tributação existentes no regime de tributação internacional. Até porque, como ensina Larenz, em sua obra *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* (1960, p. 187, apud TORRES, 2014, p. 425), “o legislador que regula demais regula muito pouco (deixa muitas lacunas)”.

Ademais, ainda que fosse possível elaborar regras específicas (SAARs), para fechar as oportunidades legais existentes para os planejamentos tributários agressivos, Sepinwall compara a atuação das empresas a bactérias que sofrem mutação rápida e que se tornam imunes aos antibióticos mais recentes muito rapidamente. Para a autora, a lei parece estar sempre a um passo atrás (ORTS; SEPINWALL, 2017).

Daí que surge a necessidade de buscar meios alternativos, como a Responsabilidade Corporativa, para coibir a implementação de arranjos considerados “inaceitáveis” pelas administrações fiscais, dada a redução significativa da carga tributária resultante dos planejamentos elaborados com agressividade.

Se não é possível combatê-los, conforme já exposto, então a alternativa seria encontrar uma maneira para evitar que eles ocorram.

²⁰² Segundo Marco Aurélio Greco (2011, p. 136), “a legalidade é elemento absolutamente indispensável no campo tributário. Não pode haver cobrança de tributo sem lei (...)”.

3 RESPONSABILIDADE CORPORATIVA

Como já vimos anteriormente, há na atualidade uma percepção de que a globalização econômica criou um desequilíbrio estrutural entre o tamanho e o poder das grandes empresas transnacionais e a capacidade e/ou disposição dos governos de regulá-las e responsabilizá-las adequadamente (VOGEL, 2010, p. 73). Acredita-se que as empresas transnacionais são tão poderosas quanto os Estados, mas “exercem esse poder sem responsabilidade” (NEWELL, 2000, p. 121).

Diante da impossibilidade e da inviabilidade²⁰³ de se criar uma estrutura normativa que possa endereçar a moralidade dos contribuintes quando da elaboração de seus planejamentos tributários, uma nova corrente vem se formando em torno da responsabilidade das corporações em relação a suas práticas de governança, que passam a incluir, além de aspectos sociais e ambientais, a responsabilidade em relação ao pagamento de tributos.

Muito embora exista uma corrente que acredita que as empresas seriam incapazes de agir voluntariamente em prol de interesses públicos que contrariem os interesses dos acionistas, uma vez que o objetivo primordial das corporações é gerar lucros (FRIEDMAN, 1970; p. 6; KARNANI, 2014, pp 61-65), nas últimas décadas, a exigência de uma atuação mais responsável por parte das empresas tem estado na pauta da mídia, dos governos e da opinião pública.

Crane et al (2014, p. 4) lembram que esse movimento teve seu primeiro grande impulso em relação às empresas do setor financeiro, às quais foram imputadas práticas nocivas que levaram a uma onda de recessão econômica que culminou na crise de 2008. Enquanto os governos as socorriam da falência, a população saiu às ruas em protesto, forçando-as a rever seus valores, metas e objetivos.

Na área da tributação, o caso mais icônico foi o da rede de cafeterias Starbucks. Tendo faturado cerca de 400 milhões de libras esterlinas em 2012, não

²⁰³ Torres (2014, p. 476 – 477) adverte para a preocupante “inflação legislativa” (ou dilúvio legislativo, como é chamado na Itália). O fenômeno consiste na multiplicação de atos normativos e na perda da qualidade de clareza e simplicidade da legislação tributária. As consequências incluem a perda da qualidade das regras tributárias e a dificuldade de concretização da legalidade. O autor constata que o problema é generalizado e encontra, entre suas causas, o exagero do princípio da reserva de lei, a forte intervenção estatal e a fraca autonomia privada.

registrou lucro tributável no Reino Unido. Por meio de um planejamento tributário agressivo, a Starbucks britânica teria transferido *royalties* para uma empresa holandesa do mesmo grupo, comprado café da Suíça, e pago altos juros a empresas do grupo, de modo a escapar de uma tributação mais alta, usando preços de transferência e outras estratégias tributárias. O escândalo causou indignação da população e do governo britânico, levando a boicotes e protestos em frente às cafeterias (BBC, 2013).

Posteriormente, outras notícias relacionadas aos planejamentos tributários de grandes empresas foram migrando das páginas de economia para a primeira página dos jornais.²⁰⁴

Mas, novamente, as falhas e lacunas do sistema tributário internacional demonstraram a dificuldade dos governos de agir. Em setembro de 2009, o Jornal “Observer” publicou uma matéria onde Stephen Timms, Ministro da Fazenda britânico, teria declarado:

“Values of responsibility, morality and integrity are essential in tax fairness. (...) This is a moral issue that carries responsibility for every taxpayer, which requires everyone to pay a fair share of tax.” (THE GUARDIAN, 2009).

Na matéria, o ministro admite que a legislação não é a melhor maneira de endereçar o problema dos planejamentos tributários agressivos, que é controverso, e aponta para outra alternativa: os códigos de conduta que os bancos estavam sendo encorajados a assinar que incluíam cláusulas para cessarem as engenharias financeiras que facilitam a evasão fiscal.

De acordo com o ministro, quando a lei não é suficiente, faz-se necessário recorrer à moral. Mas, existe uma moral corporativa que orienta a forma das empresas agirem de forma responsável?

3.1 Existe uma moral corporativa?

Na visão liberal de Adam Smith, a colocação da economia em esfera distinta da ação humana significou a autonomia das relações de mercado frente aos

²⁰⁴Veja: The NY Times , 2017; The Guardian, 2019; BBC News 2013.

sentimentos morais, articulados na ideia de que os indivíduos atuam na medida de seus interesses.²⁰⁵

Como consequência, essa separação ofereceu ao mercado uma liberdade moral sem precedentes em relação aos impactos provocados pela ação econômica, como a exploração do trabalho, a degradação ambiental e a desintegração social, para citar alguns (POLANYI, 2000, p. 138).

Mas isso não quer dizer que o mercado tenha sido constituído desprovido de moral²⁰⁶. Pelo contrário. Valores como honestidade e trabalho diligente dos indivíduos foram dissociados de suas raízes religiosas e culturais e rearticulados em termos utilitários (SHAMIR, 2008, p. 5).

As empresas, contudo, acabaram ficando isentas de valores morais, uma vez que, no Estado Social, os governos assumiram a tarefa da proteção social (POLANYI, 2000), agindo em nome do interesse público e representando as reivindicações coletivas da 'sociedade'. Os governos agiam como agentes socio-morais por meio da regulamentação do mercado e da provisão direta de serviços sociais (SHAMIR, 2008, p. 5).

Nesse sentido, despidas de valores morais, as empresas ficaram isentas de responsabilidades sociais. Friedman (1970, p. 2) deixou bem clara esta posição, separando a moral dos administradores da empresa das responsabilidades morais da firma:

Of course, the corporate executive is also a person in his own right. As a person, he may have many other responsibilities that he recognizes or assumes voluntarily--to his family, his conscience, his feelings of charity, his church, his clubs, his city, his country. He may feel impelled by these responsibilities to devote part of his income to causes he regards as worthy, to refuse to work for particular corporations, even to leave his job, for example, to join his country's armed forces. If we wish, we may refer to

²⁰⁵ Nas palavras de Adam Smith (1988, p. 7): “O homem, entretanto, tem necessidade quase constante da ajuda dos semelhantes, e é inútil esperar esta ajuda simplesmente da benevolência alheia. Ele terá maior probabilidade de obter o que quer, se conseguir interessar a seu favor a autoestima dos outros, mostrando-lhes que é vantajoso para eles fazer-lhe ou dar-lhe aquilo de que ele precisa. É isto o que faz toda pessoa que propõe um negócio a outra. Dê-me aquilo que eu quero, e você terá isto aqui, que você quer – esse é o significado de qualquer oferta desse tipo; e é dessa forma que obtemos uns dos outros a grande maioria dos serviços de que necessitamos. Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse”.

²⁰⁶ Alvey (1999, p. 57) explica que é possível verificar na obra de Adam Smith que ele mantinha a preocupação com a moral dentro de sua concepção de Economia. O próprio crescimento econômico, para ele, estaria intimamente ligado à moralidade. Tal assertiva pode ser verificada tanto nos efeitos morais quanto nos pré-requisitos morais do crescimento, como advogado por Smith.

some of these responsibilities as "social responsibilities." But in these respects he is acting as a principal, not an agent; he is spending his own money or time or energy, not the money of his employers or the time or energy he has contracted to devote to their purposes. If these are "social responsibilities," they are the social responsibilities of individuals, not business.

Mas a agenda neoliberal de "retirada do Estado", a partir da crise do keynesianismo e a redução das formas de intervenção do bem-estar estatal, acabou por transferir a competência regulatória do Estado para indivíduos "responsáveis" e "racionais" (LEMKE, 2011, p. 201-202). É nesse contexto que as empresas passaram a "responder à demanda" de participação mais ativa na solução de problemas específicos que até então eram domínio dos órgãos de Estado.²⁰⁷

Em meados dos anos 1970, o problema da "ética corporativa"²⁰⁸ começou a ser debatido em um movimento científico que teve início nos Estados Unidos. O movimento se baseava em um sentimento generalizado de que uma empresa poderia ser considerada, de fato, uma "entidade moral" e não apenas uma "entidade jurídica".

Para essa análise, a empresa deveria ser considerada como um ator individual que contribui para definir uma população de organizações ativas no mercado, capazes de transformar o ambiente social em que atuam, tanto no aspecto temporal quanto no territorial (SAPELLI, 2013, p. 9-10).

Um dos precursores da ideia de que as empresas são "agentes morais" foi Peter French (1979, p. 207), que argumentou que as corporações são moralmente responsáveis pelo que fazem e, portanto, devem ser vistas como pessoas morais "de pleno direito", com privilégios, direitos e deveres.²⁰⁹ O autor parte da premissa de que as empresas têm estruturas internas de tomada de decisão, por meio das quais elas (i) empreendem, (ii) agem intencionalmente e (iii) possuem um norte que

²⁰⁷ Para aprofundamento sobre o desenvolvimento do relacionamento entre a moral e a economia, veja Alvey, 1999.

²⁰⁸ Embora o termo "ética" signifique a ciência que estuda o comportamento moral dos homens em sociedade, ele é comumente empregado como a referência da conduta moralmente correta. No entanto, o conjunto das normas de conduta, aceitas livre e conscientemente, que regulam o comportamento individual e social dos indivíduos é chamado de "moral".

²⁰⁹ Na mesma linha, autores como Orts e Sepinwall (2017) e Moriarty (2017) acreditam que, por ser um agente moral, a empresa deve ser responsável por suas ações e atividades e consequentemente pelas consequências destas atividades. Essa responsabilidade deve ser atribuída à própria empresa e não a seus administradores.

são suas políticas internas, dando às corporações uma “razão” para agir que é dissociada das razões de seus administradores.

Sapelli (2013, p. 13) acredita que as empresas possuem um capital ético dominante que se sobrepõe aos valores morais de seus *stakeholders*²¹⁰ (empregados e acionistas, por exemplo). Embora em alguns momentos, os valores morais desses *stakeholders* sejam diferentes dos valores da empresa, é possível que todos estejam de acordo com um modelo único que atribua significado a suas ações.

Essa unanimidade parcial sobre o que significa uma empresa “justa” é produto da socialização dos *stakeholders* e de uma comunicação estratégica interna e externa (quando a legitimação de terceiros é necessária) da alta gerência para transmitir o valor compartilhado (e por isso parcial) para todos os empregados daquela corporação.

A moral corporativa é, portanto, o reconhecimento, por todos os atores envolvidos com a empresa, dos valores que estão intimamente ligados ao papel e à estratégia da liderança (SAPELLI, 2013, p. 14). A comunicação desses valores é normalmente realizada por meio da edição de códigos de ética e/ou de conduta da empresa.

Nesse contexto, um dos maiores problemas enfrentados pela ética corporativa é definir quais valores norteiam a atuação da corporação, como organização, para resolver seus dilemas morais.²¹¹ Em outras palavras, o que deve

²¹⁰ O conceito de “*stakeholder*” foi primeiramente desenvolvido por R. Edward Freeman em seu livro “*Strategic Management: A Stakeholder Approach*” em 1984. Apesar do termo não ser novo, foi a partir da obra de Freeman que ele se tornou muito popular. Naquela época, o autor buscava uma teoria que endereçasse as mudanças que estavam ocorrendo, de modo que a operação das empresas pudesse endereçar suas atitudes para “Quem, ou o Que realmente importa” (MITCHELL et al, 2014, p. 168). Freeman (1984, p. 46) definiu “*stakeholder*” como “*any group or individual who is affected by or can affect the achievement of an organization’s objectives*”. Vários autores entendem “*stakeholders*” como aqueles grupos de cujo suporte a empresa depende para sobreviver. Embora seja pacífico sobre quem são os *stakeholders* da empresa: empregados, fornecedores, acionistas, grupos, vizinhos, organizações, instituições ou qualquer outro afetado pela atuação da empresa, Mitchell et al (2014, p. 169), buscam classificar os *stakeholders* a partir de alguns atributos, de modo a definir quais as pessoas que os gestores das empresas levam em consideração. São eles: (i) o poder que tais *stakeholders* possuem para influenciar a empresa; (ii) a legitimidade do seu relacionamento com a empresa e, (iii) o senso de urgência que eles imprimem na empresa para agir.

²¹¹ Sapelli (2013, p. 11) chama atenção para o fato de que se a empresa não for considerada uma entidade individual, mas uma associação de pessoas morais, então os dilemas morais seriam diferentes e estariam inseridos dentro do relacionamento entre o indivíduo e a empresa, isto é, como as pessoas se relacionam entre elas e seus cargos hierárquicos, e os objetivos do indivíduo,

ser considerado “justo” ou “bom” em relação ao mercado e o ambiente externo da firma de modo a determinar a forma como a organização irá pautar suas atividades e ações.

Essa esfera dos dilemas morais é definida como “responsabilidade social corporativa”

O reconhecimento de que as corporações são agentes morais possui consequências práticas significativas.

Como agente moral, a conduta da empresa estaria sujeita a regras normatizadas e não apenas descritas ou interpretadas de uma perspectiva analítica (SAPELLI, 2013, p. 9), isto é, reconhecer que as pessoas jurídicas também podem agir moral ou imoralmente como organizações justificaria a imposição de outras restrições legais e expectativas normativas às organizações (ORTS, 2017) e (SAPELLI, 2013, p. 11).

A grande maioria dos sistemas jurídicos do mundo considera as empresas como "pessoas" jurídicas com capacidade para possuir direitos e contrair obrigações.

A lei penal é um exemplo significativo. A responsabilização penal da empresa pela prática de um ilícito é aceita em muitos países (como os Estados Unidos, Reino Unido, França e no Brasil por exemplo), mas rejeitada em outros (como na Alemanha).

No Brasil, a responsabilidade penal da pessoa jurídica está prevista no artigo 173, §5º da Constituição Federal Brasileira:

A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Da mesma forma, o parágrafo 3º do art. 225 da CF/88 preve a responsabilidade das empresas no caso de crimes ambientais:

Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

se estão em conflito ou em cooperação em relação ao que a empresa busca em determinado momento. Neste trabalho, não consideraremos essa perspectiva, mas tão somente a empresa como um ator cuja atuação tem impactos no meio em que opera.

§ 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

Interessante notar que, sobre esse tema, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no RE 548.181- Paraná de 06/08/2013 de relatoria da Min. Rosa Weber, por maioria de votos, a possibilidade de processar criminalmente uma pessoa jurídica, mesmo não havendo ação penal em curso contra pessoa física com relação ao crime. O caso se tratava de responsabilização da Petrobras por crime ambiental no ano 2000. Segundo o acórdão,

(...) Condicionar a aplicação do art. 225, §3º, da Carta Política a uma concreta imputação também a pessoa física implica indevida restrição da norma constitucional, expressa a intenção do constituinte originário não apenas de ampliar o alcance das sanções penais, mas também de evitar a impunidade pelos crimes ambientais frente às imensas dificuldades de individualização dos responsáveis internamente às corporações (...). A identificação dos setores e agentes internos da empresa determinantes da produção do fato ilícito tem relevância e deve ser buscada no caso concreto como forma de esclarecer se esses indivíduos ou órgãos atuaram ou deliberaram no exercício regular de suas atribuições internas à sociedade, e ainda para verificar se a atuação se deu no interesse ou em benefício da entidade coletiva. Tal esclarecimento, relevante para fins de imputar determinado delito à pessoa jurídica, não se confunde, todavia, com subordinar a responsabilização da pessoa jurídica à responsabilização conjunta e cumulativa das pessoas físicas envolvidas. Em não raras oportunidades, as responsabilidades internas pelo fato estarão diluídas ou parcializadas de tal modo que não permitirão a imputação de responsabilidade penal individual.

Mais recentemente, a Lei de Combate à Corrupção também representou importante avanço ao prever a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos contra a administração pública nacional ou estrangeira.

Nessa esteira, o direito também reconhece que as empresas são agentes morais, dotados de personalidade jurídica individualizada e, portanto, possuidores de direitos da personalidade, como a honra objetiva, bem como de responsabilidades tanto civis quanto penais.

No Brasil, o Superior Tribunal de Justiça, em paradigmático acórdão de relatoria do ministro Ruy Rosado de Aguiar, reconheceu o direito de reparação por danos morais, quando a reputação das empresas for violada:

A pessoa jurídica, criação da ordem legal, não tem capacidade de sentir emoção e dor, estando por isso desprovida de honra subjetiva e imune à injúria. Pode padecer, porém, de ataque à honra objetiva, pois goza de uma reputação junto a terceiros, passível de ficar abalada por atos que afetam o

seu bom nome no mundo civil ou comercial onde atua. STJ, 4.^a T., REsp 60.033-2-MG, rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, DJ 27.11.1995

Essa posição encontra-se até sumulada por meio da Súmula 227 do STJ: “A pessoa jurídica pode sofrer dano moral”²¹².

Verifica-se, portanto, que o próprio direito vem reconhecendo que as empresas são sim agentes morais. Mas a consequência do reconhecimento das empresas como tal não se limita à garantia de seus direitos e a suas responsabilidades legais. Essa natureza das corporações como agentes morais, com capacidade de responsabilidade moral também traz implicações na própria esfera da moral que, como já vimos, é mais abrangente que o direito.

Isso quer dizer que o reconhecimento de que as pessoas jurídicas podem ser agentes morais²¹³ e ter uma moral corporativa torna possível responsabilizar também o comportamento moral dessas empresas quando, de outra forma, não seria possível. Mas o que isso representa em relação ao pagamento de tributos?

²¹² Embora as pessoas jurídicas possuam direitos da personalidade, passíveis de sofrer danos, esses direitos não são amplos e irrestritos, como os das pessoas físicas. O artigo 52 do Código Civil de 2002 já estabelece que: “Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade”. Assim, o que está sendo protegido é a honra objetiva das empresas, representada por sua reputação e não a honra subjetiva, que está ligada aos sentimentos de dor e angústia das pessoas físicas.

²¹³ Essa posição não é pacífica na literatura filosófica. Seumas Miller (2006, p. 176) rejeita a ideia de uma empresa possuir uma moral individual. O autor defende a existência de uma responsabilização individual dentro da moral coletiva, na medida da participação individual de cada pessoa nas consequências do agir coletivo. Em outras palavras, o autor acredita que a responsabilidade moral só pode ser atribuída aos seres humanos, não sendo possível responsabilizar entidades coletivas. Para Miller, grupos e organizações sociais, por exemplo, têm apenas responsabilidade moral coletiva no sentido de que as pessoas humanas inseridas em tais entidades possuem responsabilidade moral seja individualmente ou coletivamente. No mesmo sentido, Ronnegard (2015) entende que uma empresa não possui uma moral corporativa, mas sim, obrigações sociais. O autor entende que, para ser um agente moral e ter responsabilidades morais, o agente deve ter a capacidade de possuir intenções próprias, praticar ações e deter autonomia, o que uma empresa não pode ter. Amy Sepinwall, por sua vez acredita que as empresas, por não terem a capacidade de sentir emoções, não podem sentir culpa e, portanto, não são passíveis de serem agentes morais (ORTS; SEPINWALL, 2017).

3.2 A eficácia das Regras Morais

É cediço que, pelo princípio da legalidade, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei²¹⁴. O Estado de Direito está ancorado em tal princípio, desde a edição da Carta Magna²¹⁵ em 1215 na Inglaterra que, em seu artigo 39, estabeleceu que apenas a lei teria poder de impor restrições aos indivíduos:

No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgment of his equals or by the law of the land.

Nesse sentido, a sociedade dotou o Estado de poder para dar garantia e proteção a certos os valores que a sociedade, racionalmente, entende importantes e relevantes. Paulo Bonavides (apud GRECCO, 2007, p. 93) esclarece que:

O princípio de legalidade nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obras da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte dos governantes. Tinha-se em vista alcançar um estado geral de confiança e certeza na ação dos titulares do poder, evitando-se assim a dúvida, a intranquilidade, a desconfiança e a suspeição, tão usuais onde o poder é absoluto, onde o governo se acha dotado de uma vontade pessoal soberana ou se reputa legibus solutus e onde, enfim, as regras de convivência não foram previamente elaboradas nem reconhecidas.

Assim, não é possível que ninguém possa ser punido pelo Estado por descumprir uma norma moral. Apenas a norma positivada, transformada em lei é que é capaz de acionar a força sancionadora do Estado.

Esse é o princípio basilar do Estado de Direito, sobre o qual se sustentam os direitos fundamentais e as liberdades individuais.

Assim, se transportarmos esta premissa para o nosso debate, poderiam os planejamentos tributários agressivos, por serem lícitos, serem glosados pelas autoridades administrativas por serem considerados imorais?

A resposta é não. Não no Estado de Direito.

²¹⁴ BRASIL. Constituição Federal de 1988 - Art. 5º, inciso III.

²¹⁵ Versão em inglês da Magna Carta disponível em: <https://www.bl.uk/magna-carta/articles/magna-carta-english-translation>. A original foi redigida em 1215 em latim bárbaro (*Magda Carta Libertatum seu Concordiam inter regem Johannem at barones pro concessione libertatum ecclesiae et regni angliae*).

Mas como então o problema pode ser endereçado no campo da moral?²¹⁶

Para entendermos como a moral poderá atuar na prevenção dos planejamentos tributários agressivos analisaremos o significado e o alcance das regras morais, em contraposição ao direito. Discorreremos também, nesta sessão, a eficácia das normas morais para as empresas e, por fim, sendo as empresas agentes morais, o que significa a moral tributária para essas corporações.

Feitas estas ressalvas preliminares, passemos à nossa análise.

3.2.1 As relações entre moral e direito

A delimitação entre direito e moral, bem como a eficácia das regras morais têm sido objeto de muito estudo até os dias de hoje e são consideradas algumas das questões mais complexas da investigação jus-filosófica.

Antonio Luño (2017, p. 125) lembra que a questão foi denominada por Ihering como o Cabo Horn da ciência jurídica e que Benedetto Croce, por sua vez, aproveitando-se desta denominação, propôs o nome de “Cabo dos Náufragos”, fazendo alusão ao fracasso de grande parte das tentativas teóricas de traçar uma linha divisória clara entre “o significado da experiência jurídica e as regras da moral”.

Vários são, portanto, os conceitos de moral na literatura. Para Vázquez (2017, p. 84),

a moral é um sistema de normas, princípios e valores, segundo o qual são regulamentadas as relações mútuas entre os indivíduos ou entre estes e a comunidade, de tal maneira que estas normas, dotadas de um caráter histórico e social, sejam acatadas livre e conscientemente, por uma convicção íntima, e não de uma maneira mecânica, externa ou impessoal.

Augusto Luño (2017, p. 105), por sua vez, ressalta que, de forma majoritária, a moral é entendida como um conjunto de regras de comportamento que definem a atuação correta (de retidão) em uma determinada sociedade (moral social ou

²¹⁶ Neste estudo, trataremos da moral corporativa e da moralidade tributária tão somente para entender como as regras morais podem influenciar no comportamento das grandes corporações, principalmente no estabelecimento de obrigações e responsabilidades e, mais especificamente, na obrigação de contribuir com a parcela “justa” do custeio do Estado.

positiva), bem como as regras orientadoras da boa conduta, procedentes da consciência autônoma ou individual.

Podemos então entender a moral como o conjunto de regras e princípios que pauta o comportamento individual e social dos indivíduos, acatado de forma livre e consciente.

De acordo com essa definição, verifica-se que a moral está presente tanto no plano normativo de um lado, compreendendo a noção das normas de como devemos agir (dever ser), quanto no plano factual, isto é, os atos efetivamente realizados (ser).

Embora esses dois planos sejam distintos, encontram-se totalmente interconectados. Na medida em que o normativo demanda uma ação, é esperado que seu postulado seja realizado por meio de um comportamento condizente, ou seja, toda norma que postula algo que deve ser aponta para um comportamento (factual) que considera devido. Por outro lado, um comportamento só recebe significado moral quando tiver referência em uma norma que oriente sua conduta (VÁZQUEZ, 2017, p. 65).

Mas, embora a moral estabeleça normas de conduta, não é possível, no Estado de Direito, que alguém seja compelido a agir de determinada forma. Essa imposição externa só cabe no direito.

Nesse sentido o direito se aproxima da moral, ao estabelecer, da mesma maneira, normas de condutas que irão regular o comportamento humano.

Destarte, a moral se amplia com o direito e vice-versa, sendo possível que normas morais venham a ser incorporadas ao ordenamento jurídico por meio de sua positivação²¹⁷ ou mesmo o direito pode levar a alterações da moral ao provocar mudanças sociopolíticas na sociedade.

Moral e direito têm, portanto, uma série de características essenciais similares e algumas diferenças específicas apontadas pela doutrina mais conhecida na

²¹⁷ Orlando Junior (2010, p. 285) explica que “a atividade criadora do direito é voltada para o fim de disciplinar a multiplicidade de ações e omissões possíveis no cenário social e econômico, com enfoque na proteção de determinados interesses e na promoção de certos valores. O elemento anímico do legislador é, então, condicionado pela moral compartilhada em determinado contexto histórico. Daí que a relação de complementariedade entre direito e moral é verificável desde o nascedouro do preceito normativo”.

atualidade. Hans Kelsen,²¹⁸ Gustav Radbruch,²¹⁹ Luigi Ferrajoli²²⁰ e Ronald Dworkin²²¹ cuidaram de tratar das relações entre moral e direito. Com exceção de Kelsen (2001, p. 59-63) que advoga pela separação total entre moral e direito, os demais estudiosos reconhecem que, na prática, moral e direito possuem setores de intersecção e interferência.

Aparte o poder coercitivo e sancionador característico do direito, os critérios mais comuns que distinguem o direito e a moral são: (i) a motivação de foro íntimo para adesão às normas morais e a motivação de foro externo do direito; (ii) a bilateralidade intrínseca do direito contrastando com a unilateralidade ou individualidade da moral, (iii) o caráter heterônomo do direito em oposição com a condição autônoma da moral e (iv) a codificação do direito.

Mas, veremos a seguir, que até as características que diferenciam o direito da moral acabam por não serem tão distintas quanto parecem. Visa-se a demonstrar que as regras morais, ainda que desprovidas do poder coercitivo do Estado, podem ser eficazes.

Para melhor entendermos essas características, primeiramente, cumpre localizar os dois sistemas normativos. Enquanto a moral se manifesta historicamente desde que o homem existe como um ser social, antes mesmo da organização do Estado, o direito, por sua vez, é fruto do próprio surgimento do Estado, já que depende de um dispositivo coercitivo externo de natureza estatal para que seja observado.

²¹⁸ “(...) Cabe aqui, antes de tudo, dissociar o direito de outras ligações, já que nem sempre foi associado à moral. Naturalmente, não se nega, com isso, a exigência de que o direito deva ser moral, isto é, deva ser bom. Essa exigência se entende por si mesma; o que ela realmente significa, é outra questão. Repele-se somente o ponto de vista de que o direito, como elemento da moral e que o direito, como direito, em algum sentido e de algum modo, seja moral.” (KELSEN, 2001, p. 59).

²¹⁹ “O direito só pode ser compreendido no âmbito da atitude referida ao valor. O direito é uma manifestação cultural, isto é, um fato relacionado a um valor” (RADBRUCH, 2004, p. 11).

²²⁰ “A moral autônoma e o direito positivo, que depende de fundamentação, encontram-se numa relação de complementação recíproca” (FERRAJOLI, 2006, p. 117-118).

²²¹ “(...) os processos judiciais são importantes em outro aspecto que não pode ser avaliado em termos dinheiro, nem mesmo de liberdade. Há, inevitavelmente, uma dimensão moral associada a um processo judicial legal, e, portanto, um risco permanente de uma forma inequívoca de injustiça pública. (...)” (DWORKIN, 1999, p. 3-4).

Daí se pode observar o primeiro carácter diferenciador da moral e do direito. As normas jurídicas devem ser cumpridas de qualquer forma, não importando se o indivíduo acredita serem elas justas ou não. A adesão ao direito é, portanto, de foro externo, uma vez que obrigatória a partir do elemento de coercibilidade que as normas jurídicas apresentam. A adesão às regras morais, por outro lado, é de foro interno. Isso significa que as normas morais (geralmente) são acatadas voluntariamente, pois demandam a convicção do indivíduo para seu cumprimento.

Mas essa característica não pode ser considerada como um critério absoluto de distinção entre moral e direito. Da mesma forma que um indivíduo pode acatar uma norma jurídica voluntariamente, há que se notar que a norma moral não é desprovida de sanção, no caso de um descumprimento.

Nunes (2003, p. 183) ressalta que, enquanto no direito a pressão para o cumprimento das normas é exercida a partir do centro ativo do poder, na moral, existe também uma pressão exercida sobre o indivíduo que parte de um grupo social não organizado.

Como bem observa Luño (2017, p. 126), os indivíduos são julgados moralmente pelos outros indivíduos da sociedade. Nesse momento, não são consideradas as motivações internas do agente para definir suas escolhas, mas sim a projeção e as consequências da realização externa dessas motivações.²²²

De igual maneira, a bilateralidade da norma jurídica, ou seja, a existência de uma norma positiva regulamentada demandando o cumprimento desta norma pelo indivíduo, também não pode ser considerado um diferencial definitivo entre direito e moral. Isso porque a bilateralidade não é encontrada apenas no direito, mas também na moral, quando esta regula a vida prática do homem.

Isso porque, o fato de que determinado comportamento cumpre ou viola interesses sociais é decisivo para que se constitua o objeto de uma norma, ainda

²²² Nas palavras de Luño (2017, p. 126), “Desde su dimensión externa la acción jurídica se remite, de forma necesaria, a su momento interno o psíquico hasta el punto en que si se prescinde de esa continuidad resulta imposible explicar cualquier comportamiento relevante para el derecho. Conceptos jurídicos fundamentales como la “bona fides” o el “dolus”, así como las teorías de la responsabilidad y la culpabilidad remiten forzosamente a la esfera de los motivos y las intenciones del fuero interno. De igual modo que los juicios Morales no se limitan a tomar sólo en consideración las razones internas del obrar, sino que se extienden a la proyección y consecuencias de su realización externa. Una rectitud de intenciones que no se traduzca en acción, o se manifieste en un comportamiento perverso, merecerá una reprobación moral precisamente en función de esa falta, o incoherencia, de su dimensión externa.

que moral. Como a moral possui um caráter social, uma vez que estabelece normas de convívio entre os indivíduos, a prescrição de determinado comportamento por uma norma moral, mesmo sendo direcionada a um indivíduo, alcança toda a comunidade. Por esse motivo, seria impossível conceber uma moral reduzida a seu agente, sem qualquer proteção ou interferência intersubjetiva (LUÑO, 2017, p. 128).

Em relação ao caráter de autonomia da moral, Luño (2017, p. 128) esclarece que foi Kant quem introduziu tal critério distintivo dos dois sistemas normativos ao sustentar que a autonomia da vontade seria o traço mais significativo da distinção entre moral e direito. Essa autonomia, portanto, característica da moral, tem a concepção de que o homem, dotado de razão, é capaz de fazer as escolhas do que é bom ou ruim, sem qualquer interferência externa.

Todavia, quando um indivíduo deixa de obedecer a sua própria regra de consciência, atuando sob estímulos alheios a suarazão, como no direito, estaria agindo em função de heteronomia. Isso importa dizer que, quando a pessoa age, por exemplo, por receio da desaprovação do meio em que vive, ainda que pense estar agindo corretamente e, sem que haja uma noema jurídica o obrigando a agir daquela determina maneira, age em função de heteronomia.

É importante também ressaltar que a própria autonomia da vontade encontra limites, tanto na liberdade dos outros indivíduos, como na própria lei, aproximando os conceitos de moral e direito, como pontua Karl Larenz (1985, p. 62):

em aras de la vida conjunta en una comunidad, que satisfaga las condiciones de un Estado de Derecho, tienen todos que aceptar ciertas limitaciones de su libertad, sin las cuales ésta no sería posible. Todo derecho de libertad encuentra por esto su límite en el derecho de libertad de los demás y en los deberes que el Derecho impone a cada uno en beneficio de la paz jurídica y a todos en beneficio de la existencia de una comunidad erigida sobre la idea del Derecho.

Ademais, como vimos anteriormente, também não se pode desconsiderar que a esfera da moral se amplia à custa do direito. Portanto, não há como conceber um sistema moral totalmente autônomo, pois ele se desenvolve a partir do confronto, da mudança e da reforma de sistemas heterônomos herdados do passado, bem como é capaz de propor, para o futuro, novas regras morais, que, por sua vez, serão heterônomas para aqueles que as seguem (Luño, 2017, p. 130).

Sem embargo, é fato que uma regra moral não pode criar a ninguém uma obrigação heterônoma, sem que o indivíduo, por legítima expressão de sua vontade

e convicções adira a ela. Por isso, a autonomia da moral deve ser considerada como a adesão voluntária, consciente e crítica a normas morais heterônomas.

Por fim, ressalta-se a codificação do direito como outra característica diferenciadora dos dois sistemas normativos. Enquanto o direito estaria positivado, as normas morais vão se desenvolvendo a partir das mudanças ocorridas no conteúdo político-social de uma comunidade.

Ocorre que, como veremos ao longo desta tese, as normas morais começaram a ser formalizadas e expressas em códigos de conduta a serem seguidos e obedecidos pelas empresas, seus empregados, administradores e até fornecedores. Os códigos de conduta, para além de reforçarem a obrigação de seus signatários de cumprir a lei, seu objetivo, com efeito, é de ampliar as obrigações e compromissos das empresas, que se responsabilizam por agir também conforme normas morais.

Assim, muito embora as diferenças entre direito e moral, vez que inegável o caráter autônomo, intrínseco e voluntário da moral para criar obrigações aos indivíduos, o fato é que, como veremos, os instrumentos de Responsabilidade Corporativa aproximam ainda mais esses dois sistemas normativos.

3.2.2 A eficácia da Norma Moral

Como vimos, a moral efetiva compreende tanto normas de ação, quanto de comportamento que se conformam com um padrão esperado. Segundo Vázquez (2017, p. 66)

a distinção entre o plano puramente normativo, ou ideal, e o factual, real ou prático, levou alguns autores a propor dois termos para designar respectivamente cada plano: moral e moralidade”, sendo a moral “o conjunto de princípios, normas, imperativos ou ideias morais de uma época ou de uma sociedade determinadas, ao passo que a ‘moralidade’ se referiria ao conjunto de relações efetivas ou atos concretos que adquirem um significado moral com respeito à ‘moral’ vigente”. A moral, portanto, estaria no plano ideal enquanto a moralidade estaria no plano real, ou seja, a moralidade seria “a moral em ação

Ricardo Lobo Torres (2014, p. 15) esclarece que

a moralidade é conceito reservado para o plano da conduta individual eticamente valorada, ou seja, do agir que coincide com a norma abstrata. A diferença entre moral (ou ética) e moralidade, portanto, consistirá em que aquela se refere ao plano abstrato e normativo do bem, enquanto a moralidade compreende a própria ação virtuosa.

Os conceitos de ética, moral e moralidade (ethos) também foram desenvolvidos por Antonio Luño (2017, p. 107):

Conviene precisar, al objeto de prevenir confusiones, los conceptos de moral ética y ethos. Por moral se entiende el sistema normativo regulador de la conducta humana individual o social en aras de su perfección; a ética es la 'meta moral', es decir, la teoría que pretende justificar determinadas concepciones morales: el ethos o eticidad es la moral efectivamente practicada, las normas de conducta vigentes en cada sociedad que definen el comportamiento que en ella se estima correcto. A diferencia de la ética, que es una teoría, y de la moral que tiene un significado ideal o ontológico, la eticidad tiene un sentido fáctico y descriptivo: refleja el conjunto de reglas de comportamiento que 'de hecho' determina lo que es correcto hacer en una determinada sociedad.

Assim, vimos que a moral apresenta duas dimensões: o conjunto de normas e princípios que visa a ditar as normas de comportamento esperado dos indivíduos (moral) e o comportamento efetivo pautado pelos valores entendidos como virtuosos (moralidade).

Feitas as considerações acima, ressalta-se que um dos grandes problemas do estudo da moralidade tributária é o reconhecimento da eficácia jurídica da norma moral, pois, enquanto a norma jurídica conta com o aparato estatal para fazê-las cumprir, a norma moral, desprovida dessa forma de sanção, demanda adesão voluntária à regra moral universal. O cumprimento da norma moral, ou seja, a moralidade, é o “resultado de uma decisão refletida, não puramente espontânea ou natural” (VÁZQUEZ, 2017, p. 16).

É por isso que o ato moral em sua essência está intimamente vinculado à responsabilidade. Segundo Vázquez (2017, p. 18), só é possível falar em comportamento moral “quando o sujeito que assim se comporta é responsável por seus atos, mas isso, por sua vez, envolve o pressuposto de que pôde fazer o que queria fazer, ou seja, de que pôde escolher entre duas ou mais alternativas, e agir de acordo com a decisão tomada.”

O agir moral é fruto de uma escolha individual de cada um que se realiza a partir de normas morais que regulam o comportamento dos indivíduos em sociedade, isto é, quando as consequências e resultados destes comportamentos afetam outras pessoas.

Com efeito, as escolhas morais feitas pelo indivíduo têm referência em determinados princípios e valores que estão pré-estabelecidos em cada sociedade que acabam por modelar o seu comportamento: a maneira de trabalhar, de encarar

a relação fiscal com o Estado, do tratamento da coisa pública e até mesmo do que seria uma estratégia aceitável de planejamento tributário “agressivo” válido, para citar alguns exemplos.

Ora, se os indivíduos, e aí se incluem as pessoas jurídicas, como agentes morais, são responsáveis pelas escolhas que realizam a partir de padrões de comportamento esperados, podemos então contextualizar o poder da norma moral.

Embora esta não conte com o poder de coerção do Estado para garantir seu cumprimento, as normas morais não são totalmente desprovidas de sanção já que a opinião pública fará um juízo de valor em relação ao descumprimento da moral vigente e esperada do indivíduo e também das empresas.

Assim que a proteção da reputação pelas empresas se torna fator relevante quando se trata de conformidade com as normas morais, pois a sua “boa” reputação é um dos aspectos que promove a sustentabilidade do negócio a longo prazo.

A doutrina é vasta²²³ em reconhecer que a boa reputação possui valor estratégico para as empresas, uma vez que detém o potencial de criação de valor (apesar de não ser pacífico o entendimento de que uma boa reputação é capaz de incrementar os resultados financeiros da empresa).²²⁴

Ademais, comportar-se de maneira moralmente esperada é o que fornece às empresas sua “licença para operar”.

Kurucz et al (2008, p. 90) associa o conceito de licença para operar com a ideia do “*iron law of responsibility*” cunhada por Keith Davids em 1973 (DAVIS, 1973, p. 314). A expressão visa a esclarecer que uma organização que não usa o seu poder da forma que a sociedade entenda ser responsável, corre o risco de vê-lo revogado e, assim, perder o controle sobre o seu direito de tomar suas próprias decisões, bem como realizar interações externas.²²⁵

Assim, agir de acordo com as normas morais (ainda que não positivadas) deixou de ser uma opção às corporações. Muitas vezes a moralidade é esperada

²²³ Roberts e Dowling, 2002, p. 1.077; Epstein, 2007, p. 202; Vogel, 2005, p. 11; Christians, 2013, p. 639; Baron, 2006, p. 4.

²²⁴ Veja Vogel, 2005.

²²⁵ Veja: Christians, 2013, p. 637.

das empresas que dependem da aceitação de seus *stakeholders* como garantia de própria sobrevivência. Com efeito, uma empresa que age moralmente e possui boa reputação estará menos propensa a boicotes dos consumidores, terá mais capacidade de captar recursos externos e investimentos e estar em melhor posição para fidelizar seus *stakeholders*, por exemplo.

Mas, para além de ser um encargo a mais para as empresas, a atuação pautada na moral se tornou uma oportunidade de negócios, diante do contexto político e cultural no qual as empresas estão inseridas. Incorporadas à racionalidade econômica, as recém-descobertas “sensibilidades morais” das empresas também se tornaram uma ferramenta para implantação de estratégias administrativas como o 'marketing relacionado a causas' e 'marca social' e, de maneira mais geral, uma estrutura para implementar sistemas de conformidade dentro das empresas (SHAMIR, 2008, p. 12). Nesse sentido, a atuação das empresas pautada por normas morais está ligada à sua própria subsistência, seja como condição para existir, seja como oportunidade para geração de valor.

3.2.3 Moralidade Tributária

Ultimamente, tem havido grande interesse no estudo²²⁶ da moralidade tributária como uma maneira de aumentar o cumprimento voluntário das leis tributárias e criando uma norma social de conformidade (LUTTMER; SINGHAL, 2014, p. 149). Notou-se que a moralidade tributária é um elemento fundamental para explicar o comportamento do contribuinte no que concerne o pagamento de tributos (ALM; MCCLELLAN, 2012, p. 3)

O estudo das motivações para conformidade tributária teve, por muito tempo, sua principal referência no modelo criado por Allingham e Sandmo (1972). Avaliando a propensão do indivíduo a pagar tributos, os autores acreditavam que o contribuinte escolheria quanta receita iria declarar às autoridades fiscais cotejando esta escolha com os benefícios da evasão fiscal, ou seja, a minimização de sua carga tributária e

²²⁶ Alm e Torgler, 2006; Alm e McClellan, 2012; Pickhardt, 2014, OECD, 2019, para citar alguns.

os custos da evasão (a possibilidade de ser pego e punido). Nesse modelo, os parâmetros de análise compreendem a alíquota tributária, a probabilidade de detecção e a penalidade imposta condicionada à detecção da evasão.

No entanto, estudos mais recentes trouxeram outras premissas para o debate que vão além da perspectiva do receio de uma punição criminal ao evadir tributos.

Alm e Torgler (2006, p. 225 e 243), que conceituam moralidade tributária como “a propensão intrínseca de pagar tributos”, defendem que o nível da moralidade tributária varia significativamente de Estado para Estado, uma vez que é influenciada por diferentes normas culturais bem como pela a atuação de instituições da sociedade em vários níveis.

Luttmer e Singhal (2014, p. 150), por sua vez, definem moralidade tributária de forma abrangente, como sendo o cumprimento voluntário da legislação fiscal, incluindo as motivações não pecuniárias para essa conformidade tributária²²⁷. Essa motivação inerente e voluntária decorreria de uma obrigação moral de pagar impostos, a fim de contribuir para o bem da sociedade.

A noção de moralidade tributária nesse contexto, ultrapassa a simples conformidade com a lei tributária e significa contribuir com a parcela “justa” de tributos para custeio do “bem comum”²²⁸. Nesse sentido, reflete-se sobre o fator ético do contribuinte ao elaborar seus planejamentos tributários: como ele acredita que deve se comportar em relação aos outros membros da sociedade, sejam eles indivíduos ou outras empresas, no que concerne a divisão do custeio das atividades do Estado (educação, segurança, infraestrutura, entre outros).

A moralidade tributária dos indivíduos estaria intimamente ligada à forma como se dá a interação do contribuinte com o Estado, isto é, o nível de confiança existente entre eles²²⁹, bem como a maturidade da participação democrática dos

²²⁷ Tais motivações podem incluir a culpa ou vergonha pelo não cumprimento das suas obrigações tributárias ou pela expectativa do recebimento de benefícios que o Estado fornece a eles ou a outros. Para os autores, o pagamento de tributos também pode ser motivado pelo comportamento de outros membros da sociedade ou pelo reconhecimento social ou sanções de seus pares. Normas culturais ou sociais também podem afetar a força dessas motivações intrínsecas, bem como aversão à perda, entre outros.

²²⁸ Vide capítulo 1.1

²²⁹ Lemmens e Badisco (2014, p. 120) relacionam essa reciprocidade da confiança ao equilíbrio entre a eficiência orçamentária, a finalidade moral da tributação e a legalidade (ou justiça) da tributação. Quando há um desequilíbrio entre esses fatores, verifica-se a falta de legitimidade na tributação.

cidadãos²³⁰. Feld e Frey (2002, p. 3-4) verificaram que a participação dos cidadãos no processo político contribui para a construção de uma melhor relação entre o contribuinte e o Estado²³¹. Isso quer dizer que quando os contribuintes percebem que suas escolhas estão sendo devidamente representadas e os serviços públicos estão sendo oferecidos, sua identificação com o Estado aumenta e, conseqüentemente, sua propensão a pagar tributos²³² (ALM; TORGLER, 2006, p. 244).

Por outro lado, a complexidade das normas tributárias, a incompatibilidade e desarmonia do regime de tributação internacional, entre outros motivos, provocam grandes tensões entre Estado e contribuinte e são fatores que influenciam essa relação de confiança, dada a grande insegurança instaurada.

Com efeito, em recente estudo sobre moralidade tributária, a OCDE percebeu que a definição de moral tributária das empresas é diferente da moral relativa dos indivíduos. Analisando as respostas oferecidas na pesquisa, especialmente para grandes empresas, a moral tributária para as empresas representa algo diferente da motivação intrínseca de pagar impostos do indivíduo. Embora as motivações dos indivíduos como empregados ou consultores / assessores de uma empresa possam influenciar as ações das empresas, a estrutura e os processos da própria empresa é que determinam o seu comportamento em relação ao pagamento de tributos (OCDE, 2019a, p. 40).

A organização chama atenção para o fato de que, apesar da existência de uma profusão de estudos sobre moralidade tributária, pouco se tem escrito especificamente sobre a moral tributária corporativa (OECD, 2019a, p. 11). A compreensão²³³, da moral tributária das corporações é de vital importância para o desenvolvimento de políticas tributárias e sua administração, pois acredita-se que o

²³⁰ Anderson e Tollison (apud ALM; TORGLER, 2006, p. 244) observam que a religiosidade também pode ser um fator de conformidade tributária. Nas palavras dos autores: "*Religious organizations can also affect the moral state, including the social capital of a society. Religion provides a certain level of enforcement to act in the lines of accepted rules, and acts as a "supernatural police"*" (ANDERSON e TOLLISON, apud ALM e TORGLER, 2006, p. 244).

²³¹ No mesmo sentido: Tipke, 2012; Lemmens e Badisco, 2014; OECD, 2019.

²³² Na mesma linha, Feld e Frey (2002, p. 10) acreditam que a moralidade tributária é propensa a ser afetada pela natureza da troca fiscal existente entre o contribuinte e o governo.

²³³ Para a OCDE (2019a) esse conhecimento é ainda mais relevante para os países em desenvolvimento onde as taxas de conformidade são baixas.

aumento da moral tributária tem o potencial de aumentar a arrecadação de tributos, com menor esforço de fiscalização²³⁴.

Mas, o impacto da moralidade tributária não se limita apenas a afetar a arrecadação das receitas tributárias dos Estados, ela também influencia o nível ou o tipo de investimento que uma multinacional irá realizar em determinado Estado. A baixa moralidade tributária pode resultar em evasão fiscal e a saída do mercado pelas empresas (ou mesmo afastá-las de determinado Estado).

Estudo conduzido por Alm e McClellan (2012, p. 6) concluiu que as empresas possuem uma moral tributária que norteiam suas atitudes em relação ao pagamento de impostos. Apesar das empresas multinacionais possuírem mais recursos para elaborar seus planejamentos tributários, elas também encontram mais dificuldades para elidir ou evadir tributos²³⁵. Isso porque, à medida que essas empresas crescem, as oportunidades para evasão fiscal (como a informalidade, por exemplo) diminuem e os riscos reputacionais ganham maior peso. Os autores também esclarecem que a participação societária de empresas estrangeiras e uma atuação internacional demandam um nível de transparência e controle maiores, o que reduz as oportunidades de elisão / evasão fiscal.

O estudo ainda aponta para a relação entre a percepção, pela empresa, do tamanho do obstáculo que os tributos representam para os negócios e a moralidade tributária²³⁶. Uma empresa que possui baixa moralidade tributária e percebe os

²³⁴ A OCDE (2001, p.1), por exemplo, em estudo sobre os princípios da boa governança tributária, observou que a promoção do cumprimento voluntário das leis tributárias pelos contribuintes deve ser uma preocupação principal das autoridades fiscais, destacando a importância da moralidade tributária para tal. No original: “*The promotion of voluntary compliance should be a primary concern of revenue authorities. The ways by which revenue authorities interact with taxpayers and employees impact on the public perception of the tax system and the degree of voluntary compliance. Taxpayers who are aware of their rights and expect, and in fact receive, a fair and efficient treatment are more willing to comply. Skilled and committed employees who are valued and treated equitably will be more likely to act fairly and professionally in all their dealings with taxpayers. Voluntary compliance is promoted not only by an awareness of rights and expectations of a fair and efficient treatment but also by clear, simple and “user-friendly” administrative systems and procedures. Voluntary compliance is enhanced when it is easier for taxpayers to do so*”.

²³⁵ Os autores fazem referência, de fato, no texto original, à evasão fiscal. No entanto, fazemos um paralelo com os planejamentos agressivos, vez que os fundamentos são os mesmos.

²³⁶ Para medir a percepção de que os impostos são um obstáculo para os negócios, Alm e McClellan (2012, p. 2) utilizaram um conjunto de dados compilados a partir de fontes colhidas pela Pesquisa de Ambiente de Negócios e Desempenho Empresarial (BEEPS) e também da Pesquisa Mundial de Empresas (WES), contendo informações de cerca de 8.000 empresas localizadas em 34 países ao longo de um período de oito anos, no total.

tributos como uma barreira para a realização de negócios é mais propensa a implementar planejamentos abusivos (ALM; MCCLELLAN, 2012, p. 6).

O estudo da OCDE (2019, p. 37), já indicado nesta tese, aponta outros componentes que também influenciam o comportamento das empresas em relação ao pagamento de tributos. Eles incluem a propensão a riscos que a empresa possui, a abordagem dos consultores (advogados e contadores), a reputação do conselho de administração, o tamanho e estrutura da empresa e a complexidade do sistema tributário.

Como se verifica, a moralidade tributária, portanto, depende de uma conjugação das ações do Estado e do comportamento do contribuinte em relação à tributação. Tanto a moral do contribuinte como a do Estado estão ligadas²³⁷.

Segundo Torres (2014, p. 13-14), a moral tributária do Estado pode ser avaliada do ponto de vista dos três poderes:

A moral do legislativo se manifesta principalmente no plano da norma. Compete àquele poder elaborar o direito tributário justo e conforme os direitos fundamentais, matéria que se confunde com a própria teoria da justiça fiscal. A ideia básica é a da *igualdade da justiça e dos direitos* diante da lei. (...). A moral judicial se fixa sobretudo na argumentação desenvolvida pelos juízes, Joseph Raz, em importante estudo sobre ética e direito, diz que “seguramente a questão sobre como as cortes decidem os casos é um problema moral”. Acrescenta que “o raciocínio legal é uma instância do raciocínio moral”. A moral administrativa fica presa aos modelos morais. Daí se segue que a administração Tributária caminha da moral pública para a privada, conforme adote o modelo da moral social ou salvacionista. Mas a ideia básica da moral administrativa é a igualdade na aplicação da lei tributária. (...) Vê-se, portanto, que a igualdade, como princípio formal que é, dimensiona a justiça e a liberdade e legitima a moral dos poderes do Estado no exercício de legislar, julgar e aplicar a lei tributária.

Em relação à atuação da administração fiscal, a moral tributária, segundo Torres (2014, p. 21) deve ser observada a partir de seis pressupostos: (i) a pressão exercida pelo Estado sobre o contribuinte, impondo pesadas obrigações acessórias e multas por seu descumprimento; (ii) a resistência à recepção da jurisprudência dos tribunais; (iii) a adoção de condutas claramente inconstitucionais na expectativa de que até que o controle de constitucionalidade seja efetivamente realizado, a ação do Estado pode se perpetrada; (iv) a falta de uniformidade e desigualdade nas consultas feitas à Fazenda sobre normas ou atos específicos, causando prejuízo à

²³⁷ Na mesma linha, Ricardo Lobo Torres (2014, p. 13-14) arrazoa que a moral tributária apresenta algumas dimensões específicas importantes, que incluem a moral do contribuinte e a moral do Estado

segurança jurídica e, (iv) a demora na restituição dos tributos cobrados indevidamente ou a maior.

Tais fatores, segundo o autor, influenciam o comportamento dos contribuintes e a sua moralidade tributária. Por isso a importância que a administração tributária, na aplicação das normas e no exercício de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, também atue dentro da moral e da legalidade, aumentando a segurança jurídica e a confiança do contribuinte de modo a estabelecer um ambiente favorável para o cumprimento voluntário das normas tributárias pelas empresas.

Com efeito, a falta de segurança jurídica é considerada pela OCDE (2019, p. 43) como uma das principais causas de uma baixa moralidade tributária. A insegurança seria motivada por vários fatores, sendo os principais deles, a incerteza de receber créditos tributários decorrentes de tributos retidos na fonte ou pagos antecipadamente, legislação tributária pobre e vaga, atuação imprevisível e inconsistente da autoridade tributária na cobrança dos tributos, falta de mecanismos confiáveis de consulta, demora e imprevisibilidade das decisões dos tribunais (administrativos e judiciais), interpretação da legislação tributária pelas autoridades administrativas contrárias a padrões internacionais, e, por fim, a falta de compreensão do mundo dos negócios pelas autoridades.

Daí que se percebe que, diferentemente dos cidadãos, a moralidade tributária das empresas é pautada pelo ambiente de negócios de cada sociedade. Muito embora ainda seja necessário aprofundar os estudos sobre a moralidade tributária, é certo que ela irá desenhar os compromissos a serem voluntariamente assumidos pelas empresas, no que concerne a sua responsabilidade tributária.

3.3 O cenário da Responsabilidade Corporativa

A partir da crise do Estado do Bem-Estar Social provocada, em grande parte pela “voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego” (TORRES, 2013b, p. 9), o Estado Democrático de Direito vai tomando outra configuração, se consolidando como Estado Subsidiário.

O Estado Subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e sociedade, onde a Sociedade é a verdadeira responsável pela solução de seus problemas (TORRES, 2001, p. 2), enquanto o Estado, de forma subsidiária, atuaria apenas como mero intermediário, controlando, incentivando, coordenando e fomentando a atuação da iniciativa privada (FURTADO, 2007, p. 546). Caberia ao Estado assim, a função regulatória e mediação e solução de conflitos que não puderam ser resolvidos de forma privada.

Ricardo Lobo Torres (2001, p. 4), associa o Estado Subsidiário com a Sociedade de Riscos²³⁸, sendo esta uma característica daquele. Para o autor, “a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade”. (TORRES, 2014, p. 174). No Estado subsidiário, “os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental” (TORRES, 2001, p. 4)²³⁹.

Isso não significa que o Estado estaria sendo conduzido pelos mecanismos da deslegalização, da desregulamentação ou da autorregulação (TORRES, 2001, p. 3), mas sim, que há necessidade de se buscar novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e para as relações entre Estado e sociedade.

²³⁸ O termo Sociedade de Risco foi inicialmente utilizado pelo sociólogo alemão Ulrich Beck em seu livro *Risikogesellschaft* (1986). Segundo ele, a sociedade industrial clássica, caracterizada pela produção e a distribuição de riquezas está se transformando em uma sociedade em que a produção de bens é sobrepujada pela distribuição de perigos e mazelas. (BECK: 1992, pp. 19). Sergio André Rocha (2013, p. 17) esclarece que os riscos presentes na sociedade de risco são aqueles decorrentes “do próprio desenvolvimento técnico da humanidade e da forma como os seres humanos exercem o papel de espécie predominante na Terra.” Tais riscos ultrapassam a esfera individual sendo difundidos por toda a coletividade. Segundo Giddens (1991, p.36), “*risco e confiança se entrelaçam, a confiança normalmente servindo para reduzir ou minimizar os perigos aos quais estão sujeitos tipos específicos de atividade*”.

²³⁹ Os reflexos da sociedade de risco sobre a tributação foram tratados por Ricardo Lobo Torres com maestria. O professor considera que o risco fiscal se consubstancia com o descontrole orçamentário, a gestão irresponsável de recursos públicos e a corrupção dos agentes do Estado, para nomear alguns. Por outro lado, o risco fiscal também compreende aquele provocado pela conduta do contribuinte, ao implementar planejamentos abusivos e evadir tributos, por exemplo. A Sociedade de Riscos e a emergência do Estado Subsidiário, portanto, exigem maior protagonismo e responsabilidade dos contribuintes no que concerne a organização de seus empreendimentos e aos planejamentos fiscais (TORRES, 2001).

É fato que a atuação das empresas traz impactos às comunidades onde atuam, dado o volume de recursos (econômicos e políticos) que possuem²⁴⁰. Tal assertiva pode ser facilmente comprovada com uma leitura de notícias veiculadas na mídia, uma vez que a grande maioria delas envolve uma empresa. As matérias publicadas podem ser negativas, como um escândalo sobre uma violação de uma lei ou um acidente ambiental, por exemplo, ou, positivas, como o desenvolvimento de uma tecnologia que irá impactar a vida de milhares de pessoas.

Por esse motivo, a população em geral está cada vez mais sensível e consciente em relação às atividades desenvolvidas pelas corporações e os aspectos de como ela opera, em qualquer lugar do globo.

Com efeito, a atuação da mídia, noticiando o envolvimento em um grande desastre ou mesmo a possibilidade de maior regulação pelo governo tem feito com que as empresas percebam que se aproveitar de trabalho análogo à escravidão²⁴¹, poluir o meio-ambiente²⁴², ou mesmo se envolver em escândalos financeiros²⁴³ ou tributários²⁴⁴, para citar alguns, pode prejudicar sua sustentabilidade no longo prazo.

Nesse sentido, destacam-se também os trabalhos de organizações não governamentais (ONGs), como, por exemplo, a *Tax Watch*²⁴⁵, *Tax Justice Network*²⁴⁶ e a *Oxfam International*²⁴⁷ que incluíram em sua agenda o debate sobre a necessidade das grandes corporações pagarem a sua parcela “justa” de tributos

²⁴⁰ Veja notas 7 e 9.

²⁴¹ REVISTA EXAME. (15.02.2018) Chega da moda cafona do trabalho escravo. Disponível em <https://exame.abril.com.br/revista-exame/chega-de-risco>. Acesso em 25/10/2019.

²⁴² COMUNICAÇÃO E CRISE. Desastre Ambiental nos EUA arranha reputação e finanças da BP. Disponível em: <http://www.comunicacaoecrise.com/site/index.php/artigos/368-desastre-ambiental-nos-eua-arranha-reputacao-e-financas-da-bp>. Acesso em 25 out. 2019.

²⁴³ REVISTA VEJA. Toshiba enfrenta ações de 45 acionistas por escândalo contábil. 13 out 2016. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/toshiba-enfrenta-acoes-de-45-acionistas-por-escandalo-contabil/>. Acesso em 25 out. 2019; BBC NEWS. Toshiba. What's Going Wrong? 29 mar.2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-38456275>. Acesso em 25 out.2019.

²⁴⁴ REUTERS. Starbucks muda sede para Londres após críticas a impostos pagos no Reino Unido. 16 abr. 2014. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/starbucks-muda-sede-para-londres-apos-criticas-impostos-pagos-no-reino-unido-12214434>. Acesso em 25 out. 2019.

²⁴⁵ Disponível em: <https://www.taxwatchuk.org/>. Acesso em: 04/12/19.

²⁴⁶ Disponível em: <https://www.taxjustice.net/take-action/>. Acesso em 04/12/2019.

²⁴⁷ Disponível em: <https://www.oxfam.org/en/search?keys=taxes>. Acesso em 04/12/2019.

onde elas desenvolvem suas atividades, independentemente de estarem ou não observando a lei daquela jurisdição²⁴⁸.

Isso posto, atualmente não há nenhuma indústria que não esteja sofrendo pressões para legitimar suas atividades perante a sociedade como um todo por meio da instituição de práticas responsáveis (CRANE et al, 2014, p. 3-4).

Esse conceito de que as empresas devem construir um relacionamento baseado em responsabilidade com a sociedade e o meio-ambiente não é novo. Desde a década de 70, alguns autores já avaliavam a importância da aprovação social para que os negócios existissem.

Shocker e Sethi (1973, p. 97) já chamavam atenção para o fato de que qualquer instituição social, incluindo as corporações, operam legitimadas por um “contrato social”²⁴⁹, seja ele expresso ou implícito, por meio do qual sua sobrevivência e crescimento dependem de dois fatores: (i) a entrega de resultados socialmente desejáveis pela sociedade em geral e (ii) a distribuição de benefícios econômicos, sociais ou políticos aos grupos dos quais derivam seu poder.

Os autores observam que em uma sociedade dinâmica como a que vivemos hoje, nem as fontes de poder institucional das empresas e nem as necessidades que a sociedade possui de seus serviços ou produtos são permanentes. Por isso, as corporações devem estar sempre atentas para os testes de legitimidade e relevância aplicados pela sociedade, de modo a poder comprovar que são realmente necessárias e desejadas.

²⁴⁸ Com o objetivo de constranger essas empresas em ter suas reputações atingidas por meio de uma prática denominada *naming and shaming*. Alguns países, incentivados pela mídia e ONGs, passaram a divulgar listas com os nomes de empresas envolvidas em planejamento tributário persistente e agressivo ou que falharam, por diversas vezes, em divulgar informações solicitadas pelas autoridades fiscais ou mesmo aquelas pegadas envolvidas em esquemas abusivos ou de evasão fiscal. O Reino Unido publica a lista de devedores de tributos no site: <https://www.gov.uk/government/publications/publishing-details-of-deliberate-tax-defaulters-pddd>. Acesso em 04 dez. 2019. Outros exemplos incluem a publicação da “lista suja de trabalho escravo” pelo governo brasileiro divulgando o nome de empresas que foram pegadas utilizando-se de trabalho em condições análogas à escravidão. Veja: <https://www.mdh.gov.br/navegue-por-temas/combate-ao-trabalho-escravo/cadastro-de-empregadores-201clista-suja201d>

²⁴⁹ Thomas Donaldson (1982) foi um dos primeiros autores a desenvolver a teoria de que as empresas operam com base em um contrato social, nos termos do pensamento filosófico de John Locke. Segundo essa teoria, existiria uma espécie de contrato social entre empresas e sociedade, como se este fosse uma extensão do contrato social existente entre Estado e cidadãos (DONALDSON; PRESTON, 1995). Posteriormente, Donaldson e Dunfee (1994) estenderam essa abordagem e propuseram uma “Teoria Integrativa dos Contratos Sociais” desenvolvendo a ideia de que a responsabilidade social decorre de um consentimento.

Considerando que as empresas não possuem um “direito inerente à existência” (DABUL, 2017, p. 76), faz-se necessário que elas construam um relacionamento com a sociedade, uma vez que estão inseridas dentro de um contexto social do qual dependem para retirar os recursos necessários à condução de suas atividades²⁵⁰.

Hans Gribnau (2016, p. 43) defende que as empresas possuem uma obrigação moral de retribuir à sociedade, o benefício de poder usar de sua infraestrutura e de explorar o mercado para operar²⁵¹.

Assim, para que sejam consideradas legítimas e possam obter sua “licença para operar”, a sociedade espera retribuição.

Dabul (2017, p. 151-152) observa que o retorno esperado pela sociedade não é representado pelos bens produzidos pela empresa, pois estes fazem parte das transações de mercado. As retribuições esperadas teriam outra natureza e possuem o objetivo de criar vínculos entre empresa e sociedade. Entre eles, a autora cita a manutenção de relações honestas e transparentes com clientes e fornecedores, o cumprimento das leis, o controle de externalidades, a utilização das competências empresariais para a solução de mazelas sociais, o avanço em questões como direitos humanos e relações trabalhistas mais justas em países pobres, a

²⁵⁰ Essa premissa não é aceita pacificamente. O discurso neoliberal se alinha mais com a visão articulada por Milton Friedman no New York Times em 1970 que já declarava “... *there is one and only one social responsibility of business-to use its resources and engage in activities designed to increase its profits so long as it stays within the rules of the game, which is to say, engages in open and free competition without deception or fraud*”. (FRIEDMAN, 1970, p. 6). Longe de ser uma visão ultrapassada. Broomhill (2007, p. 7), cita declarações da jornalista Janet Albrechtsen em periódico australiano que reforça a ideia anterior. Nas palavras de Albrechtsen: “*The fundamental flaw with corporate social responsibility, and why it is a backward step, is the underlying premise that capitalism and companies have something to be embarrassed about, that they must justify their existence by going in search of some higher moral purpose. ... This shame-faced capitalism is an unfortunate development. The idea pushed by advocates that the pursuit of private profit is inconsistent with public good does not stack up. ... How quickly we forget that Adam Smith knew a thing or two about human nature ... Smith pointed out that “it is not from the benevolence of the butcher, the brewer or the baker that we expect our dinner, but from their regard to their own self-interest”*” (BROOMHILL, 2007, p. 6-7).

²⁵¹ O autor cita uma passagem dita por Warren Buffet que ilustra a assertiva. O milionário teria reconhecido que seu sucesso pessoal dependeu do bom funcionamento da sociedade e do governo: “*I personally think that society is responsible for a very significant percentage of what I’ve earned. If you stick me down in the middle of Bangladesh or Peru or someplace, you’ll find out how much this talent is going to produce in the wrong kind of soil. I will be struggling thirty years later. I work in a market system that happens to reward what I do very well – disproportionately well*” (GRIBNAU, 2016, p. 46).

participação nos esforços de contenção do aquecimento global e os esforços na prevenção da corrupção, para citar alguns.

Essas possibilidades de retribuição são também conhecidas como “iniciativas de Responsabilidade Social Corporativa (RSC)”.

Keith Davis²⁵² (1973, p. 314), ao avaliar os motivos pelos quais as empresas devem implementar programas de responsabilidade social corporativa, observa que a sociedade possui expectativas quanto a atuação daquelas, e, caso não sejam atendidas, podem revogar, em qualquer momento, a sua permissão de existir.

Para o autor, a sustentabilidade e o poder das empresas seriam decorrentes das suas respostas aos anseios e demandas da sociedade. Essa, seria na visão do autor, a “Lei de Ferro da Responsabilidade”: no longo prazo, aquelas empresas que não usam seu poder de modo a ser percebido como responsável pela sociedade, corre o risco de perdê-lo (DAVIS, 1973, p. 314).

A concepção de que as empresas necessitam de uma “licença para operar” se consolidou, mesmo após a crise econômica mundial cujas pressões financeiras acreditava-se poderiam abalar as iniciativas de RSC. A ideia de que a recessão acabaria fazendo com que os consumidores preferissem produtos mais baratos e que as empresas concentrariam seus esforços para salvar a si mesmas e não ao planeta, não se concretizou (SKAPINKER, 2009, p. 1). Vários são os exemplos de empresas investindo em boas práticas de produção e mudando suas estratégias²⁵³ para demonstrar para a sociedade em geral que operam de forma responsável.

Mas e de onde vem a força propulsora que viabiliza o engajamento das corporações ao atendimento de normas morais da sociedade?

²⁵² Keith Davis foi um dos primeiros autores a explorar o poder que as empresas exerciam na sociedade e o impacto social deste poder. O autor observa que a empresa tem o poder de influenciar o equilíbrio do mercado e, por isso, deve exercê-lo com responsabilidade. Davis formula dois princípios que expressam como o poder social deve ser exercido: a “equação do poder social” e “a lei de ferro da responsabilidade”. O primeiro princípio estabelece que a responsabilidade social dos empresários surge do tamanho do poder social que eles possuem (DAVIS, 1967, p. 48). O segundo princípio se refere à consequência de perda do poder quando não usado de forma responsável pelas empresas (DAVIS, 1973, p. 314).

²⁵³ Podemos apontar o caso da Nike, por exemplo, que há dez anos foi acusada de usar fornecedores envolvidos com a exploração de trabalho análogo a escravidão na Indonésia. Naquela ocasião, a empresa se esquivou de suas responsabilidades ao alegar que não possuía ingerência na maneira de contratação de empregados dos seus fornecedores. Anos depois, pressionada por campanhas de ONGs, seu CEO assumiu que “*Good shoes come from good factories and good factories have good labor relations*”, anunciando o encerramento daqueles contratos denunciados (CRANE et al, 2014, p. 45).

CRANE et al (2014, p. 32) acreditam que como o público perdeu a confiança nas empresas após a crise, a resposta foi alavancar os programas de responsabilidade social corporativa nas empresas para resgatar sua legitimidade. Assim, assevera que a Responsabilidade Social Corporativa é prática consolidada e necessária das empresas contemporâneas, pois a manutenção de sua licença para operar é o que garante o seu sucesso.

Com efeito, muito se tem estudado sobre as justificativas pelas quais as empresas implantam programas de Responsabilidade Corporativa ²⁵⁴. Os argumentos normalmente se concentram nos motivos pelos quais as empresas assumem obrigações que vão além do mero atendimento à letra fria da lei. Entre eles se encontram, a construção vantagens competitivas, a proteção de suas reputações (ROBERTS e DOWLING, 2002; CARROL; SHABANA, 2010; KURUCZ et al., 2008; SIEGEL e VITALINO, 2006), a atenção às demandas de seus *stakeholders*²⁵⁵ (SMITH, 2014), o atendimento a normas morais (DAVIS, 1973), a busca de sustentabilidade e sobrevivência a longo prazo (SMITH, 2014) e até uma maneira de evitar a regulamentação governamental (JENKINS, 2005; DAVIS, 1973).

É inconteste que a reputação corporativa é um ativo (ou passivo) relevante para as empresas. Roberts e Dowling (2002, p. 1.078) acreditam que a reputação é um ativo valioso que permite à empresa alcançar lucros sólidos ou garantir alto desempenho financeiro sustentável. Para os autores, a reputação faz com que a empresa tenha um atrativo a mais quando comparada às suas competidoras.

Davis (1973, p. 313) acredita que a “imagem pública” é um dos motivos pelos quais as empresas se engajam em programas de responsabilidade corporativa. Uma

²⁵⁴ Muitas são as teorias desenvolvidas para explicar as abordagens e alcance da Responsabilidade Social Corporativa. Veja Garriga e Melé (2004), para uma compilação dessas diversas abordagens.

²⁵⁵ Borba (2003, p. 134) ilustra a preocupação das empresas com seus *stakeholders*, por meio do comentário feito pelo presidente da General Electric, em 1929, o qual transcrevo a seguir: “*A qui dois-je mes obligations? Ma conception est ma suivante. Trois groupes de personnes ont un intérêt dans l’institution. L’un d’eux se compose des quelque cinquante mille personnes qui ont apporté leurs capitaux à la société: il s’agit des actionnaires. Un autre groupe est formé de cent mille personnes qui consacrent à la société leur travail et leur vie. Le troisième groupe est celui des consommateurs et du public en général. Les consommateurs ont les droit de demander qu’une entreprise aussi importante que le nôtre ne conduise pas simplement ses affaires honnêtement et correctement, mais que, des plus, elle soit à la hauteur des ses obligations publiques et satisfasse a ses devoirs publics; qu’en un mot, lourd de sens, elle soit un bon citoyen.*”

empresa com boa imagem consegue ganhar mais consumidores, melhores empregados e obter outros benefícios do mercado, por exemplo.

Carroll e Shabana (2010, p. 92), Kurucz et al. (2008, p. 90) e Siegel e Vitalino (2006, p. 13), para citar alguns, todos ressaltam a melhora da reputação como um dos motivos para engajamento em ações de RC, muito embora nem sempre a construção de uma boa reputação esteja associada a instrumentos de RC, como ressalta Vogel (2005, p. 54). O autor advoga que a construção de uma boa reputação estaria mais ligada à oferta de bons produtos e um bom desempenho financeiro, do que a empresa possuir um programa de RC.

Decerto. Mas o fato de empresa ofertar bons produtos, atender bem ao cliente e possuir bom desempenho financeiro são decorrentes de uma atuação responsável e, portanto, ainda que não estruturado, decorre de uma atuação pautada na moral existente, ou seja, de sua Responsabilidade Corporativa.

3.4 O que significa Responsabilidade Corporativa?

As discussões sobre o que vem a ser Responsabilidade Social Corporativa e sua dimensão em relação a atuação da empresa no mercado, ainda estão de longe serem pacificadas²⁵⁶.

Desde a declaração de Milton Friedman (1970, p. 6) no New York Times de que a verdadeira obrigação das empresas é maximizar seu lucro, o conceito de Responsabilidade Corporativa vem, desde então, sendo desenhado, consolidado e amadurecido.²⁵⁷

Keith Davis, um dos precursores a escrever sobre Responsabilidade Corporativa, já vislumbrava a dificuldade de elaborar uma definição para o instituto. Para o autor, RSC se refere às considerações da empresa e sua resposta a

²⁵⁶ Veja diversas definições em Carroll, 1979 p. 497-498.

²⁵⁷ Frank Adams, ex-executivo da Standard Oil Compay já em 1951, entendia que com a profissionalização dos negócios, as empresas tinham que pensar não apenas em lucros, mas em seus empregados, clientes e no público em geral (ABRAMS, 1951). Veja também em: EUROPEAN COMMISSION (2001); EUROPEAN COMMISSION (2002).

questões que vão além dos requisitos econômicos, técnicos e legais que a empresa deve observar. O autor acrescenta que as empresas possuem a obrigação de avaliar, no seu processo decisório, os efeitos de suas escolhas no sistema social externo, de modo a compatibilizar benefícios sociais com os lucros que busca alcançar. Para essa concepção, a RSC começaria onde a lei termina (DAVIS, 1973, p. 312).

A União Europeia define Responsabilidade Social Corporativa como

“a concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and in their interaction with their stakeholders on a voluntary basis”. (EUROPEAN COMMISSION, 2001, p.3). *Corporate social responsibility concerns actions by companies over and above their legal obligations towards society and the environment*. (EUROPEAN COMMISSION, 2011b, p.1).

A ideia de que RSC compreende responsabilidades não abarcadas ou impostas por lei também era comungada por Joseph McGuire (apud CARROLL, 1979, p. 497), que asseverou:

The idea of social responsibilities supposes that the corporation has not only economic and legal obligations, but also certain responsibilities to society which extend beyond these obligations.

Archie Carroll, em uma visão mais ampliada, incluiu todos aqueles elementos que Keith Davis excluiu do conceito de RSC. Segundo o autor, para que uma definição de responsabilidade corporativa aborde totalmente toda a gama de obrigações que os negócios têm para com a sociedade, ela deve incorporar as categorias econômica, jurídica, ética e discricionária do desempenho dos negócios (CARROLL, 1979, p. 499).

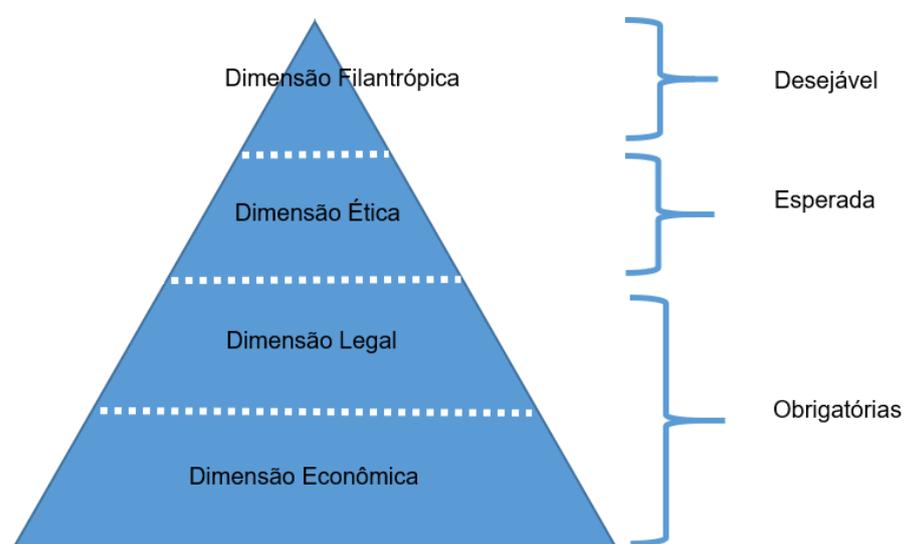
Atualmente, apesar das críticas²⁵⁸ recebidas ao modelo apresentado por Carroll, a maioria da doutrina sobre RSC entende que esses instrumentos devem compreender quatro tipos de responsabilidades para a corporação: (1) a

²⁵⁸ As contribuições apresentadas por Carroll serviram de base para vários estudos posteriores e constituem um paradigma para as discussões sobre Responsabilidade Social Corporativa, mas nem por isso estão isentas de críticas. O uso de uma representação do modelo em forma de pirâmide, dando a entender que haveria uma certa hierarquia ou maior prioridade à dimensão colocada no topo foi largamente atacada, vez que as dimensões se sobrepõem umas nas outras. A segunda crítica tem a ver com a inclusão de uma dimensão filantrópica (ainda que considerada discricionária para Carroll) como se fosse uma responsabilidade das empresas. Para os críticos, a filantropia não pode ser considerada como uma responsabilidade das empresas (SCHWARTZ E CARROLL, 2003, p. 506). A terceira crítica é que Carroll não apresentou critérios para avaliar as atividades ou os motivos corporativos que se enquadram em cada dos domínios, especialmente os domínios legais e éticos.

responsabilidade econômica de ser lucrativa; (2) a responsabilidade legal de cumprir as leis da sociedade; (3) a responsabilidade ética de fazer o que é certo, por ser certo; e (4) a responsabilidade filantrópica de contribuir para vários tipos de propósitos sociais, educacionais, recreativos ou culturais (MATTEN; CRANE, 2005, p. 166).

De modo a estruturar uma abordagem para a Responsabilidade Social Corporativa, Carroll apresentou um modelo em forma de pirâmide com as quatro dimensões da Responsabilidade Social Corporativa, a seguir:

Figura 4. A Pirâmide de Carroll (SCHWARTZ; CARROLL, 2003, p. 504)



Para Carroll (1979, p. 499-501), uma definição adequada de RSC deve considerar três aspectos da atuação corporativa que devem estar articulados e inter-relacionados.

O primeiro corresponde à responsabilidade que as empresas devem ter com a sociedade, envolvendo aspectos econômicos, legais, morais e discricionários (filantrópicos) em várias dimensões. Nesse contexto, a empresa deve atuar com o objetivo primordial de produzir bens e gerar lucro, operando, não apenas dentro da lei, mas também conforme parâmetros morais definidos pelas expectativas da sociedade em que atuam.

Carroll também acredita que há ainda uma dimensão ampliada da valoração moral a pautar as ações das corporações (CARROLL, 1979, p. 500). Essa dimensão vai além das expectativas da sociedade e são relegadas às escolhas individuais que

cada empresa faz, voluntariamente, para perseguir fins sociais²⁵⁹, ainda que conflitem com o desejo dos acionistas em majorar seus lucros (FISHER, 2014, p. 350-351).

O segundo aspecto a ser considerado são as áreas sociais às quais as responsabilidades acima estão ligadas. Neste ponto, não há consenso sobre quais áreas a RC deve compreender, mas nos últimos anos, a inclusão da matéria relativa às estratégias tributárias das empresas nos instrumentos de RC vem sendo considerada.

E isso não poderia deixar de ser. Como veremos adiante, sendo as pessoas jurídicas, agentes morais e, com o poder de modificar o meio social em que operam, possuem o dever de agir moralmente, incluindo (ou principalmente) o dever contribuir para o custeio do Estado na medida de sua capacidade contributiva. E, como empresas que se alegam responsáveis, devem oferecer mecanismos de controle pela sociedade, de forma transparente e mensurável.

Por fim, para completar o modelo conceitual da RSC na visão de Carroll, é necessário que a “responsividade social” seja avaliada. Essa responsividade decorre da suposição de que as empresas possuem uma responsabilidade social que exige não apenas a aceitação de uma obrigação moral, mas a necessidade de agir, que pode variar de nenhuma ação ao engajamento total na concretização de um objetivo social (CARROLL, 1979, p. 501).

Nas últimas décadas, as discussões sobre RSC que antes ficavam restritas no âmbito dos negócios domésticos, se popularizaram no cenário internacional (CARROLL; SHABANA, 2010, pp 85-86), com o desenvolvimento de várias iniciativas conduzidas por organizações internacionais e Estados para implantar novos modelos de governança corporativa adequados a uma realidade afetada pela globalização²⁶⁰ e que fossem mais abrangentes em relação às responsabilidades assumidas (KURUCZ et al, 2008, p. 85).

²⁵⁹ Essas atividades envolvem contribuições a instituições e causas filantrópicas, fomento à educação, curadorias culturais, entre outras. Daí não serem consideradas responsabilidades, e, caso as empresas não se engajem nessas iniciativas, não são consideradas antiéticas (CARROLL, 1979, p. 500).

²⁶⁰ A Globalização Econômica provocada pelo avanço tecnológico e pela revolução nos meios de informação e comunicação, é caracterizada pelo fortalecimento do papel das empresas transnacionais, despertando a atenção da comunidade internacional sobre as questões

Nessa esteira, a ActionAid (2011, p. 3), uma organização internacional sem fins lucrativos e presente em 45 países, considera que os instrumentos de RC devem compreender aspectos que vão além de meras “considerações morais”, abrangendo as responsabilidades do impacto da atuação da empresa na sociedade e no meio ambiente no longo prazo, para além do mero cumprimento à letra da lei.

O Banco Mundial, por sua vez, entende a Responsabilidade Social Corporativa como:

(...) o compromisso das empresas de contribuir para desenvolvimento econômico sustentável, trabalhando com funcionários, familiares e comunidade local e a sociedade em geral para melhorar a qualidade de vida, de maneiras que são boas para os negócios e boas para desenvolvimento. (WORLD BANK, 2004, p. 3)

Com efeito, ao se analisar os conceitos de Responsabilidade Social Corporativa desenvolvidos ao longo dos anos, verifica-se que eles apresentam seis características comuns (CRANE et al, 2014, p. 9), a saber:

a) A RSC é uma iniciativa voluntária²⁶¹

O caráter voluntário dos compromissos de RC que obrigam as empresas a agir de forma ética, com padrões superiores aos estabelecidos em lei, é reconhecido por toda a comunidade de negócios, muito embora, atualmente, exista uma corrente que veja na voluntariedade da RSC sua principal falha, advogando por maior regulamentação legal (CRANE et al, 2014, p. 10).

A abordagem da RC, entretanto, implica em obrigações auto impostas, normalmente por meio de códigos de conduta que formalizam os compromissos assumidos pela empresa.

Diante da percepção de sua natureza voluntária, opcional e não vinculativa, as empresas entendem que as escolhas de quais compromissos assumir e em qual extensão devem ser determinadas apenas pelos negócios, sem qualquer interferência externa (ADHIKAR, 2014, p. 187).

ambientais, os direitos das minorias, a pobreza mundial e exigindo que os assuntos públicos e privados sejam tratados à luz da transparência (RIBEIRO, 2015, p. 30).

²⁶¹ Gribnau et al (2018, p. 401) defende que, assumir como voluntária, a adesão das empresas em instrumentos de RC que estabelecem compromissos que ultrapassam a norma positivada é, de certa forma, um entendimento equivocado, já que a autorregulação dos negócios tem sido impulsionada por forças externas à empresa, como as sociais e do mercado, por exemplo.

Nesse sentido, as iniciativas de RC têm evoluído como um processo voluntário e interno das corporações por meio das quais algumas empresas e seus *stakeholders* encontraram maneiras específicas de abordar questões relevantes e de interesse comum, envolvendo sua atuação no meio em que operam.

Vários exemplos são usados para suportar esse entendimento, como o compromisso assumido em 2011 por cerca de 32 empresas como McDonald's, KFC, Pret a Manger e Pizza Hut de colocar, no rótulo de seus produtos, informações sobre o número de calorias, como resposta ao “acordo de responsabilidade voluntário”²⁶² proposto pelo Ministério da Saúde britânico (BBC NEWS, 2011). Ou mesmo o compromisso de grandes empresas do setor de bebidas, como a PepsiCo e Coca-Cola, que, “voluntariamente”²⁶³, deixaram de vender refrigerantes em escolas no Brasil²⁶⁴.

Na área tributária, o já citado relatório da OCDE (2019, p. 47) menciona os princípios voluntários elaborados por associações de negócios como o BIAC (*Business at OECD*) e o B Team.

O BIAC, que representa mais de 7 milhões de empresas de vários tamanhos no mundo todo, formulou no ano de 2013, uma declaração com 10 orientações a serem seguidas por seus membros (*Statement of Tax Best Practices for Engaging with Tax Authorities in Developing Countries*²⁶⁵). Entre as melhores práticas a serem observadas, a grande maioria se refere à transparência na declaração de tributos.

²⁶² Lançado em março de 2011, o programa estabelecido pelo Ministério da Saúde e Assistência Social britânico (*Department of Health and Social Care*), o “acordo de responsabilidade” foi lançado “para explorar o potencial das empresas e outras organizações para melhorar a saúde pública e combater as desigualdades de saúde por meio de sua influência sobre alimentos, álcool, atividade física e saúde no local de trabalho”. Os parceiros que assinam o acordo de responsabilidade se comprometeram a tomar medidas para melhorar a saúde pública (BBC NEWS, 2011).

²⁶³ Conforme conta Craig Smith (2014, p. 55) os engarrafadores de Coca-Cola e Pepsi haviam assinado contratos milionários com escolas públicas nos Estados Unidos para adquirirem direitos exclusivos de distribuição. No entanto, após diversos protestos dos pais, preocupados com a alta ingestão de açúcar na dieta das crianças e a dificuldade de controlar as escolhas alimentares comercializadas nas cantinas das escolas, as empresas assumiram o compromisso “voluntário” de desencorajar seus engarrafadores de tais acordos.

²⁶⁴ Veja: O Globo (2016). Coca-Cola, Ambev e PepsiCo mudam política para refrigerante em escolas. <http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/06/coca-cola-ambev-e-pepsico-mudam-politica-para-refrigerante-em-escolas.html>. Acesso em 20 dez. 2019.

²⁶⁵ Os princípios são:

O B Team, por sua vez, é uma iniciativa de fins não lucrativos formado por um grupo global de empresas que buscam catalisar uma maneira melhor de fazer negócios. Em conjunto com a sociedade civil, o B Team desenvolveu, no ano de 2018, um conjunto de princípios de responsabilidade tributária, que inclui questões como governança, prestação de contas, conformidade (*compliance*), transparência, uso de incentivos fiscais, entre outros, que foi endossado por 15 empresas até aquele momento. A diferença do B Team é que as empresas devem disponibilizar ao público a auto-avaliação do cumprimento desses princípios.

Lynch-Wood e Williamson (2005, p. 10) acreditam que um dos principais debates em relação a necessidade de regulamentação ou não da RC diz respeito à própria eficácia e eficiência dessa ação.

Por conseguinte, vários questionamentos são levantados: o que deve estar contido nos programas de RC? Quais devem ser os requisitos regulamentares mínimos e o que deve ser deixado a critério da empresa? Muita regulamentação sufocará a inovação ou a boa vontade dos negócios? Pode-se confiar nas empresas para agir nos interesses da sociedade? Quais são esses interesses e quem pode

-
1. Os negócios devem ser transparentes e claros com as autoridades tributárias sobre seus planejamentos tributários e fornecer informações solicitadas de forma relevante e razoável e que possa favorecer uma avaliação apropriada de potenciais riscos.
 2. Os negócios deverão se comprometer a responder as investigações razoáveis das autoridades fiscais e recolher o pagamento das exações no prazo devido ou dentro de um prazo razoável quando não houver prazo estabelecido.
 3. Quando as autoridades fiscais fizerem questionamento razoáveis, específicos e legítimos, os negócios devem se comprometer a responder tais questões de forma direta e transparente.
 4. Se os questionamentos ou investigações das autoridades parecerem não ser legítimas ou estiverem baseadas em distorções factuais ou da lei, os negócios deverão trabalhar em conjunto com as autoridades quando possível, para identificar os problemas e explorar opções para esclarecê-los.
 5. Quando relevante e razoável, e as informações solicitadas não estiverem disponíveis, os negócios deverão informar as autoridades em tempo para explorar alternativas de reporte mutuamente aceitáveis.
 6. Os negócios deverão trabalhar em colaboração com as autoridades tributárias para alcançar um acordo rápido em relação a questões em litígio proporcionando segurança jurídica em tempo real, sempre que possível.
 7. Os negócios deverão usar benefícios fiscais que são transparentes, forem publicamente divulgados e endossados pela legislação do país receptor do investimento.
 8. Os negócios devem abster-se de solicitar ou aceitar isenções, incentivos fiscais ou outros, que não tenham sido não contemplados na legislação tributária.
 9. Os negócios devem seguir os processos e usar os canais devidamente estabelecidos ao tratar com as autoridades fiscais.
 10. Os negócios devem considerar a melhor forma de comunicar ao público o montante de tributos pagos em cada jurisdição onde operam, sempre que eles entenderem que tais explicações e informações possam ajudar a construir um ambiente de confiança no sistema tributário.
- Disponível em: <http://biac.org/wp-content/uploads/2017/06/Statement-of-Tax-Best-Practices-for-Engaging-with-Tax-Authorities-in-Developing-Countries-2016-format-update1.pdf>. Acesso em: 20 dez. 2019.

decidir quais são? Esses são apenas alguns questionamentos em relação às iniciativas de regulamentação da RC.

Mas, enquanto o debate continua para a melhor maneira de garantir um bom comportamento corporativo, as empresas continuam a enfatizar a natureza voluntária da RC e defendem que as tentativas de regulamentação pelos governos seriam contraproducentes (ADHIKAR, 2014, p. 187).

Muitos são os argumentos utilizados que podem sustentar essa afirmação. A regulamentação sufocaria a criatividade e a inovação que impulsionam o desenvolvimento bem-sucedido da RC e poderia levar a prioridades conflitantes para empresas que operam em diferentes áreas geográficas (ADHIKAR, 2014, p. 187). Além disso, a regulamentação desvirtuaria o caráter da RC para se tornar mais uma lei criadora de obrigações positivas ou negativas, criando custos de adequação para empresas e de fiscalização para os Estados.

Parker (2002, p. 8) observa que a regulamentação cria uma propensão à complexidade cada vez maior, uma vez que há uma tendência constante para a criação de mais regras, cada vez mais elaboradas e complexas, para cobrir todas as lacunas e necessidades existentes. Para a autora, mesmo quando é feito um esforço para reformar a regulamentação de modo a torná-la mais fácil de entender e incluir o setor privado na elaboração dessas regras, a regulamentação tende a se tornar mais técnica e impraticável à medida que os detalhes são adicionados e as brechas são fechadas. O excesso de regulamentação acabaria por fomentar a evasão do cumprimento de tais normas, bem como incentivaria a "conformidade criativa" naquelas empresas com menor disposição voluntária de serem responsáveis.

De fato, esses argumentos fazem todo sentido, inclusive no que se refere às tentativas de regulamentação para coibir os planejamentos tributários agressivos, como se tem visto.

Todavia, a despeito da resistência em relação à maior regulamentação da RC, várias ferramentas estão evoluindo gradualmente para impor, juridicamente, mais responsabilidades voluntárias aos instrumentos de RC.

Até agora, as mudanças legislativas reais foram poucas. Mas a regulamentação da Responsabilidade Corporativa ainda está apenas nos estágios iniciais. Fomentado por ações de ONGs e outros ativistas a favor da RC, já se

verificam movimentos regulatórios na Europa, nos EUA, na Austrália²⁶⁶, no Reino Unido e na Indonésia, entre outros países.

É certo que não é possível prever todas as situações para legislar sobre elas e não é racional entender que as empresas poderiam substituir o Estado na elaboração de normas vinculantes e garantidora de direitos. No entanto, não se pode relegar a importância da atuação das empresas e sua relação com a sociedade e o mercado a cargo delas mesmo.

Os instrumentos de RC devem ser entendidos como complementares à ação normativa estatal e funcionam para demonstrar aos *stakeholders* quais os padrões morais perseguidos pela empresa de modo a orientar a ação dos seus empregados, acionistas e gestores em todas as suas atividades, do planejamento à operacionalização.

Mas como garantir que os instrumentos sejam consistentes, mensuráveis e comparáveis, para que possam, de fato, estabelecer compromissos vinculantes e que permitam serem avaliados e cobrados pela sociedade?

Nesse sentido, faz-se necessário o estabelecimento de padrões comuns, seja por meio da regulação estatal, ou por meio da sociedade civil, como veremos adiante.

b) A RSC serve para internalizar ou gerenciar as externalidades do mercado

Crane et al (2014, p. 10) consideram que uma das características da RC é que ela visa a gerenciar as externalidades²⁶⁷ causadas pelo negócio. Várias são as

²⁶⁶ No ano de 2005, o Comitê Conjunto Parlamentar de Empresas e Serviços Financeiros da Austrália, preparou um relatório sobre responsabilidade corporativa e o modelo de reporte conhecido como “*Triple Bottom Line*”, para entidades incorporadas na Austrália, chegando a conclusão de que tais instrumentos devem ser voluntários: “(...) *The committee strongly supports further successful engagement in the voluntary development and wide adoption of corporate responsibility. The committee has formed the view that mandatory approaches to regulating director’s duties and to sustainability reporting are not appropriate. Consequent on the recommendations of this report, the committee expects increasing engagement by corporations in corporate responsibility activities. This would obviate any future moves towards a mandatory approach. The committee believes that the recommendations contained in this report will play an important part in progressing the future of corporate responsibility in Australia*”. (AUSTRALIA, 2006, p. 19).

²⁶⁷ Os autores definem externalidades como os efeitos aspectos positivos ou negativos provocados por um comportamento econômico, que são suportados por outras pessoas, mas que não são levados em consideração no processo de tomada de decisão da empresa e não são incluídos no preço de mercado de bens e serviços.

iniciativas das empresas para lidar com a poluição²⁶⁸; bom uso da água; melhoria da qualidade e segurança das condições de trabalho, inclusão de gênero e de raça, entre outros assuntos.

Lynch-Wood e Williamson (2005, p. 9) acreditam que essa forma de auto governança, longe de ser desenfreada e rígida, ocorre porque haveria um amplo conjunto normas jurídicas que estaria a obrigar as empresas a enfrentar os impactos causados por sua atuação de forma mais ampla, forçando-as a internalizar as externalidades provocadas.

Entretanto, pouco se vê de movimento das empresas em firmar compromissos na área tributária. Essa questão, muito embora esteja diretamente implicada com o conceito de cidadania e de responsabilidade com o custeio do Estado, não está sendo, ainda, abordada nos instrumentos de RC.

Os motivos para que isso aconteça incluem a percepção negativa em relação ao pagamento de tributos²⁶⁹, a baixa moralidade tributária dos contribuintes aliada à complexidade, a falta de segurança jurídica dos sistemas tributários²⁷⁰ e a crença de que iniciativas “voluntárias e filantrópicas” poderiam “compensar” as externalidades causadas pela elaboração de planejamentos tributários abusivos ou mesmo agressivos, para citar alguns.

Contudo, como veremos mais adiante, tem surgido uma tendência para que essa realidade mude. O ativismo das organizações não governamentais e fiscalização da mídia, jogando luz no montante de tributos economizados por meio de arranjos agressivos e apontando as externalidades provocadas por tais estratégias corporativas tem forçado uma postura diferente das autoridades. Estas, diante das dificuldades encontradas para fechar as lacunas normativas existentes, têm buscado outras alternativas, como a regulamentação dos instrumentos de RSC para contribuir com a prevenção dos planejamentos tributários agressivos.

²⁶⁸ Veja alguns exemplos como os da Shell: <https://www.shell.com.br/sustentabilidade/meio-ambiente.html>; Coca-Cola: <https://www.cocacolabrazil.com.br/historias/entenda-a-nova-visao-sustentavel-da-the-coca-cola-company-para-embalagens>; GSK: <https://www.gsk.com/media/4756/responsible-business-supplement-2017.pdf>; Petrobrás: www.petrobras.com.br > lumis > portal > file > fileDownload.

²⁶⁹ Veja capítulo 2.1 desta tese.

²⁷⁰ Veja capítulo 3.2.3.

c) A RSC deve atender às orientações de vários *stakeholders*

É pacífico o entendimento que as empresas possuem responsabilidades com seus acionistas. Pode-se bem dizer, que as empresas possuem, primordialmente, o dever com seus acionistas e investidores de lhes prover lucros. O respeito a tal premissa é tão importante que significa, essencialmente, a própria existência da empresa. Se o investimento não garantir o retorno esperado, qual o incentivo para que ele seja mantido em ações daquela empresa?

Todavia, vimos anteriormente, que para que as iniciativas de RC sejam legítimas, elas devem envolver o atendimento a expectativas de, pelo menos, os principais *stakeholders* da empresa²⁷¹.

Com esse objetivo em mente, R. Edward Freeman (2014, p. 168), um dos maiores defensores da teoria dos *stakeholders*, considerada como uma das mais relevantes no estudo da RC, defende que as empresas devem ter em conta os interesses de múltiplos atores e partes interessadas para serem bem-sucedidas.

Nesse sentido, o que a RC representa é a obrigação que as sociedades possuem também com outros *stakeholders*, além dos acionistas (CRANE et al, 2014, p. 11).

Mas quem seriam esses *stakeholders* relevantes a quem as empresas deveriam também atender?

Mitchell et al (2014, p. 169) defendem que há várias categorias de *stakeholders* e que precisam ser classificados²⁷². Para os autores, *stakeholders* são aquelas pessoas (físicas ou jurídicas) as quais as empresas devem realmente levar em consideração, seja devido ao seu poder de influenciar as decisões da empresa, seja devido à legitimidade de sua relação com o negócio ou mesmo pelos interesses que eles possuem em relação a atuação da empresa, pressionando as empresas a agirem conforme suas expectativas (MITCHELL et al, 2014, p. 180-183).

²⁷¹ Donalson e Preston (1995, p. 88) já sustentam que “A pura verdade é que a alternativa mais proeminente à teoria das partes interessadas (ou seja, a “gestão deve servir primordialmente aos interesses dos acionistas”) é moralmente insustentável”.

²⁷² Embora não seja relevante para esta tese a discussão de como identificar quais são os *stakeholders* importantes e como classifica-los, é importante salientar que o termo *stakeholder* é abrangente e que as empresas devem pautar suas condutas nas expectativas destes atores para poderem ser bem-sucedidas. Freeman (2014, p. 143) inclui os acionistas, a comunidade financeira, grupos ativistas, clientes e consumidores, sindicatos, empregados, associações, fornecedores, governo, grupos políticos e até os concorrentes na lista de *stakeholders* de uma grande corporação, para se ter uma ideia.

Destarte, dependendo de como a atuação da empresa afeta determinado grupo de pessoas e o relativo poder de influência destas nos negócios daquela corporação, esses *stakeholders* teriam mais ou menos interesse nos impactos causados pela atuação empresa, o que demandaria que esta os considerasse em seus processos de tomada de decisão, não importando quão difícil ou pouco palatável essa ideia possa ser (MITCHELL et al, 2014, p. 197).

A importância desta abordagem é inegável, pois considera as empresas como agentes morais, sensíveis a normas morais estabelecidas pela sociedade. Ademais, coaduna-se com os princípios norteadores da atuação da empresa, positivados na maioria das jurisdições do mundo, como veremos no capítulo a seguir.

Como apontado por Crane et al (2014, p. 134), há várias abordagens normativas que legitimam as demandas de alguns *stakeholders* ainda que seu grau de legitimidade possa ser contestado. Se considerarmos o exemplo dos boicotes de clientes ao Starbucks, após a divulgação de que a multinacional estaria elidindo tributos no Reino Unido e a reação tomada pela empresa diante da pressão desses grupos (clientes, associações e ONGs), verifica-se que as empresas não são apenas estrategicamente racionais, mas estão compelidas a atuar moralmente, de modo a considerar os interesses de determinados grupos os quais suas atividades afetam ou são afetadas por eles²⁷³. (CRANE et al, 2014, p. 134).

d) A RSC deve alinhar as responsabilidades sociais e econômicas da empresa.

Conforme apontado por Redman (2005, p. 74), no modelo econômico neoclássico tradicional, as empresas normalmente sopesam as escolhas entre obter lucros ou adquirirem resultados sociais e/ou ambientais mais vantajosos. Segundo a autora, para tomarem uma decisão, as empresas equacionam os custos marginais privados ao benefício marginal (demanda)²⁷⁴. Contudo, muitas vezes os custos

²⁷³ Pesquisa conduzida pelo jornal The Guardian e ICM apurou que 4 em cada 10 consumidores britânicos boicotariam produtos de empresas envolvidas em evasão fiscal. A pesquisa foi realizada após a divulgação que a empresa Thames Water, que abastece quase um quarto da população de Londres, registrou lucros de £ 550 milhões, mas não pagou imposto de renda no ano de 2012. Ao mesmo tempo, as contas subiram 6,7%. (THE GUARDIAN, 2013).

²⁷⁴ Aneel Karnani (2010, p. 4), assevera que: “*in the end, social responsibility is a financial calculation for executives just like another aspect of their business. The only sure way to influence corporate decision making is to impose an unacceptable cost – regulatory mandates, taxes, punitive fines,*

marginais privados das empresas não refletem com precisão os verdadeiros custos sociais, especialmente quando envolvem partes interessadas silenciosas, como o meio-ambiente ou comunidades carentes.

Para ilustrar a afirmativa, a autora sustenta que, caso o governo não sancionasse proteções ambientais, por exemplo, as empresas iriam dispor dos recipientes "gratuitos", como rios, terra e ar, para o descarte dos resíduos de sua produção. De acordo com a teoria econômica conhecida como "tragédia dos bens comuns"²⁷⁵, muitas empresas também usariam mais do que seu quinhão de recursos naturais para produção de bens, uma vez que recursos naturais e bens públicos não possuem custos aparentes (REDMAN, 2005, p. 74).

No início dos anos 80, porém, o cientista político Robert Axelrod (1984), da Universidade de Michigan, publicou um artigo clássico relatando os resultados de um torneio chamado o dilema do prisioneiro. A disputa foi realizada entre dois jogadores, onde cada um tinha apenas duas opções: colaborar ou não colaborar com o outro. Cada prisioneiro deveria tomar uma decisão sem conhecer qual seria a atitude do outro. No dilema, o retorno obtido individualmente pela não cooperação seria maior do que a cooperação. Mas, se ambos não cooperassem, os dois perderiam (AXELROD, 1984, p. 7). A conclusão que se chegou foi que, mesmo aqueles indivíduos interessados apenas em seu próprio bem-estar, encontram formas de cooperar, com base na reciprocidade, pois demonstrou-se que a cooperação mútua é mais vantajosa para todos (AXELROD, 1984, p. 190).

Com base nessa premissa, o pensamento encabeçado por Friedman (1970, p. 2) de que os recursos empregados nas ações de RSC para mitigar riscos ambientais ou sociais seriam "dólares 'roubados' de funcionários ou acionistas" não

public embarrassment – on socially unacceptable behavior. Pleas for corporate social responsibility will be truly embraced only by those executives who are smart enough to see that doing the right thing is a byproduct of their pursuit for profit. (...)

²⁷⁵ Originalmente elaborada pelo economista William Forster Lloyd sobre posse comunal da terra em aldeias medievais, a teoria acabou ficando conhecida após a publicação do artigo "*The Tragedy of the Commons*", por Garrett Hardin (1968). Para ilustrar o problema da cooperação, Hardin utiliza-se de uma parábola onde um grupo de pastores partilha um pasto comum e divide os custos para sua manutenção. Apesar de grande, comporta um número infinito de animais e, de tempos em tempos, cada pastor deve decidir se adiciona um animal a mais no pasto ou não. Ocorre que se todos decidirem por adicionar mais um animal, o pasto ficará prejudicado e todos perdem. Para uma leitura mais moderna da análise de Hardin, veja Green, 2018, p. 29-36.

se sustenta (REDMAN, 2005, p. 74)²⁷⁶. Como vimos, estar atentos aos interesses dos *stakeholders* é vital para a sobrevivência das empresas e a cooperação representa um ambiente ganha-ganha.

Diversos estudos foram conduzidos para explicar se a RSC seria autossustentável. Essa questão revela-se de suma importância, não apenas aos administradores de uma empresa, que, como já dissemos, tem o objetivo de gerar lucros, mas também aos acionistas, que desejam ver o retorno sobre seus investimentos.

Mas o resultado financeiro da RC não é só importante para os acionistas e investidores. A sustentabilidade dos negócios é também importante para os ativistas sociais, pois as empresas deverão ser capazes de sustentar as atividades para as quais tais ativistas estão advogando. Além disso, as autoridades governamentais também têm interesse na sustentabilidade da RC, uma vez que os resultados alcançados por meio dessas iniciativas voluntárias podem ser mais racionais do ponto de vista de custo-benefício quando comparadas às iniciativas regulatórias impostas por lei (CARROLL; SHABANA, 2010, p. 3).

Mas não são apenas potenciais retornos financeiros os motivos para que uma empresa se engaje em RC. Kurucz et al (2008, p. 85-92) apontam outras motivações para esse engajamento, tais como: a) a redução de custos e riscos dos *stakeholders* se oporem aos interesses das empresas; b) a aquisição de vantagens competitivas ao atender aos anseios e expectativas dos *stakeholders*; c) o desenvolvimento de boa reputação e legitimidade, como uma “licença para operar”; e, d) a busca de resultados vantajosos a todos, por meio de criação de valores sinérgicos, ao se conectar aos valores dos *stakeholders*.

Muito embora esse ponto seja amplamente debatido, o importante é ter em mente que a conciliação dos compromissos assumidos por meio das iniciativas de RSC deve gerar benefícios mútuos a todos os envolvidos. Entender essa premissa representa um passo poderoso nessa discussão, de modo a garantir a viabilidade dos instrumentos de RC.

e) A RSC trata de agir conforme valores morais

²⁷⁶ Nesse sentido Williams (2007, p. 11) ressalta que, na visão de alguns, a RSC seria uma apropriação dos lucros dos acionistas. No original: “(...) *it is recognised that a contrary position might be argued on the basis that tax is not a business expense, but an appropriation of profits*”.

O cumprimento das leis não é uma opção dos indivíduos. Todos devem obedecer aos comandos normativos sob pena de sofrerem sanções.

Por isso, o mero cumprimento da letra fria da lei não preenche os requisitos da RC.

Decerto que empresas violadoras de comandos normativos não podem ser consideradas responsáveis. O agir dentro da lei é o mínimo esperado de qualquer um, incluindo as corporações.

Da mesma forma é esperado que as atividades das empresas gerem o maior lucro possível, atuando dentro da lei. Contudo, a RC demanda que, mais que isso. As empresas devem agir também moralmente, isto é, devem observar valores, que embora não positivados, orientem a sua existência e sua atuação.

Portanto, quando se trata de RC, estamos lidando com um conjunto específico de práticas e estratégias de negócios que lidam com questões sociais, orientados por um conjunto de valores subjacentes a essas práticas (CRANE et al, 2014, p. 11).

Nesse sentido, SAPELLI (2013, p. 73) argumenta que

(...) throughout the entire planet, firms are assuming increasing responsibilities that are directly self-determined by the firms themselves, whichever their capitalistic/proprietary form or morphology. This occurs in the context of the legal system in which the firms operate and which they strive to respect, acting strategically according to moral principles incorporated in their behavior, and thus in a manner that could be defined as “beyond the law”, but never “exceeding” it.

É por isso que a implementação de planejamentos tributários agressivos, sendo as empresas “agentes morais”, sujeitos de direitos objetivos da personalidade e suas consequentes responsabilidades, não se coadunam com as práticas de empresas socialmente responsáveis. As esferas de atuação e de consistência que envolvem as iniciativas de RC, definindo suas responsabilidades são incompatíveis com a imoralidade tributária.

Sendo a tributação um mecanismo de financiamento de políticas públicas, a evasão fiscal ou mesmo a elisão imoral, consubstanciada nos planejamentos tributários agressivos, viriam a neutralizar quaisquer ações de RC das empresas.

Conclui-se, sob essa perspectiva, que a ausência dessa convergência leva à perda de consistência e unidade dos programas de RC.

f) A RSC é mais do que mera filantropia.

Uma das principais críticas ao modelo de RSC apresentado por Archie Carroll foi a inclusão de uma dimensão filantrópica que seria desejável que as empresas buscassem (SCHWARTZ; CARROLL, 2003, p. 505).

A filantropia normalmente não possui qualquer relação com os objetivos da empresa, mas possui o propósito de criar uma imagem de boa vontade e aumentar a moral dos *stakeholders*. Por esse motivo, alguns autores a denominam de “filantropia estratégica” (PORTER; KRAMER, 2002, p.3).

No entanto, o próprio Carroll reconhece que chamar essas atividades de “responsabilidades” devido a sua natureza voluntária ou discricionária pode ter sido uma “imprecisão” (SCHWARTZ; CARROLL, 2003, p. 505).

De fato, o atual debate sobre RC tende a reforçar que a RC transcende a filantropia e está diretamente vinculada à forma de operar das empresas. A RC é a forma de demonstrar o compromisso que as empresas assumem de fazer o certo por ser o certo, independentemente de existir, ou não, uma lei permitindo ou proibindo determinada conduta.

Como o próprio modelo de Carroll sustenta, a dimensão filantrópica é desejada e funcionaria como “a cereja do bolo” da Responsabilidade Corporativa.

Por isso, Porter e Kramer entendem que projetos filantrópicos, quando desenvolvidos dentro do contexto adequado isto é, quando as doações são direcionadas para criar valor social e econômico, têm o poder de criar um círculo vicioso e de fato, reduzir externalidades existentes, ainda que não provocadas por sua atuação.

3.5 Responsabilidade Corporativa e Planejamento Tributário

No capítulo primeiro, discorreremos sobre como o pagamento de impostos é fundamental para a existência de uma sociedade humana organizada. Como bem observa Silveira (2009, p. 211), “*onde existe comunidade, existe alguma forma de tributação (ubi cives, ubi tributum)*”.

Por esse motivo, o fato de a tributação constituir a viga de sustentação da sociedade, a coloca na essência da Responsabilidade Social Corporativa (JALLAI, 2017, p. 195).

Mas, quando verificamos o relacionamento da tributação com o sustento da liberdade e da economia de mercado, é curioso observar que a minimização de impostos por meio de planejamentos tributários agressivos ainda é considerada uma das principais obrigações que os administradores de empresas buscam executar em nome de seus acionistas. (CHRISTENSEN; MURPHY, 2004, p. 37). A grande maioria das empresas ainda enxerga a tributação como mais um custo a ser considerado quando da elaboração de suas estratégias de negócio, desconsiderando outros fatores, como a sua própria responsabilidade em relação ao pagamento de sua parcela “justa” de tributos”. Verifica-se que a visão de Friedman (1970, p. 6), de que o objetivo das empresas é perseguir o lucro dentro dos limites impostos unicamente pela lei, tem pautado a linha de atuação das empresas em relação aos planejamentos tributários agressivos, até o momento²⁷⁷.

Williams (2007, p. 10) considera, contudo, que a RC é uma maneira de atuar, ou seja, de fazer negócios, e não um 'suplemento' a ser incorporado aos processos comerciais normais. Para o autor, é preciso que as empresas avaliem como a abordagem escolhida para a RC se aplica a todos os aspectos de sua atividade, incluindo o gerenciamento de suas obrigações tributárias.

Faz-se, então, necessário que uma empresa que se apresente como uma organização socialmente responsável possa fornecer uma justificativa coerente para a escolha de suas estratégias tributárias, como o uso de certos planejamentos tributários (WILLIAMS, 2007, p. 10).

Stephen Hahn-Griffiths, “*Chief Reputation Officer*” do Reputation Institute²⁷⁸, ressalta que o que anteriormente era considerado “responsabilidade social corporativa”, tem mudado ao longo do tempo. O executivo observa que, embora as empresas destacassem seus compromissos na área social, acabavam por ignorar outras áreas igualmente importantes, até para que a primeira fosse realizada, como

²⁷⁷ Isso não significa que as empresas desconsiderem responsabilidades como segurança no trabalho, eficiência energética, pegadas de carbono, uso racional da água nos processos produtivos, entre outras questões. A sensibilidade para assuntos sociais e ambientais já é uma realidade. No entanto, como bem observa Arjo Eijdsen (2013, p. 58), a questão dos tributos resta esquecida nos instrumentos de RC.

²⁷⁸ O Reputation Institute é uma empresa prestadora de serviços que faz a aferição e acompanhamento dos níveis de reputação das empresas. Desde 2011, o instituto publica o CSR RepTrak, um estudo anual de empresas com as melhores reputações de responsabilidade social corporativa do mundo. Disponível em <https://www.reputationinstitute.com/>. Acesso em 23 dez. 2019.

suas responsabilidades como empregador e sua responsabilidade ambiental e fiscal. Para Hahn-Griffiths, contudo, “a responsabilidade corporativa é quadrilateral entre responsabilidade social, fiscal, empregadora e ambiental. Essa é a nova rubrica de sucesso.” (VALET, 2018).

Não obstante, Gribnau et al (2018, p. 398) salientam que, até o momento, não há padrões universais estabelecidos para que as empresas possam comunicar sua moralidade tributária em instrumentos de RC.

Na Europa, verifica-se que o debate em torno da inclusão de maior transparência em relação aos planejamentos tributários das empresas nos compromissos de RC têm ocorrido em maior extensão que no resto do mundo.

Diante da consciência de que a tributação é a fonte de financiamento que permite o desenvolvimento sustentável, os cidadãos europeus estão ficando mais sensíveis e interessados no comportamento fiscal das empresas. Isto é, querem saber se as empresas multinacionais estão explorando a sua mobilidade e capacidade de atuação transfronteiriça e usando de suas políticas e de seu poder econômico para elidir impostos.

Da mesma forma, investidores estão mais preocupados com os riscos que a elisão fiscal cria para as empresas em que investem. Na mesma linha, os governos, pressionados a responder às preocupações do público, estão revendo as regras sobre tributação das empresas, gerando um novo fluxo de regulamentação nos níveis nacional, regional e internacional bem como instituindo políticas multilaterais sobre tributação desenvolvidas no âmbito de organismos como a OCDE (ACTIONAID, 2015, p. 9).

Esse interesse, impulsionado pela cobertura da mídia sobre o assunto, tem aumentado significativamente nos últimos anos, criando um sentimento de que é premente incluir compromissos em relação às estratégias tributárias das empresas nos instrumentos de RC.

A organização SustainAbility, por exemplo, ressalta essa ideia em seu endereço eletrônico:

*Companies need to do more than simply manage risk, and instead treat the payment of tax as a key part of their social contract.*²⁷⁹

²⁷⁹ Disponível em: <https://sustainability.com/our-work/reports/taxing-issues/>. Acesso em 16 dez. 2019.

A *Tax Justice Network*, por sua vez, advoga que a verdadeira Responsabilidade Social e Econômica começa com o pagamento da quantia certa de imposto, no país certo, no momento certo (CHRISTENSEN, 2016, p. 1).

Em outra ocasião, declarou que a questão tributária é o elemento que está faltando nos instrumentos de RC. Segundo a ONG, a Responsabilidade Corporativa começa com a conformidade no pagamento de tributos²⁸⁰, uma vez que estes são a contraprestação que as empresas devem à sociedade pelos benefícios que auferem pelo uso de sua infraestrutura, da mão de obra qualificada educada pelo Estado, ou mesmo do arcabouço jurídico que permite a proteção da propriedade intelectual, para citar alguns (EIJSDEN, 2013, p. 58).

Apesar da assertiva acima tratar da responsabilidade das empresas com a conformidade tributária, a dimensão ética da responsabilidade social corporativa demanda mais que o mero atendimento à letra fria da lei. É necessário que as empresas ajam conforme a moral tributária²⁸¹.

E, ainda que seja difícil definir com precisão o que significa uma empresa responsável na área tributária, fica cada vez mais difícil desconsiderar esse debate na sociedade. Veremos mais adiante o que isso significa.

²⁸⁰ Verifica-se nesse caso que a organização está se referindo à evasão fiscal ilícita, mas tal referência não parece invalidar a ideia de que as empresas devem pagar sua parcela devida de tributos como contrapartida pelo uso da infraestrutura oferecida pela sociedade, evitando planejamentos tributários agressivos.

²⁸¹ Em café da manhã organizado pela Deloitte na Holanda, em 15/06/2018, para executivos das áreas de finanças e tributárias, para discutir o assunto de “*responsible tax*”, Caroline Zegers, reconhece que “*it’s very easy to comply with the rules but it’s very difficult to have a discussion about morality because everybody has its own morale.*” Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=wfMImkcvqTM>. Acesso em 17 dez. 2019. A Ernst & Young também adverte seus clientes sobre a necessidade de se engajar no debate. Em publicação sobre riscos reputacionais envolvendo questões tributárias, Jay Nibbe, Global Vice Chair – Tax assevera: “*This third report provides some answers to a question that has vexed corporate tax departments in recent years: How can businesses prepare for, and proactively manage tax risk and the increased reputational risks posed by the ongoing “fair share of tax” debate? It concludes tax executives need to prepare their enterprise to meet imminent demands for greater tax transparency in a world where the information shared with one tax administration will be shared automatically with all of them.*” (ERNST & YOUNG, 2015, foreword)

3.5.1 A nova abordagem da RC em relação aos Planejamentos Tributários Agressivos

Entendendo a dificuldade dos Estados em redesenhar e renegociar regras de tributação tanto internacionais, nacionais ou regionais, que sejam justas e coerentes em um razoável espaço de tempo; que haja uma produção legislativa para fechar as lacunas existentes decorrentes da diversidade de sistemas legais autônomos, bem como a possibilidade constante das empresas em implementar planejamentos tributários agressivos, as organizações não governamentais entendem que, para que as empresas paguem sua parcela justa de tributos, é necessário uma mudança de atitude e abordagem das empresas em relação a suas estratégias tributárias (ACTIONAID et al, 2015, p. 11).

As ONGs propõem que as empresas passem a abordar a questão tributária de outra forma, pois o comportamento tributário responsável exige uma mudança nas funções, objetivos, políticas e práticas de trabalho de uma empresa multinacional.

Isso porque, entendem que as áreas tributárias das empresas possuem, tradicionalmente, duas principais funções: (i) aconselhar sobre como a empresa ou grupo pode organizar seus negócios de modo a minimizar a carga tributária e (ii) gerenciar o risco tributário, buscando garantir que uma empresa esteja em conformidade com a lei tributária (ACTIONAID, 2015, p. 26).

Beloe et al (2006, p. 2) observam que uma abordagem puramente técnica para os planejamentos tributários agressivos dificilmente irá proteger as empresas de serem consideradas irresponsáveis e, conseqüentemente, de danos a sua reputação. Os autores orientam que não cabe mais fazer uma análise sobre a legalidade de um arranjo para fins tributários, mas sim, se aquela estratégia é ou não responsável.

Essa nova concepção de responsabilidade tributária vem, aos poucos, ganhando adeptos e influenciando a mentalidade dos gestores das empresas.

Segundo uma pesquisa realizada no ano de 2005 pela Christian Aid (2011, p. 1) com empresas do FTSE350²⁸², a maioria dessas empresas, naquela época, ainda não consideravam que havia uma ligação entre sua estratégia tributária e sua política de responsabilidade corporativa. Anos depois, quando a Christian Aid conduziu outra pesquisa, naquele momento com as empresas FTSE100²⁸³, este quadro já havia mudado, com a maioria dos entrevistados concordando que o tema do pagamento de impostos em países em desenvolvimento deveria constituir um compromisso essencial nos instrumentos de RC²⁸⁴ (CHRISTIAN AID, 2011, p. 1).

Mas não são apenas as ONGs que vêm pressionando as empresas a serem mais responsáveis na elaboração de seus planejamentos tributários.

Em 2011, a União Europeia adotou uma estratégia para incentivar a responsabilidade social das empresas, com abordagens mais específicas para diferentes setores, reconhecendo explicitamente a importância de se incluir a questão tributária entre os compromissos que as empresas devem assumir em relação a RSC.

Nesse sentido, estabeleceu que:

(...) In addition, the Commission promotes the three principles of good tax governance – namely transparency, exchange of information and fair tax competition – in relations between states. Enterprises are encouraged, where appropriate, also to work towards the implementation of these principles. (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 7).

Essa nova abordagem foi justificada da seguinte maneira:

²⁸² O FTSE 350 é um índice que acompanha as 350 maiores empresas em valor de mercado listadas na *London Stock Exchange* (LSE), sejam elas britânicas ou não. É uma combinação do Índice FTSE 100 das 100 maiores empresas e do Índice FTSE 250 das 250 empresas seguintes.

²⁸³ O FTSE 100 é um índice que acompanha as 100 maiores empresas em valor de mercado listadas na *London Stock Exchange* (LSE). Também conhecido como *Footsie*, o índice representa cerca de 80% do valor de mercado da LSE, a quarta maior bolsa de valores do mundo. É considerado um dos índices de ações mais importantes do mercado financeiro.

²⁸⁴ Empresas como a GSK, Vodafone, Rio Tinto e Anglo American divulgam suas estratégias tributárias e, em alguns casos, o montante de impostos pagos nos países onde operam (ACTIONAID, 2011, p. 1). Em reportagem ao jornal britânico *The Observer*, Andrew Witty, CEO da multinacional farmacêutica GSK, declarou que “*I really believe one of the reasons we've seen an erosion of trust, broadly, in big companies is they've allowed themselves to be seen as being detached from society and they will float in and out of societies according to what the tax regime is. I think that's completely wrong (...) That's one of the great mis-steps of business over the last 20 years. They've allowed it to be perceived that it's all about money. It shouldn't be about that... We want to make a return, yes – we're not a charity. We want to make a good return for our shareholders. But we're going to do it by being in step with society.*”. (THE GUARDIAN, 2011). Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2011/mar/20/andrew-witty-glaxosmithkline-big-firms-detached-society>. Acesso em 16 dez. 2019.

“companies that benefit from the Single Market and generate profits there should pay tax on those profits within the EU, at the place of activity.” (EUROPEAN COMMISSION, 2019, p. 26)

Com esta questão evoluindo firmemente na agenda internacional, empresas e investidores, bem como empresas de consultoria tributária, estão se envolvendo ativamente no debate envolvendo códigos de conduta tributários e a inclusão de compromissos relativos ao pagamento de impostos em seus instrumentos de responsabilidade corporativa (ACTIONAID, 2011, p. 1).

Muito embora haja certo ceticismo quanto ao avanço desta agenda, o fato é que o debate está posto e a sociedade está cada vez mais consciente e atenta.

3.5.2 As razões do negócio para assumir compromissos de responsabilidade tributária como parte de sua RC

Ao final do ano de 2015, a Christian Aid, a Oxfam e a ActionAid publicaram um documento analisando os motivos pelos quais as empresas deveriam assumir responsabilidades de conformidade tributária, apontando os benefícios²⁸⁵ tanto para as empresas quanto para os países em desenvolvimento nos quais elas operam (ACTIONAID, 2015)²⁸⁶. No relatório, essas ONGs encorajam as empresas a olharem a questão de uma forma diferente. Em vez de avaliar a responsabilidade tributária na perspectiva dos custos envolvidos ao assumir compromissos tributários que ultrapassam os estritos deveres impostos por lei, as organizações desafiam as empresas a pensar sobre como tirar proveito das vantagens que podem auferir a partir do pagamento de tributos.

Segundo o relatório, uma das vantagens do comportamento tributário responsável para as empresas é que o pagamento de impostos é um investimento a ser feito nos países em que operam. Ao apoiarem o desenvolvimento da sociedade

²⁸⁵ NO mesmo sentido, autores como Smith: 2014, p. 43-48; Eijdsen: 2013 p. 58-60; Doyle et al: 2009; Beloe et al: 2006, p. 16-17; Davis: 1973, p. 313 – 317, apontam boas razões para que as empresas incluam a responsabilidade tributária em seus compromissos de RC.

²⁸⁶ O relatório está disponível em: https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/dp-getting-to-good-corporate-tax-171115-en.pdf. Acesso em 16 dez. 2019.

e de sua infraestrutura, estão, de fato, promovendo um melhor ambiente de negócios, ou seja, estão investindo em melhor rede de transporte para escoar sua produção, em qualificação da mão de obra, no aumento e na qualidade do mercado consumidor com maior poder de compra, entre outros fatores que contribuem para que seus negócios prosperem (ACTIONAID, 2015, p. 11).

As organizações também fazem referência aos impactos que a atuação das empresas provoca nos direitos humanos fundamentais. As ONGS asseveram que atualmente, está se tornando cada vez mais claro que o comportamento tributário não pode mais ser tratado isoladamente dos compromissos corporativos assumidos em relação ao desenvolvimento sustentável, como por exemplo aqueles estabelecidos pelo Pacto Global das Nações Unidas²⁸⁷ – nem pode permanecer fora do alcance da Responsabilidade Corporativa, o respeito aos direitos humanos, descritos nos Princípios Orientadores para Empresas e Direitos Humanos (UNGP)²⁸⁸ (ACTIONAID, 2015, p. 12).

Isso porque, ao prejudicarem a arrecadação de tributos, os governos ficam privados de fundos suficientes para realizar os direitos fundamentais de seus cidadãos, como por exemplo, a criação de empregos de boa qualidade, a transferência de tecnologia e competências para economias em desenvolvimento; a realização de investimentos, entre outros. Assim, há uma expectativa da sociedade que as empresas atuem de forma responsável em relação ao “devido” pagamento de tributos, respeitando também aspectos morais além das imposições da lei (ACTIONAID, 2015, p. 11).

Por fim, as ONGs chamam atenção para os riscos à reputação que a desconsideração de um comportamento tributário responsável pode provocar para as empresas e para os investidores. A percepção sobre a empresa e seus produtos ou serviços pode ser influenciada por uma publicidade adversa caso a empresa se veja envolvida em planejamentos tributários considerados ilegais e até imorais.

Em estudo conduzido sobre riscos reputacionais, a Deloitte concluiu que o risco de reputação ainda é uma questão estratégica de negócios. Oitenta e sete por

²⁸⁷ Pacto Global: Informações disponíveis em: <https://www.pactoglobal.org.br/>. Acesso em 18 dez. 2019.

²⁸⁸ Disponível em: https://www.ohchr.org/documents/publications/guidingprinciplesbusinessshr_en.pdf. Acesso em 18 dez. 2019.

cento (87%) dos executivos entrevistados para a pesquisa classificaram o risco de reputação como o "mais importante" ou "muito mais importante" e 88% dizem que estão explicitamente focados no risco de reputação como um desafio comercial importante. Há uma constatação de que um risco de reputação que não é gerenciado adequadamente pode rapidamente se transformar em uma grande crise estratégica. (DELOITTE, 2015, p. 2)

Sobre esse aspecto, David Harkness, sócio do escritório de advocacia britânico Clifford Chance, em vídeo publicado em março de 2019 no canal do YouTube,²⁸⁹ aconselha que:

"If you're doing any kind of tax planning, you need to think about (...) how that might be interpreted by public opinion. These days, there is a very significant factor in advising on tax, it's the way that the public opinion and the media and politicians believe that there is some sort of a moral imperative in tax. And that that company should abide by the spirit as well as the letter of the law is really important. If you do the wrong thing or something that is perceived to be the wrong thing, then, there can be severe risk to your franchise and your reputation"

Gribnau et al (2018, p. 399) ressaltam que todas as empresas enfrentam riscos²⁹⁰, uma vez que estes são uma característica da sociedade moderna. Lembrem que os riscos são impedimentos para o alcance de metas e o seu gerenciamento demanda o uso de recursos, cabendo aos gestores corporativos, agindo no melhor interesse das empresas, reduzi-los. E isso também vale para as empresas e seu comportamento tributário.

O risco tributário é aquele definido como "qualquer ocorrência dentro da estratégia tributária, atividades operacionais ou declarações fiscais que leve a um efeito negativo nas metas fiscais ou comerciais, ou que cause danos financeiros ou à reputação inesperados ou inaceitáveis" (GRINBAU et al, 2018, p. 400).

Mas, não são apenas os riscos reputacionais que demandam uma atuação responsável das empresas na área tributária.

Um comportamento irresponsável em relação às estratégias tributárias da empresa pode aumentar os riscos associados a litígios caso sua estratégia tributária seja contestada por uma ou mais autoridades fiscais, com a aplicação de pesadas

²⁸⁹ Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=11OsmxyqX-Q>. Acesso em 17 dez. 2019.

²⁹⁰ O autor define risco tributário como "qualquer ocorrência dentro da estratégia tributária, atividades operacionais ou declarações fiscais que leve a um efeito negativo nas metas fiscais ou comerciais, ou que cause danos financeiros ou à reputação inesperados ou inaceitáveis" (GRINBAU et al, 2018, p. 400).

multas, muitas vezes incidindo cumulativamente²⁹¹. No Brasil, há também o risco de representação para fins penais dos gestores e acionistas, caso seja entendido que houve dolo no planejamento tributário. Na Europa, por exemplo, há risco de as empresas perderem o acesso a contratos governamentais (EUROPEAN COMMISSION, 2019, p. 31).²⁹²

Adicionalmente, Eijsden (2013, p. 59) chama atenção para a possibilidade de riscos de *cash flow*, pois planejamentos tributários muito agressivos podem reduzir a confiança no fluxo de caixa futuro, demandando que a empresa contingencie valores para cobrir eventuais obrigações futuras.

Tais impactos também geram riscos para os investidores, pois como o valor das ações está atrelado ao lucro após os impostos, possíveis impactos tributários podem provocar uma diminuição na confiança dos investidores e consequentemente, queda no preço das ações (EIJSDEN, 2013, p. 59).

Além do aumento dos riscos, há também a possibilidade do aumento da regulação estatal, o que muitas vezes não é desejado pelas empresas. Diante da constatação de que há uma lacuna legal sendo explorada pelos contribuintes na elaboração de um planejamento agressivo, os Estados se mobilizam para promulgar uma norma que possa resolver aquele determinado problema. Mas, mais normas acarretam maior complexidade no ordenamento e maior insegurança jurídica, na medida em que poderá haver diferenças nas interpretações dessas normas e, consequentemente, maiores custos de *compliance* para as empresas.

Gribnau et al (2018, p. 400) salientam que o *compliance* em relação ao pagamento de impostos é uma fonte relevante de riscos para as empresas e, portanto, exige práticas robustas de gerenciamento de riscos. Esses riscos estão normalmente relacionados à incerteza sobre a interpretação da legislação tributária e as consequências resultantes de uma interpretação diferente, tais como:

²⁹¹ No Brasil, o CARF vem aplicando multas isoladas cumulativamente às multas de ofício nos casos de planejamentos tributários, mesmo que não verificado o dolo. Veja Acórdão 1402 – 002.889 de 20 fev. 2018 e Acórdão 9101.002.751 de 04 abr. 2017 que indica uma mudança de entendimento do CARF nesse sentido, contrariando a Súmula CARF n. 105.

²⁹² Embora a Diretiva 2014/23/EU trate especificamente da concessão de contratos a empresas que atendam a determinados requisitos sociais e ambientais (artigo 30 e Anexo X), a questão do comportamento tributário das empresas é abordada explicitamente para os casos de evasão fiscal (artigo 38). A responsabilidade tributária ainda não era exigível à época da edição da norma. Para o inteiro teor da Diretiva veja: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02014L0023-20180101>. Acesso em 18 dez. 2019.

pagamento insuficiente (menor) ou indevido (maior), dupla tributação, falta de retenção, aplicação de juros e multas e danos à reputação, para citar apenas alguns.

Diante do exposto, podemos verificar que há de fato, vantagens para que as empresas repensem a adoção de planejamento agressivos, como parte de suas estratégias tributárias e de responsabilidade corporativa.

É importante ressaltar, contudo, que a inclusão de compromissos em relação a elaborar planejamentos tributários responsáveis não significa que as empresas devam sempre escolher a opção mais onerosa em relação a incidência de tributos em seus negócios.

Pelo contrário. É necessário ter em mente que as empresas devem atender a dimensão econômica de auferir lucros e dar o retorno esperado aos investidores.

Isso quer dizer que é possível e aceitável que as empresas possam se beneficiar das várias alternativas viáveis para estruturar transações econômicas reais que carreguem consequências fiscais diferentes (BELOE et al, 2006, p. 2), desde que o faça com responsabilidade.

Crane et al (2014, p. 557) vislumbram que essa é a nova tendência do mundo corporativo: buscar os lucros em associação ao valor social que podem criar²⁹³. Essa recente visão da RC percebe a responsabilidade social (e tributária) como oportunidades de negócios.

Mas, para além das razões de negócios que abrem novas perspectivas para a atuação das empresas, há também motivos normativos que demandam uma atuação mais responsável das empresas. Esses motivos estão orientados por princípios, positivados na maioria das constituições modernas. Passemos a analisá-los.

²⁹³ Para o conceito de valor compartilhado elaborado por Michael Porter, veja Porter e Kramer (2011, p. 62-77).

3.5.3 As razões normativas para inclusão da responsabilidade tributária nos compromissos de RC

Como já explicitado anteriormente, defendemos aqui que a RC decorre dos valores morais que a sociedade quer ver protegidos e, ainda que mantenha seu caráter voluntário, a expectativa dos *stakeholders* de que a empresa deve agir conforme regras morais, acaba criando uma responsabilidade que deve ser exercida, para evitar riscos de reputação e financeiros.

Isso significa que, para além da percepção e do “interesse” das empresas em orientarem seus comportamentos a normas morais e expectativas da sociedade, no plano normativo, a Responsabilidade Corporativa decorre dos próprios princípios orientadores dos ordenamentos jurídicos, que demandam uma atuação responsável da empresa.

Smith (2014, p. 37) salienta que a motivação para o engajamento das empresas em iniciativas de responsabilidade corporativa deve ser uma mistura das motivações do negócio (*business case*) que reflete os interesses individuais da firma com o desejo de fazer o bem, e ao mesmo tempo, de fazer o certo, simplesmente porque é o certo (*normative case*).

Mas o que seria “o certo”, quando se trata de Responsabilidade Corporativa?

De início, podemos dizer que se trata de respeitar as leis. Mas a RC vai além. De forma mais abrangente, trata-se de respeitar a moral posta, ou seja, de atender a expectativa dos *stakeholders*, ainda que isso implique em alargar o seu rol de obrigações.

Em relação à obediência às leis, é cediço que toda sociedade possui aspirações e ideais que quer ver protegidos. Esses valores contêm metas predeterminadas que legitimam qualquer pretensão normativa que possam viabilizar a consecução dos seus objetivos (BASTOS, 2002, p. 240).

Os valores revelam-se por meio de normas e outros materiais positivos, ora servindo como diretrizes interpretativas, ora como verdadeiras normas ou regras deontológicas de conduta (TAVARES, 2003, p. 23-24). Sua positivação justifica-se para lhes dar uma força normativa que garanta a concretização de seu conteúdo, de modo a evitar que sejam considerados “mera retórica política” (CANOTILHO, 2003, p. 377).

Pois bem. Essas normas, por sua vez, podem ser classificadas como regras ou princípios²⁹⁴, sendo estes últimos, na concepção de Alexy (2008, p. 90-91), verdadeiros “mandamentos de otimização”. Em outras palavras, são “*normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes*” (ALEXY, 2008, p. 90).

Os princípios teriam, segundo Espíndola (2002, p, 73), três funções relevantes: a função fundamentadora da ordem jurídica, a interpretativa e a supletiva.

Pela função fundamentadora da ordem jurídica, os princípios teriam uma “eficácia derogatória e diretiva”. Isso significa que nenhuma norma ou comportamento poderia ferir um princípio constitucional positivado.

Nesse diapasão, os princípios, por sua generalidade, acabam orientando o comportamento moral dos cidadãos e conseqüentemente das empresas. Ainda que não estabeleçam obrigações positivas específicas, são otimizados quando .

Por sua função interpretativa, os princípios funcionariam como verdadeiros “vetores de sentido jurídico” às demais normas do ordenamento (ESPÍNDOLA, 2002, p. 73), orientando as soluções jurídicas para cada caso concreto.

Já a sua função supletiva, fornece subsídios para que se proceda a integração do Direito pelo intérprete, preenchendo os vazios normativos quando necessário.

No entanto, qualquer função atribuída aos princípios, como normas gerais que são, deve ser apreciada em conformidade com o sistema jurídico ao qual pertencem, de modo a imprimir-lhes uma coerência normativa que lhes garanta sua razão de existir.

Quando se trata de avaliar as razões normativas que justificariam a implantação de instrumentos de Responsabilidade Corporativa pelas empresas, verificamos que há no nosso ordenamento jurídico certos princípios que demandam

²⁹⁴ Canotilho (2003, p. 1160) sugere que regras e princípios são duas espécies de normas que podem ser distinguidas por diferentes critérios: seja por seu grau de abstração ou pelo seu grau de determinabilidade, seu caráter de fundamentalidade, sua natureza normogênica ou pela proximidade da ideia de direito que carregam. Diferentemente das regras que expressam especificamente condutas exigíveis da empresa, os princípios estabelecem as orientações gerais para a atuação da empresa. Segundo Alexy (2008, p. 91), “*as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível*”.

uma atuação responsável da empresa, como o princípio da função social, da boa-fé, da solidariedade e da transparência.

Nesse sentido, a própria lei estabelece, também para as empresas, parâmetros normativos de comportamento esperados pela sociedade.

Vejamos em que extensão esses princípios afetam os instrumentos de RC.

3.5.3.1 A função social da empresa

Não se pode negar a importância das empresas no cenário econômico mundial. Seja pelo seu poder econômico e social de gerar riquezas e empregos, seja por seu poder político, capaz de influenciar os governos dos locais onde realiza investimentos.

O reconhecimento de que a empresa se tornou mais que uma mera produtora de bens e se transformou em um poder, detentor de uma força socioeconômica e financeira pujante, demanda uma abordagem que inclua nos seus objetivos, a consideração com interesses sociais para além dos interesses privativos dos sócios.

Assim, como decorrência necessária do reconhecimento da função social da propriedade e da função social do contrato, a função social da empresa foi ganhando relevo. Ana Frazão (2018, p. 5) observa que isso se deu com a consolidação do Estado Social, quando a função social da propriedade projetou seus efeitos sobre os bens de produção, estabelecendo obrigações da pessoa jurídica com seus empregados, consumidores e com a comunidade como um todo²⁹⁵.

Segundo a autora,

²⁹⁵ Fabio Konder Comparato (1996, p. 41) também identifica a origem do princípio da função social da empresa no princípio da função social da propriedade, esclarecendo que: “*A noção de que o uso da propriedade privada deveria também servir ao interesse da coletividade foi, pela primeira vez, estabelecida na Constituição de Weimar de 1919. Em seu art. 153, última alínea dispôs ela: ‘A propriedade obriga. Seu uso deve igualmente ser um serviço ao bem comum’*”. No mesmo sentido, Calixto Salomão Filho (2002, p. 132-133) explica que “*(...) a ideia de função social da empresa também deriva da previsão constitucional sobre a função social da propriedade (art. 170, inciso III). Estendida à empresa, a ideia de função social da empresa é talvez uma das noções de mais relevante influência prática e legislativa no direito brasileiro. É o principal princípio norteador da “regulamentação externa” dos interesses envolvidos pela grande empresa. Sua influência pode ser sentida em campos tão díspares como o direito antitruste, direito do consumidor e direito ambiental. Em todos eles, é da convicção da influência da grande empresa sobre o meio em que atua que deriva o reconhecimento da necessidade de impor obrigações positivas à empresa. Exatamente na imposição de deveres positivos está o seu traço característico, a distingui-la da aplicação do princípio geral *neminem laedere*. Aí está a concepção social intervencionista, de influência reequilibradora de relações sociais desiguais*”.

a consolidação da função social da empresa foi o advento do Estado Social, que surge, de certa forma, para conciliar o capitalismo com o bem-estar social, além de promover a superação da dicotomia entre direito público e direito privado, para que sejam entendidos no âmbito de uma relação de recíproca complementaridade e dependência, de modo a realçar o compromisso dos direitos subjetivos privados em assegurar o bem-estar comum. (FRAZÃO, 2018, p. 5).

Daniel Sarmiento (2004, p. 69) esclarece que no Estado Liberal, a Constituição não abordava temas relativos às relações privadas, que eram reguladas pelo Código Civil, pautado pela proteção da segurança jurídica – vital aos interesses da burguesia. Foi com o advento do Estado Social que o legislador passou a intervir no campo privado, editando normas de ordem pública que limitavam a autonomia da vontade em prol de interesses coletivos, consagrando a solidariedade e estabelecendo deveres e direitos oponíveis aos atores privados.

Foi, portanto, a partir da publicização do direito privado²⁹⁶ que os textos constitucionais, no mundo todo, passaram a estabelecer limites à atividade econômica dos empresários,²⁹⁷ dividindo a responsabilidade pela existência social entre Estado e a própria sociedade.

No Brasil, a Constituição consagrou os princípios fundamentais e da ordem econômica no art. 170 e incisos, de modo a dar efetividade à função social da empresa. Isso quer dizer que a atuação da empresa deve estar condicionada à realização dos objetivos da ordem econômica, qual seja, a livre iniciativa, a defesa do consumidor, dos direitos sociais e do meio ambiente, bem como a valorização do trabalho humano.

Mas, o simples fato da função social da empresa ter sido consagrado como princípio constitucional, não foi capaz de resolver, por si só, o problema “*sobre a possibilidade de os poderes e faculdades que caracterizam os direitos subjetivos coexistirem com*

²⁹⁶ Nesse sentido, Eros Grau (2017, p. 238) ressalta que a função social “por ser uma função, ou seja, poder-dever, o Direito Privado passa a ter algo que até então era exclusivo do Direito Público: o condicionamento do poder a uma finalidade.”

²⁹⁷ Segundo Sarmiento (2004, p. 191-192), a possibilidade de ponderação de direitos individuais e interesses coletivos marca a passagem do Estado Liberal para o Estado econômico, que considera a dimensão comunitária do homem como ser social. Nas palavras do autor, “*No Estado Liberal, (...), o núcleo da proteção outorgada à autonomia privada centrava-se na proteção do patrimônio individual e nos direitos que lhe são correlatos, no Estado Contemporâneo, o foco deve se deslocar para a esfera das decisões existenciais, de caráter afetivo, sexual, religioso, artístico, ideológico, etc., abrindo espaço para limitações muito mais extensas e profundas às liberdades de contratar e de desfrutar de direitos patrimoniais, como a propriedade, desde que estas se justifiquem em função da necessidade de promoção da igualdade substantiva ou de outros valores solidarísticos*”.

deveres positivos em favor da coletividade” (FRAZÃO, 2018, p. 5). Para que a função social da empresa, de fato, produza os efeitos esperados, é necessário que seu âmbito de incidência extrapole a propriedade dos bens de produção para alcançar também o controle e a administração das empresas.

No Brasil, a Lei 6.404 de 1976 em seu artigo 116, parágrafo único²⁹⁸ estabelece que o acionista controlador da sociedade deve usar o seu poder para “fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social”, acrescentando que “tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.”²⁹⁹

O artigo 154³⁰⁰ da mesma lei reforça os deveres do administrador e a observância à função social da empresa no exercício de suas funções³⁰¹.

²⁹⁸ BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976 - Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

- a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e
- b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

²⁹⁹ Interessante notar que, desde 2015, a Harvard Business School, que prepara um *ranking* com os 100 melhores CEOs do mundo, passou a incluir, além dos indicadores financeiros e de desempenho, outros quesitos para avaliar os executivos. Questões ambientais, sociais e de governança (ESG, na sigla em inglês) estão sendo considerados na elaboração da lista. Além disso, o peso desses critérios na avaliação aumentou, passando de 20% para 30% da pontuação de cada um. (VALOR ECONÔMICO. 25 out. 2019. Por Barbara Bigarelli. Disponível em: <https://valor.globo.com/carreira/noticia/2019/10/25/60percent-dos-melhores-ceos-de-2019-nao-possuem-mba.ghtml>. Acesso em: 03 dez. 2019.

³⁰⁰ BRASIL. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976 - Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

³⁰¹ Tal abordagem dada pela lei de sociedades anônimas foi influenciada pelas ideias que se formaram nos Estados Unidos, a partir do século passado (BORBA, 2003, p. 134). A exposição de motivos da Lei de S.A, esclareceu: “ (...) f) atento ao fato básico de que as instituições mercantis – sobretudo na escala que a economia moderna lhes impõe – revestem-se de crescente importância social, com maiores deveres para com a comunidade em que vivem e da qual vivem, o Projeto introduziu o fato novo do dever de lealdade dessas instituições, imposto como norma de comportamento a controladores e administradores, para com o país; nesse dever

Mais recentemente, o artigo 49-A, parágrafo único do Novo Código Civil³⁰² ressaltou os deveres da empresa de estimular empreendimentos para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

E não é apenas no Direito Empresarial que a função social da empresa encontra sua concretização. A Lei de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) estabelece a responsabilidade empresarial pelos produtos e serviços que coloca no mercado, mas vai além para abranger também a proteção ao meio ambiente (CDC, art. 51º) e os interesses econômicos da sociedade (CDC, art. 4º). As Leis de Antitruste e de Propriedade Industrial, bem como o direito do trabalho, para citar mais alguns, também visam à realização da função social da empresa, limitando a atuação das empresas para a proteção do mercado e da livre concorrência bem como a proteção dos direitos sociais e valorização do trabalho.

Como se pode perceber, o princípio da função social da empresa, é, portanto, um norte à atuação das corporações ao definir seus deveres perante a sociedade em diversas áreas. E, nesse sentido, a empresa passa a ter um objetivo ampliado que transcende a mera produção de lucros para os acionistas, para elevar-se à condição de instituição destinada a exercer o seu objeto social, orientada para atender, de forma equilibrada, aos interesses dos acionistas, dos empregados e da comunidade (BORBA, 2003, p. 134).

Nesse contexto, a função social possui uma dupla finalidade. A primeira é a de *“estabelecer restrições ao exercício de direitos subjetivos e liberdades que, por mais que estejam em aparente conformidade com o direito, sejam contrários às finalidades e princípios maiores do ordenamento jurídico”* (FRAZÃO, 2018, p. 24).

estão iguais empresas nacionais ou estrangeiras que aqui funcionem, de forma a construir o embasamento legal para um Código de Ética da grande empresa, nacional ou multinacional, o qual tende a constituir-se em imperativo da ciência universal.” E continua: (...) *“O princípio básico adotado pelo Projeto, e que constitui o padrão para apreciar o comportamento do acionista controlador, é o de que o exercício do poder de controle só é legítimo para fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e enquanto respeita e atende lealmente aos direitos e interesses de todos aqueles vinculados à empresa – o que nela trabalham, os acionistas minoritários, os investidores do mercado e os membros da comunidade em que atua.”*

³⁰² BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Essa dimensão negativa da função social decorre da vedação ao abuso de direito e do desvio de poder ³⁰³, visando ao adequado equilíbrio entre poder e responsabilidade (FRAZÃO, 2018, p. 26).

Por outro lado, para além de estabelecer deveres negativos às corporações, estes impostos como limites à atuação da empresa em relação à sociedade, há que se destacar a segunda finalidade da função social que é o estabelecimento de deveres positivos para as empresas. Neste caso, o princípio impõe ao titular de um poder, o dever de exercê-lo em benefício de outrem e não apenas de não o exercitar em prejuízo de outrem (GRAU, 2017, p. 243).

Para Sarmiento (2004, p. 365), se a tutela dos interesses da sociedade ficasse restrita à proteção dos poderes públicos, a garantia desses direitos seria praticamente inócua, uma vez que podem ser afetados e comprometidos por todos. Daí a necessidade de reconhecer obrigações positivas, de caráter prestacional dos particulares para a proteção de direitos constitucionais transindividuais, como a proteção ao meio ambiente, bem como o patrimônio artístico, histórico e cultural, por exemplo.

A concepção de que as empresas possuem uma função social é também reconhecida pela comunidade internacional. Após uma iniciativa frustrada, em 2003, da Subcomissão das Nações Unidas para os Direitos Humanos de adotar um documento intitulado “Normas da ONU sobre as Responsabilidades das Empresas Transnacionais e outros Empreendimentos Privados com relação aos Direitos Humanos”, o Conselho de Direitos Humanos da ONU solicitou ao Secretário Geral que nomeasse um Representante Especial (RESG) para investigar questões de relevo existentes nas relações entre direitos humanos e empresas.

John Ruggie, da Universidade de Harvard, foi nomeado em 2005, e após uma pesquisa abrangente nessa área, lançou uma proposta de marco normativo para a imposição, às corporações, de responsabilidades em direitos humanos. Ruggie sugere que as empresas têm, em essência, apenas a responsabilidade de respeitar os direitos fundamentais.

³⁰³ Comparato e Salomão Filho (2005, p. 364) explicam que o desvio de poder pressupõe a falha do objetivo ou finalidade impostos pela lei ou *aberratio finis legis*. O desvio de finalidade é preocupante dada a dificuldade dos prejudicados confirmarem a ilicitude do ato praticado.

Bilchitz (2010, p. 210) entende que a posição de Ruggie estabelece apenas “obrigações negativas” às empresas, ou seja, que sua atuação deve evitar “ferir os direitos fundamentais de outras pessoas através de suas ações ou das ações daqueles com quem estão associadas”. Sem embargo, o autor critica a posição de Ruggie (apesar de entender que o professor de Harvard, no afã de obter consenso da comunidade internacional, sacrificou premissas importantes para chegar às suas conclusões), apresentando argumentos para comprovar que a responsabilidade das empresas vai além da mera observância a obrigações “negativas” para evitar danos, mas possuem também um “dever a cumprir”. Ou seja, a obrigação de contribuir ativamente para a realização dos direitos fundamentais. O autor ressalta que

“Aceitar o marco minimalista de Ruggie, tal como está, significaria reduzir em muito nossas expectativas em relação às empresas, e também à possibilidade de transformar o nosso mundo, da situação atual de grandes diferenciais no bem-estar, em outro, que ofereça a possibilidade de realização dos direitos de todos”.

Contudo, importa também ressaltar que as obrigações decorrentes do princípio da função social, que incidem de modo cogente sobre a atividade empresarial não podem ser consideradas de modo abrangente e estão restritas ao objeto social da empresa. Não se pode olvidar que a função precípua de uma sociedade é gerar valor aos seus acionistas³⁰⁴. Por isso, não se pode perder de vista que a função social não tem como objetivo transferir os deveres do Estado para as empresas ou transformá-las em instrumentos para a consecução de fins sociais. Tampouco deve prevalecer sobre os direitos e interesses individuais. A função social da empresa serve para conciliar os interesses da empresa com os da sociedade.

Carla Osmo (2006, p. 275) salienta que a função social não está relacionada à filantropia. Ao contrário. O princípio está intimamente ligado à atribuição originária da empresa de propiciar lucros aos investidores, sem deixar de observar os objetivos estabelecidos pela constituição. Esse conjunto de direitos e deveres (originário e laterais) configura a faculdade de exercício da atividade econômica.

³⁰⁴ Comparato e Salomão Filho (2005, p. 365) observam que o lucro, deixa de ser percebido como o fruto da propriedade do capital “para exercer a função de prêmio ou incentivo ao regular desenvolvimento da atividade empresarial, obedecidas as finalidades sociais fixadas em lei.”

A função social da empresa, portanto, é uma orientação normativa que demanda uma atuação ética e responsável da firma, delimitada ao seu objeto social, com atenção às leis vigentes.

É importante também ressaltar que a função social da empresa encontra limites. Daniel Sarmiento (2003, p. 309) observa que existem dimensões da autonomia da vontade que não podem ser sobrepujadas pela vontade das maiorias. Citando a “Teoria da Justiça” de John Rawls, Sarmiento (2003, p. 306) justifica que:

os princípios políticos que deveriam reger a estrutura básica de uma sociedade justa atribuíra absoluta prioridade à proteção, igual para todos, das liberdades individuais básicas. Só depois de assegurado plenamente este princípio de maximização das liberdades passar-se-ia à aplicação do segundo princípio de justiça, que ele chamou de ‘princípio da diferença’, segundo o qual as desigualdades econômicas deveriam ser distribuídas de forma (a) a beneficiar as pessoas menos favorecidas e (b) a manter sempre abertas oportunidades iguais para todos³⁰⁵.

É preciso, no entanto, frizar que a função social da empresa não pode ser confundida com responsabilidade social. Enquanto a primeira incide sobre a atividade empresarial de forma obrigatória, decorrente de uma imposição legal, a responsabilidade social é o comprometimento voluntário das empresas com valores morais e para a realização de atividades não relacionadas a sua finalidade, constante do objeto social, mas sim, aquelas também esperadas por seus *stakeholders*.

A Responsabilidade Corporativa, portanto, possui uma abrangência mais ampla que a função social, para incluir a observância a preceitos éticos e a normas morais que estariam fora do alcance da função social. Isso significa que a empresa não precisa ficar limitada às obrigações relacionadas às finalidades constantes do seu objeto social. Ela poderá firmar compromissos muito mais abrangentes, de forma voluntária, com vistas a construir uma imagem positiva perante a sociedade e seus *stakeholders*, pautada por sua responsabilidade social.

Os instrumentos de Responsabilidade Corporativa são a maneira de a empresa dizer à sociedade que, além da observância às normas positivadas no ordenamento jurídico daquela sociedade, os valores morais que se propagam do

³⁰⁵ Reconhece o autor, entretanto, que Rawls, na obra posterior intitulada Liberalismo Político, revisa a prioridade absoluta que havia conferido ao primeiro princípio, entendendo que, para sua satisfação, é necessário que pelo menos as necessidades básicas dos cidadãos estejam atendidas. A solução, para Sarmiento (2003, p. 310) é a ponderação dos direitos individuais com os direitos coletivos, de modo a evitar totalitarismos que podem ocorrer quando os “interesses” da sociedade são colocados acima de seus membros.

princípio da função social, ainda que não expressamente positivados, também serão respeitados e protegidos.

Pode-se dizer, portanto, que a Responsabilidade Corporativa é um desdobramento, uma decorrência esperada, do princípio da função social.

3.5.3.2 O princípio da boa-fé³⁰⁶.

A concepção de uma empresa socialmente responsável envolve o agir com ética e boa-fé. Mas o que isso realmente significa?

Na lição de Judith Martins-Costa (2015, p. 39) a boa-fé apresenta diversos sentidos que nem sempre são empregados para conceituar o mesmo fenômeno jurídico.

A autora ensina que o termo “boa-fé” é utilizado, por vezes, como princípio ou como conceito indeterminado integrante de regra jurídica. Nesse sentido, possui uma acepção objetiva, sendo empregado como *standard jurídico* (boa-fé como pauta da conduta devida) ou mesmo como regra de comportamento.

O conceito de boa-fé é também utilizado em sua acepção subjetiva, como crença e/ou estado de ignorância (MARTINS-COSTA, 2015, p. 39).

Daí se verifica que a boa-fé compreende duas concepções. A subjetiva e a objetiva e que, embora distintas, não são antagônicas, porquanto complementares entre si.

Enquanto a boa-fé objetiva visa primordialmente a estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais (apesar de transcender para outros ramos do direito, incluindo o tributário)³⁰⁷, a boa-fé subjetiva refere-se ao caráter psicológico dos sujeitos, suas convicções e verdadeiras intenções das partes nos negócios jurídicos.

Em outras palavras, a boa-fé subjetiva é aquela na qual o indivíduo pratica um ato, ignorando seu caráter ilícito. A boa-fé objetiva, por sua vez, deve ser

³⁰⁶ Não temos o objetivo de esgotar a matéria, mas tão somente de estabelecer a relação entre o princípio da boa-fé com os instrumentos de Responsabilidade Social Corporativa, lhe dando uma razão para ser implantado. Para aprofundamento do tema, veja: Martins-Costa, 2015.

³⁰⁷ Nesse sentido, o princípio da boa-fé é efetivado, quando se cumpre com aquilo que foi prometido (ÁVILA, 2006, p. 210).

compreendida como uma norma de conduta fundada na confiança, na proibição do comportamento contraditório e na retidão, funcionando como uma efetiva forma de verificação do abuso de direito e limitando o exercício dos poderes dos contratantes.

Para Ricardo Lobo Torres (2014, p. 593-595), a boa-fé é objetiva quando positivada como princípio moral, cláusula jurídica geral ou norma jurídica.

Sobre as funções da boa-fé, Cláudia Lima Marques (2002, p. 180) esclarece que:

Efetivamente, o princípio da boa-fé objetiva na formação e na execução das obrigações possui muitas funções na nova teoria contratual: 1) como fonte de novos deveres especiais de conduta durante o vínculo contratual, os chamados deveres anexos, e 2) como causa limitadora do exercício, antes lícito, hoje abusivo, dos direitos subjetivos e 3) na concreção e interpretação dos contratos. A primeira função é uma função criadora (pflichtenbegründende Funktion), seja como fonte de novos deveres (Nebenpflichten), deveres de conduta anexos aos deveres de prestação contratual, como o dever de informar, de cuidado e de cooperação; seja como fonte de responsabilidade por ato ilícito (Vertrauenshaftung), ao impor riscos profissionais novos e agora indisponíveis por contrato. A segunda função é uma função limitadora (Schranken-bzw. Kontrollfunktion), reduzindo a liberdade de atuação dos parceiros contratuais ao definir algumas condutas e cláusulas como abusivas, seja controlando a transferência dos riscos profissionais e libertando o devedor em face da não razoabilidade de outra conduta (pflichtenbefreinde Vertrauensumstände). A terceira é a função interpretadora, pois a melhor linha de interpretação de um contrato ou de uma relação de consumo deve ser a do princípio da boa-fé, o qual permite uma visão total e real do contrato sob exame. Boa-fé é cooperação e respeito, é conduta esperada e leal, tutelada em todas as relações sociais.

A boa-fé objetiva pressupõe, portanto, uma atuação proba e leal, de forma refletida, que leva “o outro” em consideração, respeitando seus interesses legítimos, suas expectativas razoáveis e seus direitos. Tal exigência fez surgir obrigações adicionais que ultrapassam o mero cumprimento do acordado para abranger também uma obrigação de conduta (MARQUES, 2002, p. 181-183).

Flávio Tartuce (2013, p. 550) esclarece que esses “deveres anexos ou laterais de conduta”, são inerentes a qualquer negócio jurídico, não havendo, obviamente, necessidade de previsão contratual para que possam ser exigidos. Isso porque, os princípios de probidade e confiança são de ordem pública, conforme enunciado 363 CJF/STJ³⁰⁸. Tal enunciado consagra a boa-fé objetiva como preceito de ordem pública.

³⁰⁸ Na íntegra: “Os princípios da probidade e da confiança são de ordem pública, sendo obrigação da parte lesada apenas demonstrar a existência da violação.”

E é nesse sentido que boa-fé e moral não podem ser apartados. Ensina Judith Martins-Costa (2015, p. 356) que para que a boa-fé possa ser aplicada, faz-se necessário que ela seja avaliada dentro de um contexto, seja moral, contratual ou de responsabilidade:

(...) para a sua correta aplicação, não pode o juiz prescindir da articulação, coordenada, de outras normas integrantes do ordenamento, compondo-as numa unidade lógica de sentido. É preciso recorrer, exemplificativamente, às regras da moral, ou da resolução contratual, ou da responsabilidade civil, ou do adimplemento, ou a tópicos integrantes do direito legislado, como o da "utilidade da prestação" para o credor, ou a que consagra o poder do juiz de reduzir a cláusula penal, ou às regras da exceção de contrato não cumprido e ainda as do abuso de direito, ou a outros princípios ou diretrizes, expressos ou implícitos no ordenamento, como o da moralidade e razoabilidade ou a solidariedade social, ou, enfim, aos cânones de interpretação e integração do contrato, para lograr uma adequada concreção do princípio – adequada porque viabilizadora da inserção, no ordenamento, da nova solução alcançada por via jurisprudencial, e porque afastada do puro e simples voluntarismo judicial.

Luis Roberto Barroso (2009, p. 257-294) observa que a boa-fé se traduz em uma atitude de lealdade e transparência, que não possui a intenção de lesar, locupletar-se ou obter vantagem indevida ou desarrazoada de outrem. A boa-fé, para o ministro, seria a versão jurídica do mandamento ético de respeito ao próximo, do qual se extrai o dever de tratar o outro da mesma forma como gostaria de ser tratado. A boa-fé, nesse sentido, guarda fundamento também em outros princípios constitucionais, como o da solidariedade, da moralidade e da justiça.

Ressalta-se que embora a boa-fé tenha surgido para regular as relações privadas, a elas não se restringe. Taveira Torres (2013, p. 1), citando Karl Larenz, esclarece que ao assumir a condição de verdadeiro princípio geral, a boa-fé objetiva é aplicável a todos os ramos jurídicos, não ficando circunscrita aos limites do “Direito Privado”.

No direito tributário, portanto, espera-se que o contribuinte aja de boa-fé no cumprimento de suas obrigações tributárias e acessórias bem como no exercício de seus direitos.

Nesse sentido, quando se trata de elaborar planejamentos tributários agressivos, na concepção da boa-fé objetiva, a atuação do contribuinte em desconformidade com os padrões de conduta exigíveis, como o exercício do seu direito de liberdade de forma excessiva, caracteriza uma violação do preceito.

Nessa esteira, não é incongruente que os instrumentos de Responsabilidade Corporativa possam compreender obrigações da empresa em relação ao agir de boa-fé na elaboração de seus planejamentos tributários.

Sendo a tributação um dos instrumentos mais relevantes para que os Estados possam concretizar os valores sociais, ambientais e de proteção aos direitos humanos, de forma mais abrangente, é esperado que as empresas possam, de forma ética e, na medida de sua justa parte, contribuir para o custeio das obrigações do Estado.

Quando se trata de Responsabilidade Social, a boa-fé atua em diversos sentidos. De um lado na expectativa dos *stakeholders*, de que os compromissos assumidos voluntariamente pelas empresas serão de fato cumpridos. De outro lado, presume-se que os instrumentos de RC representam a celebração de um contrato, entre a empresa e seus *stakeholders* cujos compromissos, assumidos de livre e espontânea vontade, passaram a vincular a empresa, mesmo não havendo norma que a obrigue.

3.5.3.3 O princípio da solidariedade

Com o surgimento do Estado do Bem-estar social e a conseqüente reaproximação entre ética e direito, a importância da ideia de solidariedade ganhou relevo³⁰⁹, projetando-se com muita força no direito estabelecendo o dever de todos em contribuir para a melhoria da vida em sociedade, seja protegendo o meio ambiente, seja respeitando e valorizando o trabalho humano, seja arcando e pagando a parcela justa de tributos que custeiam a infraestrutura do Estado e a prestação dos serviços públicos.

Para Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 142) o termo solidariedade, apesar de possuir vários sentidos, no sentido jurídico, “*remonta à ideia próxima de justiça social, conceito típico do início do século XX*”.³¹⁰

³⁰⁹ Para aprofundamento da leitura sobre a retomada da ideia de solidariedade no pensamento filosófico do direito veja TORRES, 2014, p. 180-186.

³¹⁰ Ricardo Lobo Torres (2014, p. 180) salienta que “ a solidariedade se aproxima da justiça por criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens

É diante dessa noção de justiça que nossa Constituição estabelece, no art. 3º, como objetivo da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Mas, para que tais aspirações sejam possíveis, é necessário que o Estado tenha meios de custar suas atividades voltadas para este fim.

Na lição de Marilena Jamur (2005, p. 490), a noção de solidariedade na Constituição Brasileira se define através de uma tríplice fundamentação: o moral, o econômico e o político:

um *fundamento moral* do sistema de seguridade pública, que é o compromisso da sociedade como um todo, através do Estado, de estender uma rede de proteção mínima de renda ou de oferta de serviços essenciais à vida dos seus membros mais vulneráveis, que se encontrem temporária ou permanentemente incapacitados de obtê-los por seus próprios meios. Um *fundamento econômico*, que é a noção de que a remuneração privada do trabalho, para os que não têm outra fonte de renda, não esgota a obrigação que têm a empresa e a sociedade como um todo de garantir meios mínimos de segurança material aos que venham a sofrer a perda circunstancial ou permanente de sua capacidade laboral; um *fundamento político*, que se traduz no reconhecimento de que as condições básicas de sobrevivência são direitos inerentes à própria condição de cidadania numa sociedade organizada.

Nesse contexto, o conceito de solidariedade apresenta as seguintes orientações para o direito tributário: (i) estabelece o dever fundamental de pagar tributos, de modo que todos possam contribuir para o custeio do Estado (NABAIS, 2012; TORRES, 2014, p. 178) e (ii) funciona como um critério de interpretação das normas tributárias de modo que se possa dar maior concretização ao princípio da capacidade contributiva (ABRAHAM, 2020, p. 122).

Mas a crise do Estado do bem-estar social e o surgimento do Estado Subsidiário de Direito, vem transferindo para a iniciativa privada algumas responsabilidades que o Estado havia outrora assumido, demandando maior protagonismo da própria sociedade.

Talvez por este motivo, é que a ideia de solidariedade tenha sido muitas vezes confundido com filantropia.

Não obstante, os dois conceitos são distintos, sendo a solidariedade, a nova forma de elo social ligada à democracia. Em entrevista sobre o papel da solidariedade no mundo moderno, Laville (2005, p. 1) aduz que “*a partir do momento*

sociais. (...) Solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto”.

em que a democracia abrange todos, com a conseqüente igualdade entre os cidadãos, à caridade sucede a solidariedade”.

Tal distinção entre filantropia e solidariedade marca o nível de envolvimento esperado da sociedade e, em nosso caso, das corporações, com os impactos por ela causados na sociedade.

Laville (2009, p. 310) entende que há dois projetos diametralmente opostos remetidos pelo conceito moderno de solidariedade: a solidariedade filantrópica, que, segundo ele, *“remete à visão de uma sociedade ética na qual os cidadãos, motivados pelo altruísmo, cumprem seus deveres uns para com os outros voluntariamente”*. O segundo projeto envolve a solidariedade como princípio de democratização da sociedade, sendo resultante de ações coletivas.

O autor ressalta que a filantropia envolve apenas ações paliativas, cujo objetivo é a pacificação social, mas que acaba por se tornarem um instrumento de poder e dominação, contribuindo para a manutenção da desigualdade.

A segunda forma de solidariedade, baseada na ajuda mútua, por outro lado, pressupõe uma igualdade de direitos de todos em que nela se engajam (LAVILLE, 2009, p. 310).

Na mesma linha, Marcus Abraham (2020, p. 122) aponta para a importância de se afastar a concepção subjetiva da solidariedade, no sentido filantrópico e de caridade, e reforçar o seu viés objetivo, compreendido como dever jurídico. A obrigação de solidariedade não é, portanto, encarada como um dever de consciência, mas um dever estabelecido pelo direito que visa a limitar a exploração sem limites do mercado e do meio ambiente.

E é aí que entre o papel da Responsabilidade Corporativa. A concepção de Responsabilidade Corporativa com as suas dimensões econômica, jurídica, ética e filantrópica engloba todas essas vertentes: tanto o dever jurídico de respeitar as normas e princípios positivados, quanto a observar padrões morais de comportamento esperados pela sociedade. A RC pode incluir também uma dimensão filantrópica, mas não se restringe a ela.

A RC vai além de mera filantropia e caridade para abranger, nas atividades das empresas, a obrigação de agir moralmente e de modo a provocar impactos positivos na sociedade.

Visser (2010, p. 20) advoga que a RC deverá estar no DNA das corporações para orientar a maneira como as empresas atuam. E, citando David Packard, cofundador da Hewlett-Packard, ilustra o entendimento:

Why are we here? Many people assume, wrongly, that a company exists solely to make money. People get together and exist as a company so that they are able to accomplish something collectively that they could not accomplish separately – they make a contribution to society.

E é nesse sentido, que a RC pode ser um instrumento concretizador do princípio da solidariedade.

3.5.3.4 O Princípio da Transparência Fiscal³¹¹

As empresas que se dizem responsáveis devem poder comprovar que estão agindo como esperado por seus *stakeholders*. Assim, quando tratamos de Responsabilidade Corporativa, a transparência se apresenta como a ferramenta para garantir a concretização dos compromissos assumidos pela empresa, na medida em que permite que a sociedade possa acompanhar o seu cumprimento.

Busca-se, por meio da transparência, a valorização da responsabilidade dos indivíduos no exercício de seus direitos e obrigações, tendo como norte, os princípios da solidariedade e boa-fé.

Nesse sentido é que a disponibilização de informações da empresa por meio de seus relatórios de Responsabilidade Corporativa está cada vez mais abrangente. Os relatórios passaram a contemplar não apenas informações do balanço para fins de investimentos ou recolhimento de imposto de renda, mas também ações sociais, ambientais, entre outros. A distribuição dessas informações também está mais ampla, com a divulgação dos relatórios nos websites das empresas para quem tiver interesse. Para se ter uma ideia, Crane et al (2008, p. 402) ressaltam que muitas empresas, como a Nike e a GAP, por exemplo, passaram a realizar auditorias para

³¹¹ Cabe aqui fazer uma ressalva sobre a terminologia empregada. O Princípio da Transparência Fiscal não deve ser confundido com as Regras de Transparência Fiscal. Tais regras, também compreendidas como Normas CFCs (ou *Controlled Foreign Corporation Rules*) foram desenhadas para anular os efeitos do desvio de rendimentos para países de tributação favorecida, quando a intenção foi evitar a tributação por meio da “interposição de sociedades no exterior, entre os contribuintes e a fonte produtora dos rendimentos, com o objetivo de afastar a plena aplicação do regime de tributação da renda em bases universais” (BIANCO, 2007, p. 22).

avaliar as condições sociais nas fábricas de seus fornecedores para prevenir e mitigar a exposição de práticas antiéticas.

A importância desses relatórios vem aumentando paulatinamente dada a utilização por investidores, pela direção da empresa e por agências de classificação que passaram a considerar fatores ambientais, sociais e de governança corporativa em suas avaliações de desempenho e risco (KPMG, 2017, p. 2).

Esse movimento de transparência e maior divulgação de informações tem utilizado relatórios anuais com informações financeiras e não financeiras unificadas, de modo a comprovar não apenas o desempenho financeiro da empresa, mas também seu desempenho social e ambiental. Brown et al (2006, p. 3) acredita que com isso, as empresas esperam transmitir uma imagem de preocupação e sensibilidade com as três dimensões da responsabilidade social: econômica, ambiental e social.

Em uma pesquisa realizada pela KPMG em 2017 com 4.900 empresas transnacionais, de mais de 16 diferentes segmentos e localizadas em 49 países, verificou-se que das 250 maiores empresas do mundo, cerca de 75% divulgam suas atividades de Responsabilidade Corporativa³¹².

Vale observar, contudo, que é ainda muito incipiente o movimento da sociedade civil para que as empresas passem a divulgar informações sobre suas estratégias tributárias.

Na maioria dos países, a divulgação dos compromissos assumidos em instrumentos de RC ainda é voluntária. No entanto, tem-se verificado uma tendência pela regulamentação na elaboração desses relatórios. Hess (2008, p. 47) acredita que só assim as informações poderão ser comparadas e de fato, confiáveis, evitando que as empresas só reportem informações positivas ou que as informem de um ponto de vista que as faça parecer bem.

A KPMG (2017, p. 6), em seu relatório conta que:

Nas muitas entrevistas que realizamos para esta pesquisa, a regulamentação surgiu como um tema claro e recorrente. Escutamos como governos e bolsas de valores do mundo – da América Latina ao Japão, EUA e UE, da Índia à Taiwan – estão trazendo novas camadas de regulamentação para divulgação de informações ambientais, sociais e de governança (ESG). Ouvimos como os indicadores voluntários estão

³¹² O relatório chama atenção para o fato de que quando as maiores empresas assumem tais compromissos, as demais companhias as seguem.

migrando rapidamente, em alguns países, para divulgações com requisitos obrigatórios.

Em paralelo, empresas que possuem programas de Responsabilidade Corporativa estão sendo pressionadas por seus *stakeholders* para atuarem de forma ética, também no plano fiscal, demandando que seus programas de RC contemplem medidas de transparência fiscal de forma voluntária.

Nesse contexto, é esperado que as empresas possam comprovar que estão recolhendo a sua parcela “justa” de tributos” nas jurisdições onde realizam suas atividades.

E, nessa esteira, o princípio da transparência no direito tributário se coaduna com o nível de transparência desejado pelos *stakeholders* das empresas, quando da elaboração de seus instrumentos de Responsabilidade Corporativa e também quando da divulgação das informações que viabilizem a verificação do agir ético também na esfera tributária.

Ricardo Lobo Torres (2014, p. 253-254) ensina que a o princípio da transparência, no direito tributário, é um princípio constitucional implícito que exerce papel legitimador do ordenamento, “orientando a positivação das normas jurídicas segundo as ideias de clareza, abertura, simplicidade e publicidade”.

Mas, ainda que o Estado deva atuar com clareza e abertura tanto na sua atividade legislativa e instituidora de normas tributárias, bem como no controle e execução da atividade arrecadatória, Torres (2014, p. 255) atribui à sociedade a principal responsabilidade de agir de forma transparente, de modo a afastar a “*opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos*”.

Com o tema do combate aos planejamentos tributários abusivos e agressivos em voga no centro das atenções da comunidade internacional, a OCDE assumiu, mais uma vez, papel de destaque no fomento a regras de transparência e fiscal e troca de informações.

Em 2011, a OCDE publicou o relatório *Tackling Agressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*, por meio do qual já advogava que a resposta para a abordagem aos planejamentos tributários agressivos é a “disponibilidade de informações tempestivas, específicas e abrangentes” (OECD, 2011b, p. 12). Para tal, acredita que a melhor maneira de obter essas informações é por meio da atuação “incentivada” ou voluntária dos contribuintes.

Entre as várias iniciativas da comunidade internacional em fomentar a transparência das finanças dos contribuintes como ferramenta auxiliar das administrações tributárias, encontra-se o Fórum Global de Transparência e para Troca de Informações para Fins Fiscais³¹³, coordenado pela OCDE, com o suporte do G20 e que conta com a participação de 180 jurisdições.

Desde 2017, os membros do Fórum Global começaram a troca automática de um conjunto pré-determinado de informações sobre contas financeiras de seus contribuintes, o que fortaleceu a capacidade das autoridades fiscais para detectar casos de sonegação fiscal³¹⁴. Cerca de 100 jurisdições já estão trocando informações automaticamente (OECD, 2019c, p. 3). Reputa-se que a iniciativa, por meio do incentivo de programas “voluntários”³¹⁵ de divulgação e investigações fiscais no exterior já ajudaram a identificar cerca de 102 bilhões de euros em impostos (incluindo juros e multas) e estima-se que este número tende a aumentar.

O BEPS também possui iniciativas para aprofundar o nível de transparência no que tange os planejamentos tributários dos contribuintes. Dentre as principais ações do Projeto, a ação n. 12 – *Mandatory Disclosure Rules* visa a estabelecer parâmetros para que os países possam implantar formas mandatórias de declaração de arranjos considerados abusivos ou agressivos. Essas iniciativas já foram implantadas por países como Portugal, Reino Unido, África do Sul, Canadá e EUA, para citar alguns. A ação n. 13 – *Country by Country Reporting (CbC)*, que o Brasil se comprometeu a implementar, tem como objetivo a instituição de um formulário para que todas as grandes empresas multinacionais (MNEs) possam fornecer dados agregados sobre a alocação global de renda, lucro, impostos pagos e atividade

³¹³ Veja mais informações sobre o resultado do Fórum em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>. Acesso em 28 nov.19.

³¹⁴ Sobre esse assunto, veja: Rocha, 2015.

³¹⁵ No original: “*What these strategies have in common is that they either require or create incentives for taxpayers (and in certain cases advisors) to provide the relevant information to the tax administration on a more timely basis. Rather than the tax administration having to invest substantial resources to uncover whether there is an issue and then seeking to establish the issue, it is the taxpayer (and in certain cases advisor) that discloses or “volunteer” the issue. (...) Early detection and resolution create benefits for both the taxpayer and the tax administration, such as fewer routine audits, increased transparency, and a positive impact on compliance culture in general.*” (OECD, 2019c, p. 13)

econômica entre as jurisdições fiscais em que opera³¹⁶. O CbC poderá ser compartilhado com as administrações fiscais de outras jurisdições, para avaliação do uso de preços de transferência.³¹⁷

Entre nós, as mudanças introduzidas pela Lei 12.973 de 2014 passaram a prever tratamento diferenciado a empresas controladas ou coligadas localizadas em países com os quais o Brasil não mantém acordo com cláusula específica para troca de informações para fins tributários. A participação ativa do Brasil no projeto BEPS e os esforços para se tornar membro da OCDE demonstram o apetite do país a adotar regras de transparência alinhadas aos padrões globais.

O que se percebe com essas iniciativas é que para além de serem “voluntárias” ou apresentarem “incentivos” para o cumprimento do envio de informações fiscais para as autoridades administrativas, elas estão se tornando mandatórias aos contribuintes, que devem, cada vez mais, fornecer informações mais detalhadas sobre as estruturas financeiras, operacionais e societárias dos seus grupos.

Não obstante, como bem assevera Rocha (2015, p. 61), o princípio da transparência é um princípio que demanda a ponderação, nos termos da teoria de Robert Alexy, pois tende a colidir com outros princípios fundamentais, como o sigilo fiscal, a proteção de segredos industriais e informações de negócio, para citar alguns. Assim, a busca pela transparência deve se coadunar com suas “limitações fáticas e jurídicas” (ROCHA, 2015, p. 61), impondo que o contribuinte seja protagonista e não coadjuvante no processo de disponibilização de suas informações fiscais (ROCHA, 2015, p. 36).

Na mesma linha, Machado (2009, p. 34) destaca a importância de se observar os direitos fundamentais do contribuinte quando da concretização do princípio da

³¹⁶ O CbC é o relatório que apresenta maior inovação em relação ao nível de informações que já estava sendo exigida pelos países. O escopo foi desenhado para permitir que as autoridades verifiquem se a alocação global da renda do grupo multinacional está compatível com seu nível de atividade econômica.

³¹⁷ No Brasil, a Instrução Normativa 1681/ 2016, alterada pela IN 1709/ 2017 instituiu e disciplinou a obrigatoriedade de entrega anual da Declaração País-a-País (DPP). A declaração país-a-país deverá ser apresentada anualmente por toda entidade residente para fins tributários no Brasil que seja a controladora final de um grupo multinacional, por meio do preenchimento da ECF (Escrituração Contábil Fiscal). A primeira declaração deverá ser entregue na ECF2017 referente ao ano-calendário 2016.

transparência, de modo que se evite que sejam “amesquinhadados” e possam, de fato, dar robustez à relação tributária entre Estado e contribuinte.

A preocupação com a confidencialidade e proteção dos dados é alardeada pelos contribuintes. Pois, como garantir que não serão utilizados para fins outros senão a de dar suporte às atividades de fiscalização das autoridades fiscais? Ou mesmo que dados comerciais sobre preços de insumos e custos de mercadorias vazem, prejudicando a concorrência?

Apesar de fundadas as preocupações sobre como proteger informações que possam impactar sua competitividade nos negócios, verifica-se a importância da transparência para a relação da empresa com a sociedade e com a administração fiscal.

A transparência é importante para demonstrar para a sociedade, a contribuição que estão fazendo para o custeio das atividades do Estado onde operam, permitindo que seus *stakeholders* possam realizar julgamentos de valor sobre as práticas fiscais da empresa.

Por fim, faz-se também relevante para promover a confiança e a credibilidade das práticas tributárias das organizações e dos sistemas tributários, contribuindo para informar o debate público e apoiar o desenvolvimento de uma política tributária desejável.

Não obstante e independentemente do que se advoga, o fato é que a demanda para as empresas fornecerem informações sobre suas atividades (o que inclui seus planejamentos tributários) está ficando cada vez maior e obrigatória.

Trataremos mais detidamente dessas iniciativas de regulação mais adiante no capítulo 4 desta tese.

3.6 A Responsabilidade Corporativa é capaz de coibir os planejamentos tributários agressivos?

Como visto, a RC está frequentemente associada a promessas de conduta ética e responsável por parte das empresas, mas normalmente envolvendo apenas compromissos nas áreas ambientais, sociais e de direitos humanos e geralmente desconsiderando a avaliação de suas estratégias tributárias.

Com efeito, o engajamento em planejamentos tributários agressivos é raramente considerado como parte da RC, muito embora, como já demonstrado, a questão tributária esteja intimamente ligada à promoção dos valores que a sociedade quer proteger e promover.

Arjo Eijdsden (2013, p. 58-59) observa que quando as empresas enxergam os tributos como meros custos de seus produtos, então, trabalhar para diminuir a carga tributária é o mais lógico. No entanto, embora não haja nada de errado em realizar planejamentos tributários para reduzir o valor pago em tributos, nem sempre tal atitude é desejada ou esperada pelos *stakeholders*³¹⁸, como vimos anteriormente.

Assim, apesar de certo ceticismo quanto a real motivação para que as empresas assumam compromissos de maior responsabilidade quando da elaboração de seus planejamentos tributários, acredita-se que a tendência evolua para uma maior adesão por parte das empresas. Seja devido ao aumento de regulação vindo da Europa, demandando maior transparência e responsabilidade por parte das corporações³¹⁹, seja devido a pressões da sociedade civil exigindo a contraprestação das empresas pela atuação em determinada sociedade.

Mas, seriam os instrumentos de RC a melhor maneira de consolidar esses compromissos?

As discussões e estudos sobre a inclusão de compromissos relativos a planejamentos tributários nos relatórios de sustentabilidade corporativa no contexto da RC fornecem conclusões conflitantes e não são conclusivas sobre o assunto.

Segundo Col e Patel (2019, p. 1034) há duas teorias principais que relacionam as atividades de RC a planejamentos tributários agressivos.

A primeira é a teoria da cultura corporativa, segundo a qual todas as decisões da empresa devem refletir a crença do “estar fazendo o que é certo”. Isso quer dizer que uma empresa deve pautar suas atividades de modo a evitar que estas possam causar efeitos negativos na sociedade. As empresas portanto, realizariam atividades

³¹⁸ Jamali et al (2008, p. 446) lembra que as empresas são responsabilizados não apenas pelas *stakeholders* internos, mas também os externos e pela sociedade em geral. Assim, pode haver conflitos entre esses interesses, principalmente no que se refere à tributação. A estratégia de uma empresa para reduzir ou evitar seus impostos pode beneficiar os acionistas, mas às custas da sociedade, uma vez que os impostos são usados, em parte, para infraestrutura governamental e programas sociais.

³¹⁹ Uma demanda normativa da Europa acaba por criar obrigações a empresas multinacionais e àquelas que la operam, influenciando o mesmo comportamento em outras jurisdições.

de RC em benefício de uma variedade de *stakeholders*. A partir daí, Col e Patel (2019, p. 1035) concluem que se o governo também for considerado como um *stakeholder*, então o engajamento em planejamentos tributários agressivos deve ser considerado inconsistente com as atividades de RC da empresa.

Nesse sentido, a teoria postula uma relação negativa entre os níveis de RC e os planejamentos tributários “abusivos”.

Alguns estudos buscaram corroborar essa conclusão. Pesquisa realizada por Harari et al (2013) examinou em que medida os compromissos de RSC assumidos pelas empresas são compatíveis com suas estratégias tributárias. Para isso, os autores examinaram as alíquotas efetivas pagas pelas maiores empresas públicas de Israel (listadas no índice TA-25 do Tel-Aviv Bolsa de Valores) entre 2006 e 2009. Os autores ressaltam que embora a amostragem utilizada para a realização do estudo não fosse significativa para garantir conclusões mais contundentes, os resultados revelaram que as alíquotas dos impostos efetivamente pagos pela maioria das grandes empresas de Israel são significativamente inferiores à alíquota do imposto de renda corporativo no país. (HARARI et al, 2013, p. 43). O estudo ainda mostrou que essa perda potencial excede em muito a soma das doações feitas por essas empresas para a sociedade israelense e conclui pela incompatibilidade da prática de planejamento tributário agressivo com os compromissos com a responsabilidade social (HARARI et al, 2013, p. 43).

Jones e Lay (2017) examinam a relação de elisão fiscal e RSC em um contexto internacional mais amplo, usando dados de classificações de sustentabilidade fornecidos pelo *Ethical Investment Research Services* e uma base amostral de empresas de várias jurisdições. Os autores revelam que encontraram evidências limitadas de uma relação negativa entre os níveis de RSC e a agressividade tributária, mesmo considerando o tamanho da empresa, setor, região, risco, desempenho financeiro e outros fatores. No entanto, a associação não é consistente em todos os proxies de elisão fiscal testados nem nas métricas de RSC utilizadas no seu estudo. Ressaltam também que, quando dividiram a análise de regressão por região, a relação de evasão fiscal com níveis de RSC foi significativa

em relação às amostras da Ásia (incluindo Oceania), mas é insignificante nas amostras norte-americanas, europeias e britânicas³²⁰.

Huseynov e Klamm (2012), por sua vez, conduziram estudo para examinar os efeitos da RC na elisão fiscal em empresas que usam serviços de profissionais da área tributária. Entre outros achados, os autores revelam que encontraram evidências de que a RC afeta a evasão fiscal nas empresas quando estas foram segregadas conforme o seu nível de RSC. Ressaltaram, contudo que empresas com uma forte RSC que têm como estratégia diminuir seus custos, o fazem não apenas em benefício dos acionistas, mas também em benefício da sociedade. Segundo os autores, empresas lucrativas estão melhores posicionadas para participar de atividades de filantropia mas, em alguns casos, concluíram que é socialmente aceitável reduzir o pagamento de impostos. (HUSEYNOV; KLAMM, 2012, p. 804).

A segunda teoria, que é a teoria do gerenciamento de riscos, defende que as empresas aumentam propositadamente suas atividades de RSC para se protegerem contra quaisquer riscos de reputação que possam surgir de práticas agressivas de elisão fiscal (COL e PATEL, 2019, p. 1.036).

A teoria do gerenciamento de riscos, sugere uma relação positiva entre a implementação de instrumentos de RSC e o uso de planejamentos tributários agressivos, fornecendo evidências que empresas que afirmam ser socialmente responsáveis também praticam ativamente a evasão fiscal.

Lanis e Richardson (2012), por exemplo, conduziram um estudo com 40 empresas australianas, metade delas envolvidas em planejamentos tributários agressivos no período de 2001-2006. Os resultados empíricos do estudo demonstraram que empresas que implementam planejamentos tributários agressivos divulgam em maior extensão suas atividades de RSC, provavelmente para aliviar possíveis preocupações públicas decorrentes do impacto negativo suas estratégias tributárias na comunidade ou mesmo para demonstrar que estão compensando a sociedade de outras maneira, por seus planejamentos tributários (LANIS; RICHARDSON, 2012, p. 93).

No mesmo sentido, pesquisa conduzida por Davis et al (2016, p. 47-68) para investigar se a RSC funciona como substituto ou complemento para o

³²⁰ Para outros autores que comungam da mesma corrente de pensamento, veja Narotzki (2016), Hoi et al (2013).

comportamento dos contribuintes em relação aos pagamentos de impostos corporativos revela ter encontrado evidências consistentes de que a Responsabilidade Social Corporativa está negativamente relacionada ao montante de impostos efetivamente pagos no período considerado de cinco anos e positivamente relacionada às despesas incorridas com lobby tributário. Os autores sugerem que, em média, a responsabilidade social corporativa e os pagamentos de impostos atuam como substitutos.

A relação entre RSC e elisão fiscal também foi analisada por Amidu et al (2016) em uma economia emergente. O estudo tem como objetivo verificar se as empresas de Gana implementam planejamentos tributários para reduzir sua carga tributária e financiar a responsabilidade social corporativa. Os resultados mostraram que quase todas as empresas incluídas na amostra daquela pesquisa se envolveram em algum tipo de planejamento tributário durante o período analisado. O estudo também encontrou evidências de que um aumento nas atividades de RSC está associado a um aumento de seus planejamentos tributários, sugerindo que as empresas incluídas na amostra podem usar a RSC como uma cobertura para se envolver em planejamentos tributários agressivos (AMIDU et al, 2016, p. 25-26)³²¹.

No Brasil, seguindo esta linha, podemos citar a análise feita por Godoi (2019, p. 344) da decisão proferida pelo CARF diante do planejamento tributário da multinacional britânica Unilever. O planejamento da multinacional britânica envolvia a segregação das operações de industrialização e comercialização dos produtos de higiene, perfumaria e toucador da empresa, resultando em diminuição substancial dos valores de PIS/COFINS incidentes nesses produtos.

O autor verificou que:

“Na página oficial da multinacional Unilever na internet, afirma-se que a empresa reconhece que os tributos que paga ao redor do mundo têm um impacto significativo no desenvolvimento das dezenas de países em que atua. A empresa também afirma que sua conduta tributária contribui para que o crescimento da empresa seja ‘sustentável, responsável e socialmente inclusivo’. Segundo suas declarações, a empresa pauta-se pelo estrito cumprimento das leis tributárias de cada país, e ‘escolhe fazer isso respeitando não só a letra da lei, mas também o propósito de política tributária subjacente’³²². Pelo menos no que diz respeito ao planejamento

³²¹ Na mesma linha veja Goerke, 2018 e Fisher, 2014, p. 349.

³²² Disponível em: <https://www.unilever.com/sustainable-living/what-matters-to-you/tax.html>. Acesso em 24 fev. 2019 – tradução livre do autor.

tributário da década examinado no presente artigo, os fatos negam peremptoriamente a afirmação da empresa.” (GODOI, 2019, p. 344)

Interessante ressaltar que em 2018, o Reputation Institute³²³ publicou uma lista das 10 empresas com maior reputação em responsabilidade social corporativa do mundo. O instituto entrevistou mais de 230.000 indivíduos na Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Itália, Japão, México, Rússia, Coreia do Sul, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos durante o período de janeiro a fevereiro de 2018 e avaliou 140 empresas³²⁴.

O mais intrigante desta lista é que se percebeu, em primeiro lugar, um declínio de 1,4 ponto, em média, na reputação das empresas, mas também uma evolução da noção de responsabilidade social corporativa, que passou a incorporar a demanda de compromissos não apenas sociais, mas também, ambientais, trabalhistas e tributários. (VALET, 2018).

Em segundo lugar, verificou-se que no ano passado, quando grande parte da comunidade empresarial global estava ainda fazendo a contenção dos danos causados por inúmeros escândalos provocados pela atuação irresponsável das empresas também no aspecto tributário, as grandes empresas da tecnologia, por mais sólidas que pudessem parecer, não ficaram imunes à crise da reputação. Não obstante, enquanto a Apple e o Facebook, viram suas marcas manchadas, o Google parece ter ficado imune, ocupando o primeiro lugar na lista elaborada pelo Reputation Institute (VALET, 2018).

Tendo o Google se envolvido em grandes planejamentos tributários ao redor do Globo e, ainda ser considerada a empresa mais responsável no mundo demonstra que há ainda um longo caminho a percorrer na sensibilização das empresas quanto às suas estratégias tributárias.

³²³ O Reputation Institute é uma empresa prestadora de serviços que faz a aferição e acompanhamento dos níveis de reputação das empresas. Desde 2011, o instituto publica o CSR RepTrak, um estudo anual de empresas com as melhores reputações de responsabilidade social corporativa do mundo. Disponível em <https://www.reputationinstitute.com/>. Acesso em 23 dez. 2019.

³²⁴ Dessas empresas, a Natura foi a única empresa brasileira a constar da lista, ocupando o 4º lugar. As dez empresas do RepTrack de 2018 são: Google, Walt Disney Company, Lego, Natura, Novo Nordisk, Microsoft, Bosh, Canon, Michelin e Ikea, nesta ordem. (Disponível em: <https://www.forbes.com/pictures/5bb7b38c31358e4b2081476f/1-google/#77450aee7441>. Acesso em 23 dez. 2019).

Diante das duas correntes quanto a possibilidade da RC coibir ou não os planejamentos tributários agressivos, analisaremos a questão do ponto de vista do Brasil.

3.6.1 Análise empírica da relação entre RC e Planejamentos Tributários no Brasil

No Brasil, ainda não foi realizado estudo consistente sobre a relação entre a RC e elisão fiscal.

Com o intuito de avaliar³²⁵ o comportamento das maiores empresas brasileiras consideradas socialmente responsáveis em relação a utilização de planejamentos tributários abusivos³²⁶, cotejamos os dados publicados no *ranking* Forbes³²⁷, das empresas mais bem vistas no mundo³²⁸ com as decisões do

³²⁵ Como a amostragem disponível é pequena e, por não ser o objeto de estudo desta tese, as avaliações aqui apresentadas trazem apenas informações para ilustrar e corroborar as teorias existentes e apresentadas nesta tese.

³²⁶ Como o conceito de agressividade ainda não é analisado nos processos administrativos fiscais, consideraremos o envolvimento das empresas em planejamentos considerados abusivos, nesta análise, limitando nossa verificação à dimensão legal da responsabilidade corporativa, o que, de certa forma, expressa também a dimensão ética. Isso porque, não se pode esperar uma atuação ética de uma organização se esta nem atende o que está disposto na lei.

³²⁷ Todo ano, a Revista Forbes publica o ranking Forbes Global 2000, classificando os 2.000 maiores negócios globais com base na média ponderada de receitas, lucros, ativos e valores de mercado das companhias. Em 2019, as organizações, juntas, registraram mais de US\$ 40 trilhões em receita e mais de US\$ 186 trilhões em ativos globais. O Brasil está presente no ranking com 20 empresas, que incluem, nesta ordem da lista global: Petrobrás (50ª posição) Itaú Unibanco (58ª posição), Banco Bradesco (68ª posição), Vale (139ª posição), Banco do Brasil (154ª posição), Eletrobrás (657ª posição) JBS (825ª posição), Itaúsa (859ª posição), Braskem (912ª posição), Oi (1.089ª posição), CSN (1.429ª posição) Cielo (1.478ª posição), B3 (1.486ª posição), CPFL Energia (1546ª posição), Ultrapar Participações (1.637ª posição), Cia Brasileira de Distribuição (1.660ª posição), Metalúrgica Gerdau (1.736ª posição), Suzano Papel e Celulose (1.799ª posição), CEMIG (1.833ª posição) e Sabesp (1.865ª posição). Disponível em: <https://forbes.com.br/listas/2019/05/global-2000-20-maiores-empresas-brasileiras-de-capital-aberto-de-2019/#foto3>. Publicado em 16/05/2019. Acesso em 20 dez./2019.

³²⁸ Em parceria com a empresa Statista, a Forbes selecionou 250 empresas da lista anual das 2.000 maiores empresas do mundo de acordo com critérios como confiabilidade nos produtos e serviços, sua conduta social e sua avaliação como empregadora. Embora 20 empresas brasileiras tenham sido classificadas como as maiores do mundo, segundo o ranking Forbes Global 2000 de 2019, apenas seis delas constam da seleta lista das empresas mais bem vistas. Para coletar esses dados, a Statista entrevistou mais de 15.000 pessoas localizadas em mais de 50 países.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exaradas em relação aos planejamentos tributários relativos ao imposto de renda da pessoa jurídica, nos últimos dez anos.

As empresas mais bem vistas no mundo foram classificadas de acordo com critérios de confiabilidade, conduta social, a força dos produtos e serviços da empresa e o relacionamento com seus empregados (MURPHY, 2019). Podemos inferir, baseando nos aspectos mensurados, que o que foi avaliado é a percepção da responsabilidade social da empresa.

A lista das 250 empresas mais bem vistas no mundo conta com apenas 6 empresas brasileiras no ano de 2019. São elas: Companhia Siderúrgica Nacional – CSN (54ª posição); Cia Brasileira de Distribuição (107ª posição), Vale Mineradora (152ª posição), Cielo (158ª posição), Gerdau (188ª posição) e Braskem (211ª posição).

A partir da identificação da amostragem das empresas a serem avaliadas, passamos, então, à pesquisa da jurisprudência do CARF dos últimos dez anos, para aferir se essas empresas haviam implementado práticas consideradas abusivas ou agressivas.

O resultado encontrado está descrito a seguir:

1º) Companhia Siderúrgica Nacional – CSN (54ª posição na Lista Forbes das empresas mais bem vistas)

A CSN, fundada em 1941, lidera a lista brasileira da Revista Forbes de empresas socialmente responsáveis.

A empresa, em seu sítio eletrônico, ressalta o seu comprometimento com os mais altos padrões éticos para conduzir suas atividades com integridade e em conformidade com todas as normas legais e regulatórias nos países em que atua³²⁹.

O Código de Ética da CSN³³⁰ reforça a ideia do “fazer a coisa certa” e, embora não trate especificamente das questões sobre planejamentos tributários,

Disponível em: <https://www.forbes.com/lists/best-regarded-companies/#782475be124d>. Acesso em 20 dez.2019.

³²⁹ Disponível em: http://www.csn.com.br/conteudo_pti.asp?idioma=0&conta=45&tipo=60845. Acesso em 21 dez. 2019.

estabelece claramente o que deve ser observado por todos os empregados da empresa, o que, deveria refletir em suas estratégias tributárias:

5.1. Assegure a transparência e seja cuidadoso e responsável na relação com acionistas, investidores, analistas de mercado, órgãos reguladores, clientes, fornecedores, colaboradores, parceiros e demais interessados, divulgando informações claras, corretas, acessíveis e de forma justa, que traduzam a realidade e permitam o acompanhamento das atividades e do desempenho da CSN.

(...)

7.1. Mantenha os registros contábeis precisos, completos e verdadeiros, além de demonstrativos financeiros consistentes e em concordância com os princípios contábeis aceitos nos países nos quais operamos e em cumprimento integral com as leis e regulamentos aplicáveis.

(...)

8.2. Preserve os ativos da CSN, incluindo nossa imagem, reputação, instalações, informações, equipamentos e materiais. Utilize-os apenas para os fins a que se destinam.

A análise das decisões proferidas pelo CARF dos autos de infração envolvendo a empresa nos últimos 10 anos, contudo, apontou o envolvimento da CSN em planejamentos tributários que foram considerados abusivos pela turma julgadora.

O processo 10314.722715/2016-11, julgado em 16/10/2018, por exemplo, trata de parceria estratégica com consócio de sociedades japonesas e coreanas, envolvendo a alienação de 40% da participação da Nacional Minérios S.A (“NAMISA”), empresa subsidiária da CSN, por meio de uma empresa veículo (BIG JUMP ENERGY PARTICIPAÇÕES S/A), que nunca existiu, senão no papel.

O acordo celebrado em 30/12/2008³³¹, incluía a venda da participação da NAMISA pela CSN aos investidores coreanos e japoneses pelo valor de US\$ 3,12 bilhões, a serem pagos à vista, e a celebração de contratos de venda de minério de ferro e serviços portuários a serem prestados pela CSN à NAMISA.

Após sua constituição, a BIG JUMP foi utilizada para receber, na data da venda, R\$ 7,40 bilhões entregues pelas empresas japonesa BRAZIL JAPAN IRON e

³³⁰ Disponível em: http://www.mzweb.com.br/csn2016inst/web/conteudo_pti.asp?idioma=0&conta=45&tipo=60845&prSv=1. Acesso em 21 dez. 2019.

³³¹ Esta operação foi alvo de outras autuações fiscais, das quais decorreram os seguintes processos administrativos: 19515.723039/201279 (em face da CSN) e 19515.723053/201272 (em face da NAMISA), além deste processo (em face da CSN) que está sendo aqui analisado. Todas as decisões prolatadas pelo CARF concluíram por manter as autuações fiscais, dada a artificialidade da operação.

coreana POSCO e, no mesmo dia, repassar R\$ 86,56 milhões à CSN, alegando se tratar da compra de apenas 0,7907% do capital da NAMISA, e repassar R\$ 7,28 bilhões à NAMISA, supostamente por lhe estar capitalizando.

De acordo com o acórdão, depois de receber a transferência bancária da BIG JUMP, a NAMISA, no mesmo dia, transferiu todos os R\$ 7,28 bilhões para a CSN a título de "antecipações do pagamento referente a aquisição futura de minério de ferro e de serviços portuários de embarque de minério de ferro para exportação", sem sequer requisitar garantias, fiança bancária ou seguro para o risco de perda desse enorme montante de capital.

Finalmente, no ano seguinte, em uma operação de incorporação reversa, a BIG JUMP foi incorporada documentalmente pela NAMISA e, ao longo de 2009, 2010 e 2011 a NAMISA passou a amortizar o ágio irregularmente constituído pela BIG JUMP para reduzir o seu lucro real, diminuindo, conseqüentemente, sua base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Avaliando-se o planejamento tributário da CSN, a fiscalização entendeu que a constituição da BIG JUMP foi uma simulação para encobrir a real venda de 40% da participação da CSN na NAMISA, e conseqüentemente encobrir o ganho de capital que obteve com a venda, bem como ser um veículo para a geração irregular de ágio em investimentos, para, após ser incorporada, reduzir indevidamente o lucro real e a base de cálculo da CSLL da NAMISA, como também ocorreu nos anos 2009, 2010 e 2011.

O CARF, na mesma linha, justificou os motivos pelos quais entendeu ter havido simulação na operação, conforme extraído do voto do Conselheiro Relator Carlos Cesar Candal Moreira Filho:

Por outro lado, (...) não há como não reconhecer a descaracterização do aumento de capital da NAMISA quando esta se descapitaliza no mesmo dia para, em seguida, obter empréstimo junto à CSN para fazer frente a seus compromissos correntes. Ela é capitalizada com mais de 7 bilhões de reais e opta por antecipar compra de minério por 34 anos e ficar sujeita a obter empréstimo, da vendedora, para adimplir seus compromissos imediatos. Essa atitude seria justificável se houvesse extrema vantagem no negócio, o que em nenhum momento ficou demonstrado.

É o Ilustre Professor quem ensina que deve-se olhar o filme para saber o que pretendiam efetivamente as partes. Além disso deixa clara a posição favorável ao negócio indireto quando, e somente quando, as partes aceitam de forma integral as conseqüências do negócio adotado.

Embora cite que trata-se de negócio atípico, e, portanto, não podendo ser classificado de negócio indireto, entendo que o afastamento de algumas características (causas) de certos negócios podem ser adotados como indícios da real intenção das partes.

Pois bem: (i) a CSN comunica ao mercado que pretende vender 40% da NAMISA a investidores (japonês e coreano); (ii) a NAMISA recebe capitalização de mais de 7 bilhões de reais desses investidores, o que determina a ascensão dos estrangeiros a 40% de seu capital; (iii) no mesmo dia celebra contrato com a CSN de aquisição de minério de ferro por 34 anos, repassando a esta todo o valor recebido pela capitalização, e estabelecendo dois componentes no preço de aquisição futura (P1, parcela adiantada e P2 parcela mutável com o preço de mercado); (iv) o contrato de fornecimento por 34 anos foi celebrado em 30 de dezembro de 2008 e em 29 de janeiro de 2009, descapitalizada, a NAMISA celebra contrato de mútuo com a CSN e recebe desta um bilhão, cento e noventa e três milhões de reais, pagando juros mais baixos que os juros pagos pela CSN pelo adiantamento; (v) nas aquisições de minério em 2009 e 2010 foi aplicada a fórmula P1 + P2 mesmo na tonelagem adquirida que ultrapassou o valor previamente contratado (antecipação), o que evidenciou que P2 era, na verdade, um desconto concedido; (vi) ao término deste contrato, no caso de haver saldo, e somente havendo saldo, este será pago pela NAMISA à CSN a título de indenização pelos investimentos que a CSN fez para honrar o contrato assinado (ou seja, o dinheiro sempre ficará na CSN, ainda que haja desequilíbrio contratual), mas, em não havendo saldo, nada é devido à CSN.

Em que pese o esforço da Recorrente, a anormalidade, embora decorra de decisão dos gestores da Empresa, é indício de que o negócio seria bom somente com a inclusão dos resultados tributários, ou seja, chamando-se o sócio dos momentos ruins ao negócio: o Estado.

Como se verifica, a causa do negócio jurídico era, de fato, a venda de 40% da participação societária da NAMISA pela CSN às empresas BRAZIL JAPAN IRON e POSCO, tendo sido constituída a empresa veículo tão somente para a realização de ganhos tributários que não seriam possíveis caso a “forma regular” da alienação tivesse sido adotada.

Assim, embora a CSN possua um cuidado em expressar seus compromissos com altos padrões éticos e de conformidade, tal orientação parece não incluir a elaboração de planejamentos tributários abusivos (e, quiçá, agressivos).

2º) Cia Brasileira de Distribuição (107ª posição)

A segunda brasileira da lista Forbes, a Cia Brasileira de Distribuição (GPA) é parte do Grupo Casino, e atualmente o maior conglomerado de varejo do país. Com aproximadamente US\$ 6,3 bilhões em valor de mercado a Companhia alega ser a maior empregadora privada do Brasil em seu segmento de atuação, com mais de 99 mil empregados em todo o país³³².

³³² Informações obtidas no sítio eletrônico da empresa disponível em: <https://www.gpabr.com/pt/conheca-o-gpa/quem-somos/sobre-o-grupo/>. Acesso em 20 dez. 2019.

No entanto, muito embora em seu relatório de sustentabilidade do ano de 2018³³³, a empresa declare seu compromisso voluntário de aderir aos princípios relacionados a direitos humanos, práticas trabalhistas, responsabilidade ambiental e combate à corrupção defendidos pelo Pacto Global da ONU desde o ano de 2011, não há qualquer menção no relatório sobre boas práticas em questões tributárias.

Tal postura se reflete nos planejamentos tributários engendrados pela empresa nos últimos 10 anos. A análise da jurisprudência disponível do CARF desde o ano de 2010, identificou alguns processos administrativos decorrentes de autos de infração lavrados contra a empresa para cobrança de IRPJ nos anos calendário 2007 a 2011 em virtude de seus planejamentos tributários.

Segundo o relatório do acórdão de n. 401001.900 proferido na sessão de julgamento de 20 de junho de 2017, os lançamentos citados acima foram realizados pela autoridade fiscal em razão desta ter avaliado indevida a apuração da amortização de ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, resultantes da operação de venda da Companhia Brasileira de Distribuição (“CBD”), pertencente ao grupo brasileiro Pão de Açúcar, para o grupo supermercadista francês Casino Guichard Perachon S.A. (“Casino”).

A fiscalização considerou artificial o conjunto de atos societários que culminaram com a amortização tributária dos intangíveis efetuada pela empresa, bem como indevidas as compensações de prejuízos fiscais realizadas pela CBD, tendo em vista as reversões de prejuízos após as glosas de amortizações do ágio.

O CARF, ao julgar o Recurso Voluntário interposto contra a decisão da 5ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro 1 (DRJ/RJ1) entendeu, por unanimidade de votos³³⁴, manter a autuação, por considerarem os julgadores ter havido, de fato, “falta de propósito comercial” na operação, como se verifica pelo voto do Relator Luiz Rodrigo de Oliveira Barbos, *in verbis*:

O que deduzo é que a recorrente tentou apenas estabelecer o requisito formal do ágio, para aproveitá-lo fiscalmente. Assim, encadeou uma série de operações que tinham objetivo meramente tributário. A Segisor é a real

³³³ Disponível em: <https://www.gpabr.com/wp-content/uploads/2019/05/GPA-RAS-2018.pdf>. Acesso em 20 dez. 2019.

³³⁴ A unanimidade foi alcançada pelas conclusões e, em declaração de voto, a conselheira Livia de Carli Germano expressou sua opinião de que houve, de fato, uma simulação quando da extinção das *holdings* para a formação do ágio.

adquirente do investimento, pois foi ela quem transferiu todos os recursos necessários para que suas holdings adquirissem ações da CBD (dinheiro, ações da própria CBD, ADR's da CBD). As holdings criadas após o processo de reorganização societária Sudaco e Wilkes não possuíam propósito operacional nenhum, como toda holding é, mas se demonstrou que somente foram criadas para internalizar o ágio e amortizá-lo.

A falta de propósito nas operações que internalizaram o ágio torna-se mais patente em relação aos ágios II e III, gerados no exterior para serem aproveitados no Brasil. A formação destes ágios já havia se dado há pelo menos 4 anos antes das operações societárias, sendo que os ágios pertenciam à empresa Segisor, na França. No entanto, após todo esse período em que os ágios estavam na empresa no exterior é que resolveram internalizá-los, com o único objetivo fiscal de amortizá-los.

No entanto, mesmo entendendo ter havido artificialidade na operação, a turma julgadora afastou a qualificação da multa de ofício sob o argumento de

... 'inexistência de simulação e por ausência de comprovação do evidente intuito de fraude por parte da fiscalizada nas operações societárias realizadas com a devida publicidade, tendo inclusive a fiscalização em diversas passagens do termo de verificação fiscal explicitado que a impugnante teria realizado "uma interpretação equivocada da legislação tributária", o que demonstra o reconhecimento de inexistência de intenção em fraudar, motivo de qualificação da multa'.

(...) A aplicação da multa qualificada pressupõe a prática da conduta ilícita e a intenção em lesar o fisco. É uma exceção às condutas praticadas pelos contribuintes. Não pode a exceção virar a regra. No caso concreto, não há nenhum fato indicador da intenção em fraudar o fisco. A empresa utilizou-se de instrumentos legais de operação de reorganização societária com objetivo de reduzir a carga tributária. Não é porque o objetivo, como já visto alhures neste voto, era meramente fiscal, que se deve travestir como conduta fraudulenta. Os atos societários foram todos publicados, a fiscalização teve acesso aos documentos que surgiram na operação societária, não há documentos que se revestem de uma formalidade que se contradiz ao que foi praticado.

Nesse caso, penso ser controvertida a decisão. Ora, verificada a artificialidade da operação ou melhor, a ausência da causa no negócio jurídico, constata-se a simulação, como expresso na declaração de voto da Conselheira Livia de Carli Germano, anexada ao acórdão:

"(...) nos autos há provas apenas de que a extinção de Masmanidis e Vieri ocorreu meramente em termos formais e de que tais sociedades permaneceram "vivas" e atuantes sob os prismas societário e comercial, sob outros nomes e CNPJ. E, se permaneceram vivas, é porque continuaram cumprindo o seu papel de holdings adquirentes dos investimentos com os ágios ora contestados"

Por esse motivo, deve-se concluir que houve planejamento tributário abusivo, o que seria, de certa forma, incompatível com os compromissos do Pacto Global da ONU assumidos "voluntariamente", como já demonstramos anteriormente.

3º) Vale Mineradora (152ª posição)

A Vale S.A. (“Vale”) é a terceira empresa da lista brasileira da Forbes das empresas socialmente responsáveis. Com valor de mercado de USD 68,3 bilhões. A empresa, por meio de seu endereço eletrônico publica suas políticas, declarando que estas estão fundamentadas nos princípios de clareza de papéis, transparência e estabilidade.

Nesse sentido, a empresa esclarece que sua Política de Divulgação de Informações³³⁵ disciplina a divulgação de informações da Vale e suas controladas em aderência às melhores práticas globais de relações com investidores, com observância à legislação específica de países como Brasil, dos Estados Unidos da América e da França. Assim, estabelece que:

a Vale deverá tornar públicas informações estratégicas, administrativas, técnicas, negociais, financeiras ou econômicas capazes de afetar os preços dos seus valores mobiliários e/ou influenciar a decisão dos investidores em mantê-los, comprá-los, vendê-los ou exercer quaisquer direitos inerentes à condição de titulares de valores mobiliários.

Os fatos e atos relevantes a que se refere a política compreende informações sobre processos judiciais ou administrativos, que, podem ser na esfera tributária.

A empresa também possui um Conselho Fiscal que possui a função de órgão fiscalizador independente da Diretoria Executiva e do Conselho de Administração.

Infere-se, por meio da leitura das políticas e códigos de ética da companhia, a orientação para uma atuação socialmente e tributariamente responsável.

Ao analisarmos a jurisprudência do CARF dos últimos dez anos, em relação a planejamentos tributários engendrados pela VALE, a pesquisa realizada não encontrou nenhum processo desse tipo.

Todavia, é importante frisar que isso não quer dizer que a multinacional brasileira não tenha engendrado nenhum planejamento tributário abusivo ou mesmo agressivo. A pesquisa apenas demonstra que a empresa, no período analisado, não teve nenhuma atuação em virtude de um planejamento tributário analisada pelo CARF.

4º) Cielo (158ª posição)

³³⁵ Disponível em: http://www.vale.com/brasil/PT/investors/corporate-governance/policies/Documents/Politica_de_Divulgacao_de_Informacao_Vale_RI.pdf. Acesso em 21/12/2019.

A quarta empresa da lista brasileira Forbes das empresas mais bem vistas é a Cielo. Criada em 1995 e com valor de mercado de US\$ 16,5 bilhões³³⁶ reputa ser a maior empresa de captação de transações financeiras do país, um dos setores mais rentáveis do mercado³³⁷.

Segundo o relatório de Sustentabilidade da empresa, a Cielo possui uma das 50 marcas mais valiosas da América Latina, segundo o *ranking* BrandZ Top 50 LatAm Brands 2017, da Kantar Millward Brown e é a primeira de seu segmento entre as marcas mais valiosas do Brasil, conforme estudo realizado pela revista IstoÉ Dinheiro em parceria com a Millward Brown Vermeer³³⁸. O referido relatório apresenta o desempenho da Cielo no ano de 2017 nas esferas econômica, social e ambiental, além dos principais aspectos de governança e gestão internas e do relacionamento com seus diversos *stakeholders*, com base nos padrões GRI (*Global Reporting Initiative*) – opção essencial³³⁹.

Em relação aos processos administrativos relativos aos planejamentos tributários referentes a IRPJ e CSLL, a pesquisa realizada na jurisprudência do CARF não apontou nenhum processo desse tipo, julgado pelo órgão nos últimos dez anos. Mais uma vez, ressalta-se que que isso apenas significa que a CIELO, no período analisado, não teve nenhuma autuação em virtude de um planejamento tributário analisada pelo CARF e não que seja, de fato, tributariamente responsável.

³³⁶ Disponível em <https://forbes.com.br/listas/2019/05/global-2000-20-maiores-empresas-brasileiras-de-capital-aberto-de-2019/#foto8>. Acesso em 21 dez. 2019.

³³⁷ Disponível em: <https://cielo.gupy.io/#>. Acesso em 21 dez. 2019.

³³⁸ Relatório de Sustentabilidade 2017, p. 6. Disponível em: https://www.cielo.com.br/assets/files/Cielo_RS-2017.pdf. Acesso em 21 dez. 2019.

³³⁹ 93% das 250 maiores empresas do mundo reportam seus impactos econômicos, ambientais e sociais, sendo que 75% delas usam o padrão GRI. Para mais informações sobre os indicadores GRI, veja: <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx>. Acesso em 21 dez. 2019. Interessante notar que os padrões GRI passaram a incluir um novo padrão de relatório para divulgação de estratégias tributárias, como parte de seu portfólio, a partir de 2019. Esse novo padrão de reporte visa a permitir que as organizações possam reportar suas estratégias tributárias, práticas de governança e gerenciamento de riscos tributários, como parte de seus relatórios de sustentabilidade, de modo a atender às expectativas de diferentes *stakeholders*. O relatório também oferece a oportunidade de divulgar o relatório *country-by-country* da OCDE e promove a divulgação dos motivos das diferenças encontradas entre o imposto renda corporativo imposto acumulado e o imposto devido, quando a apuração do imposto for feita com base no regime de lucro real. Veja em: <https://www.globalreporting.org/standards/media/2513/gri-207-tax-standard-2019-factsheet.pdf>. Acesso em 21 dez. 2019

5º) Gerdau (188ª posição)

A Gerdau, uma das poucas empresas centenárias do país, é a maior empresa brasileira produtora de aço e uma das principais fornecedoras de aços longos nas Américas e de aços especiais no mundo, e é a quarta empresa brasileira mais bem vista, segundo a lista Forbes já mencionada. Com valor de mercado de USD 1,8 bilhões, a empresa possui um Conselho Fiscal com a função de fiscalizar e monitorar os atos dos administradores e as demonstrações financeiras³⁴⁰.

Entre os princípios que a empresa declara respeitar, estão o “fazer o que é certo”, segundo preceitos de ética e respeito e “gerar valor para todos os públicos”, de forma sustentável. Não obstante, o relatório de sustentabilidade, para acompanhamento de seus compromissos, no momento desta pesquisa, não estava disponibilizado no seu endereço eletrônico.

Em relação ao envolvimento em planejamentos tributários considerados abusivos pelo CARF, foram encontrados vários processos administrativos em relação aos planejamentos tributários da Gerdau³⁴¹. A maioria deles relativos a glosas de despesas de ágio, cujo aproveitamento, o órgão julgador manteve o entendimento da fiscalização de que eram abusivos.

No processo n. 16682.722732/201638, por exemplo, a 2ª turma ordinária da 4ª câmara da 1ª sessão de julgamento do CARF, recentemente proferiu o acórdão n. 1402003.700 na sessão de 23 de janeiro de 2019, entendendo ter havido falta de propósito comercial no uso de uma empresa veículo para transferência do ágio gerado em uma operação para que pudesse ser aproveitado pela Gerdau.

Neste caso, verificou-se que o ágio criado era válido e legítimo, tendo sido constituído em uma operação, entre partes não relacionadas, de alienação da participação de 28,9% na Aços Villares S.A. da BNDESPAR para a Metalúrgica Gerdau S/A, com efetivo desembolso do valor da compra.

³⁴⁰ Disponível em: <https://www2.gerdau.com.br/quem-somos/governanca-corporativa>. Acesso em 22 dez. 2019.

³⁴¹ Veja: Acórdão n. 1402003.700 de 17/01/2019; Acórdão 1301003.351 de 18/09/2018; Acórdão 1301-002.671 de 06/12/2017; Acórdão 1302-002.349 de 11/10/2017; Acórdão 1201-001.896 de 29/09/2017; Acórdão 1402-002.322 de 23/11/2016; Acórdão 1301-001.434 de 07/11/2014; 9101-002.391, 9101-002.390, 9101-002.389 de 12/08/16; Acórdão 1101-000.709, 1101-000.710 de 22/05/2012.

O que ocorreu, contudo, foi que, as operações que se seguiram, foram consideradas artificiais, com o “único propósito de economizar tributos” em favor do Grupo Gerdau.

Para melhor entender a posição do órgão julgador, as operações que se encadearam foram as seguintes:

1. A empresa Prontofer Serviços de Construção Ltda, cujas ações pertenciam a duas empresas do Grupo Gerdau: a Gerdau Açominas e a Gerdau Empreendimentos Ltda, teve seu capital social aumentado de apenas R\$ 15.790,00, para R\$ 1.656.790,00 pela Gerdau Açominas que detinha 99% das cotas da referida empresa.
2. Em seguida, a Gerdau Açominas transfere suas cotas da Prontofer para a Metalúrgica Gerdau pelo valor irrisório de R\$ 4.804,74, embora a Prontofer tivesse sido capitalizada pouco antes.
3. A Metalúrgica Gerdau realiza novo aumento de capital na Prontofer, integralizando sua participação de 28,88% que detinha na Aços Villares.
4. A Metalúrgica Gerdau cede e transfere para a Gerdau BG Participações S/A, sua participação na Prontofer, que por sua vez, transfere novamente a Aço Villares S/A para a Gerdau S/A, que incorpora, enfim a Prontofer e, em seguida, a Aços Villares, passando a aproveitar o ágio gerado na primeira operação.

Não obstante, o que se constatou da análise dessas operações foi que “os atos envolvendo a empresa veículo, fundamentados em aparente legalidade, na realidade não apresentaram qualquer finalidade empresarial ou comercial”, (Acórdão n. 1402003.700 de 17/01/2019, fl. 6).

Nas palavras do relator Marco Rogério Borges,

Aos contribuintes há toda a liberdade negocial própria das suas atividades, mas deve ser verificado os efeitos fiscais das mesmas, e se for o caso extrapolarem as normas tributárias pertinentes, anulando-os. O que não se admite é criar situações artificiais que visam à economia tributária primordialmente, tentando trazer, como traz na sua peça impugnatória, justificativas negociais para agir assim.

Segundo depreendeu a autoridade fiscalizadora, o ágio existente na Metalúrgica Gerdau S/A não poderia ser transferido para a Prontofer, mas tão somente baixado de seus ativos para reduzir eventual ganho de capital que porventura existisse na liquidação do investimento.

Alguns fatores influenciaram os julgadores a confirmar o auto de infração:

- a) Os atos realizados para aproveitamento do ágio pela Gerdau S/A foram realizados entre empresas do mesmo grupo societário;
- b) Foi utilizada empresa veículo para transferência do ágio, sem que tenha havido nenhum outro propósito negocial para a sua existência;
- c) O laudo de avaliação apresentado pela Metalúrgica Gerdau S/A com o objetivo da subscrição e integralização do capital da Prontofer foi preparado por três empregados da Gerdau Açominas, empresa do mesmo grupo empresarial da Gerdau S/A.

O que se percebe é que tratou-se de um caso de agressividade no planejamento tributário da Gerdau S/A, haja vista que todos os fatos ocorridos foram devidamente constituídos e registrados, na forma da lei. Não obstante, como se vê, os compromissos assumidos nos instrumentos de RC da Gerdau S/A não a impediram de implementar esse (entre outros) complexo e intrincado planejamento tributário para o auferimento de ganhos tributários.

6º) Braskem (211ª posição)

Por fim, a Braskem, sexta e última empresa brasileira a constar da lista Forbes das empresas mais bem vistas no mundo, foi criada em 2002 pela integração de seis empresas da Organização Odebrecht e do Grupo Mariani. Atualmente, a Braskem se intitula como a maior produtora de resinas termoplásticas nas Américas e a maior produtora de polipropileno nos Estados Unidos³⁴², possuindo valor de mercado de USD 9,7 bilhões.

Segundo o Código de Ética da empresa, a Braskem reconhece a importância da atuação responsável por todos os empregados, que “devem estar cientes de que os desvios de suas disposições, seja por ação, omissão ou complacência, prejudicam a sociedade, podem violar leis e prejudicar a imagem e a reputação da Braskem” (BRASKEM, 2018, p. 7). Nesse sentido, o Código exulta que todos “têm a responsabilidade de fazer a coisa certa e usar o bom senso”, nas decisões comerciais diárias da empresa (BRASKEM, 2018, p. 2).

³⁴² Disponível em <https://www.braskem.com.br/perfil>. Acesso em 25 dez. 2019.

Sobre os compromissos de RC da empresa, o Código de Conduta esclarece que

A Braskem foi concebida com um compromisso público de agir de acordo com os princípios do desenvolvimento sustentável. Na Braskem, acreditamos que a sustentabilidade requer que a condução dos nossos negócios de maneira responsável, ética e transparente, gerando resultados positivos para todas as partes interessadas, incluindo clientes, acionistas, investidores, Integrantes, fornecedores, comunidades onde operamos, e a sociedade em geral. Em outras palavras, a Braskem está comprometida com a promoção simultânea do crescimento econômico, preservação ambiental, garantindo a qualidade de vida local, o respeito pela cultura local e seu patrimônio histórico e justiça social.

Diante desta declaração, não se poderia desconsiderar a responsabilidade tributária da Braskem na “promoção simultânea do crescimento econômico e justiça social”, uma vez que, como vimos, a última não se sustenta sem a primeira.

Não obstante, o que se observou, da análise da jurisprudência do CARF nos último dez anos³⁴³, foi que o processo de reestruturação societária da COPENE (posteriormente denominada Braskem) contou com algumas operações que resultaram em aproveitamento de ágios, consideradas, pelo órgão julgador, carentes de substrato econômico e, portanto, artificiais.

O que ocorreu, conforme descrito nos autos do processo de n. 13502.721354/2013-13, foi que a reestruturação do Polo Petroquímico de Camaçari com várias consolidações societárias de cada grupo participante do Polo e que culminaram na reorganização da COPENE/Braskem, muito embora necessárias para conferir melhor capacidade de gestão ao setor petroquímico no Polo de Camaçari e desatar o chamado “nó da indústria petroquímica” brasileira³⁴⁴, tiveram algumas operações considerada anormais pelo CARF, gerando artificialmente ágios que seriam posteriormente amortizados pela Braskem, diminuindo os valores de IRPJ e CSLL a pagar anos subsequentes.

³⁴³ Foram encontrados dois acórdãos relevantes. O Acórdão CARF n. 1401-003.635 proferido na sessão de julgamento de 16 jul. 2019 e o de n. 1201-001.861 julgado em 17 ago. 2017.

³⁴⁴ Antes da referida reestruturação do Polo de Camaçari, devido às várias consolidações societárias de cada grupo participante do polo e um grande número de empresas investidoras, a gestão dos ativos/participações societárias tornou-se complexa e difícil. A COPENE tinha diversos acionistas, embora tivesse seu controle exercido pela Norquisa que, por sua vez, era controlada por diferentes grupos, os quais também investiam diretamente na COPENE. Segundo o relatório do acórdão, essa situação criou uma atrofia na composição societária e na competitividade das empresas do Polo Petroquímico de Camaçari que ficou conhecida como “O Nó da Indústria Petroquímica”.

Para entendermos o planejamento tributário engendrado, é preciso compreender que o referido processo de reestruturação do polo petroquímico foi realizado em três etapas.

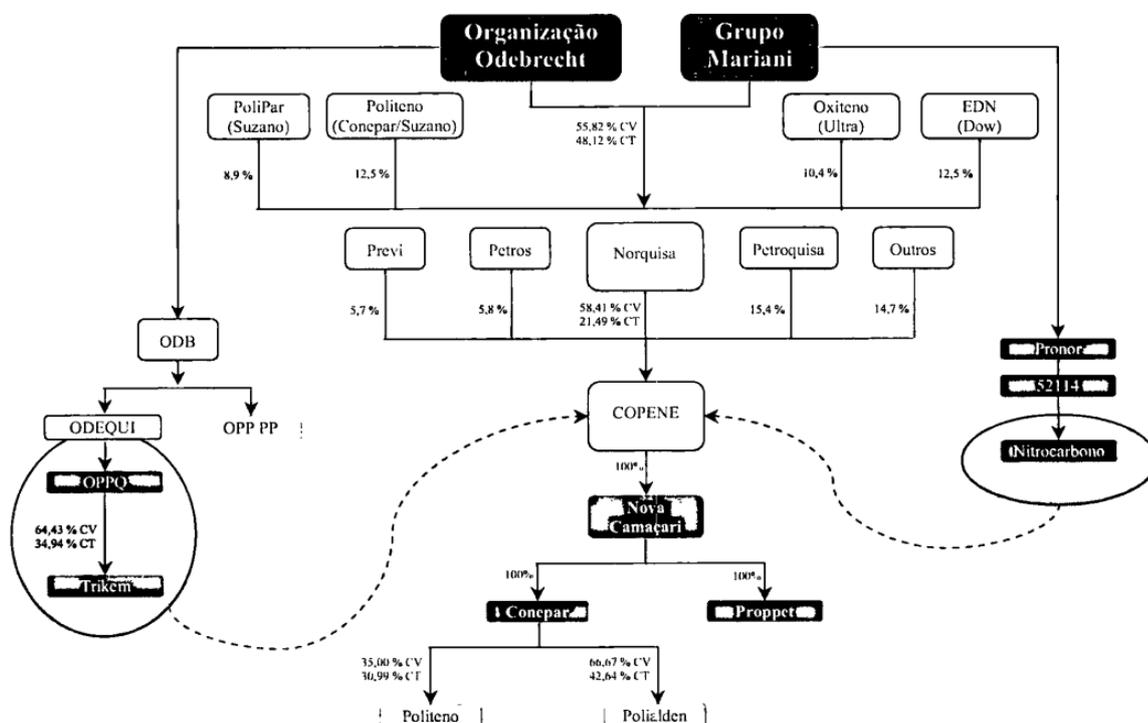
Na primeira etapa, parte dos ativos das indústrias de segunda geração foi integrada na COPENE.

Na segunda fase da reestruturação, procedeu-se a transferência do restante dos ativos das empresas de segunda geração do Polo de Camaçari, mais notadamente as sociedades ODEQUI, OPP-PP, OPP-Química e Triken de propriedade dos grupos Odebrecht e Mariani, para a COPENE.

Por fim, na última etapa, a COPENE incorporou as empresas OPP-Química e Triken, passando a ser denominada Braskem e controlada individualmente pela Organização Odebrecht. A partir daí, os ágios gerados nessas operações passaram a ser fiscalmente amortizados pela Braskem.

De acordo com o voto do relator Carlos André Soares Nogueira, no Acórdão n.º 1401-003.635 (fl. 87), a estrutura societária após a primeira fase estava representada da seguinte forma:

Figura 5. Planejamento Tributário Braskem



Como parte das operações da segunda etapa da reestruturação, as ações da ODEQUI foram alienadas à OPP-PP, gerando um ágio interno (pois tanto a ODEQUI quanto a OPP-PP eram controladas pelo Grupo Odebrecht) fundado em mais valia de ativos e na expectativa de rentabilidade futura de duas controladas da ODEQUI: a OPP-Química e a Triken,

Ocorre que a OPP-PP era uma empresa veículo, que foi capitalizada para a aquisição da ODEQUI pela ODBINV (anteriormente, Odebrecht S/A – ODB).

Após a aquisição das ações da ODEQUI, a OPP-PP passou a ser subsidiária integral da ODBINV.

Mas, o efetivo pagamento não ocorreu. A obrigação de pagar pelas ações da ODEQUI foi registrada em conta de passivo no exato valor devido pela aquisição. Quando a OPP-PP foi incorporada pela Braskem, esta lhe sucedeu na obrigação e o passivo foi registrado no seu patrimônio.

Posteriormente, quando a Braskem incorporou outra empresa, a OPP-Química, como parte das operações de reestruturação, lançou um saldo que a OPP-Química possuía frente à ODEQUI por conta da utilização de Caixa Único da Organização Odebrecht e compensou créditos e débitos.

Em síntese, segundo o relator:

(...) Como se vê, trata-se de débitos e créditos originados entre as empresas do Grupo Odebrecht, todas sob o mesmo controle, e as operações não envolvem efetivo pagamento.

Para se determinar a artificialidade da operação e a formação irregular do ágio, os seguintes fatos foram apontados:

- a) Tanto ODEQUI quanto OPP PP eram controladas pelo Grupo Odebrecht, e ambas eram administradas pelas mesmas pessoas;
- b) houve redução prévia do Capital Social da ODEQUI, com devolução de valores a seus acionistas e sem cancelamento de ações, de modo a aumentar o ágio que seria posteriormente amortizado;
- c) posteriormente, houve aquisição das ações da ODEQUI pela OPP-PP, com vultoso ágio, sem que tenha havido qualquer pagamento;
- d) a própria ODEQUI manteve as ações em tesouraria;
- e) a operação se conclui com a incorporação da OPP-PP, da OPP-Química e da ODEQUI pela Braskem, que permite o encontro de contas contábeis e a "liquidação" das obrigações relativas ao ágio sem qualquer dispêndio.

Prosseguindo na análise do caso, o relator concluiu que:

O que se pode observar, além de qualquer dúvida razoável, é que houve um cuidado, no âmbito formal, de firmar os instrumentos contratuais em determinada ordem cronológica para dar a aparência de validade ao ágio formado artificialmente.

Houve, portanto, um planejamento tributário abusivo, cujos efeitos tributários pretendidos não podem ser opostos ao fisco.

O planejamento tributário abusivo não encontra guarida no sistema jurídico porque configura a tentativa de gerir não os próprios negócios, mas os negócios do Estado, uma vez que pretende fazer os efeitos justributários decorrerem da vontade do sujeito passivo (*ex voluntate*), quando tais efeitos devem decorrer da lei (*ex lege*).

Cumprido ressaltar que a operação de aquisição e controle da OPP-Química pela ODEQUI também gerou um ágio, que foi objeto de outros dois autos de infração, julgados no mesmo processo, uma vez que em virtude da cisão parcial da ODEQUI, os ágios foram internalizados na Braskem. Ao mesmo tempo, a OPP Química também foi incorporada à Braskem, que passou então a amortizar os ágios gerados dessas operações.

Segundo o acórdão essa operação, também foi artificial, engendrada com o fito de reduzir tributos, como se verifica:

as ações da OPP Química que foram adquiridas pela ODEQUI pertenciam, em momento imediatamente anterior às operações, ao banco Credit Lyonnais, situado nas Ilhas Cayman. Entretanto, o negócio jurídico não se deu diretamente entre a ODEQUI e o Credit Lyonnais. Inicialmente, as ações passaram para a propriedade da Odebrecht Investments Ltd (OIL), situada nas Bahamas. A ODEQUI recebeu as ações da OIL e efetuou o pagamento a esta. Nestas aquisições, gerou-se um ágio de R\$ 496.613.537,51, sendo R\$ 73.756.179,57 relativo à aquisição feita em outubro e R\$ 422.857.357,94 em dezembro. Em contrapartida à aquisição das ações da OPP Química, a ODEQUI lançou no passivo uma obrigação para com a OPP Química de aproximadamente R\$ 495.649.000,00, ou seja, aproximadamente o valor do ágio escriturado em seu ativo (R\$ 496,612 milhões) menos o lançamento de amortização contábil do ágio (R\$ 1,229 milhões). A primeira conclusão importante do trabalho da fiscalização é que os recursos necessários para a liquidação da aquisição das ações da OPP Química foram obtidos pela ODEQUI por meio de empréstimo da própria OPP Química. Ou seja, a controlada que tinha patrimônio líquido negativo emprestou dinheiro para a sua controladora para que esta pudesse adquirir as ações da controlada que ainda remanesciam com acionistas minoritários. E, nessa aquisição, gerou-se um ágio de R\$ 496 milhões.

(...) Entretanto, como a OPP Química forneceu os recursos à ODEQUI e esse passivo foi carregado até a incorporação de todas as envolvidas (ODEQUI, OPP PP e OPP Química) na Braskem para um grande "encontro de contas", quem, na verdade, suportou o ônus financeiro dos pagamentos foi a própria OPP Química.

Assim, pelos motivos sintetizados abaixo, entendeu-se que as operações que geraram o ágio foram artificiais, sem substância econômica, provocando efeitos tributários que repercutiram por muitos anos (fls. 96 do acórdão), *in verbis*:

Nessas operações, gerou-se um ganho na ODEQUI, que não foi tributado, mas que possibilitou, por equivalência patrimonial um expressivo resultado para a própria OPP PP, que ainda continuava devendo o valor das ações, e para a sua controladora ODBINV. Ninguém pagou o ágio, mas ele gerou um ganho de equivalência patrimonial de mais de um bilhão para a ODBINV!

As operações foram consideradas abusivas por maioria de votos, no entanto, a qualificação da multa foi afastada neste caso.

Como se verifica pelas empresas analisadas, no Brasil, os instrumentos de Responsabilidade Corporativa, apesar da abrangência dos resultados que pretendem alcançar, percebe-se que a questão tributária está dissociada dos compromissos assumidos para a consecução dos resultados almejados.

Conclui-se, portanto, que a RC, nos moldes atuais, não está sendo capaz de prevenir nem o abuso nos planejamentos tributários e tampouco a agressividade, nos termos já indicados.

3.6.2 Considerações Finais sobre a relação entre RC e Planejamentos Tributários Agressivos

Com o exposto até aqui, parece que, apesar das empresas reconhecerem (ou dizer que reconhecem) a importância de agir com responsabilidade também na área tributária, o foco fica restrito à conformidade da letra fria da lei, muitas vezes fazendo interpretações que fogem de seu espírito e, muitas vezes, atuando legalmente, se aproveitam de lacunas nos sistemas jurídicos para, alcançar benefícios que contrariam as expectativas dos seus *stakeholders*, sendo considerados manifestamente imorais.

Mas, como vimos, tal postura não se coaduna com o conteúdo da Responsabilidade Corporativa. Agir dentro da letra fria da lei não significa agir com responsabilidade, pois negligencia a responsabilidade que as empresas têm por seus impactos econômicos mais amplos.

Uma abordagem responsável vê o imposto não como um custo a ser evitado, mas como um pagamento legítimo da riqueza criada para os países e comunidades que contribuíram para a criação de riqueza em primeiro lugar (BELOE et al, 2006, p. 4).

Agir com responsabilidade significa, portanto, agir em conformidade com a lei e seu espírito, mas também fazer uma interpretação ativa dos princípios normativos que regem a atuação das empresas como a função social da empresa, a boa-fé, a transparência, a solidariedade e a consistência, de modo a fornecer uma base sólida para o cumprimento de suas responsabilidades tributárias, atendendo às expectativas morais de seus *stakeholders* quanto a questões econômicas, sociais e ambientais (BELOE et al, 2006, p. 4).

Mas, como vimos, o caminho a percorrer é longo.

Col e Patel (2019, p. 1.034) acreditam que algumas características, como valores, competências internas ou mesmo características específicas do CEO³⁴⁵ afetam como a empresa define tanto sua agenda de Responsabilidade Corporativa quanto sua estratégia tributária.

Eu iria mais além. Acredito que diante das avaliações realizadas, podemos observar que a maturidade cívica da empresa e da moral da sociedade em que operam, acabam por moldar a cultura da empresa, fazendo com que estas elaborem suas estratégias tributárias de forma mais responsável e consciente das expectativas de seus *stakeholders*.

No entanto, tal cenário ainda está longe de se concretizar. Como as escolhas de se realizar os compromissos e a extensão do engajamento com as áreas escolhidas para a RC ainda fica a cargo de cada empresa, a efetividade dos programas de RC é de difícil mensuração e acompanhamento.

É por esse motivo, que atualmente se discute a necessidade de regulamentação dessas iniciativas. A regulamentação definiria o escopo da RC: o que reportar, como reportar e quando reportar.

Frize-se que a regulamentação da RC não retira o seu caráter voluntário. Apenas estabelece os parâmetros para que uma empresa possa se intular socialmente responsável e cria mecanismos mensuráveis para acompanhamento do cumprimento dos compromissos pelas empresas.

Mas, a quem caberia essa regulamentação? Da própria sociedade e das empresas ou deve o poder público intervir?

Passemos a analisar esses aspectos.

³⁴⁵ *Chief Executive Officer*. O executivo sênior, responsável pela última palavra na tomada de decisões.

4 AS INICIATIVAS DE REGULAÇÃO DA RESPONSABILIDADE CORPORATIVA

Atualmente, a sociedade tem prestado muita atenção na governança das empresas em relação a suas estratégias tributárias.

Temas como transparência tributária, divulgação de informações tributárias e códigos de conduta têm transferido para as empresas a responsabilidade de agir correta e moralmente em relação ao pagamento de tributos, evitando planejamentos tributários, que, embora legais, estariam contrariando outros compromissos “sociais e ambientais” assumidos pelas empresas.

Os códigos de conduta, instrumentos que visam a definir padrões de comportamento, princípios norteadores de conduta e os valores morais e éticos a serem observados por todos os empregados e fornecedores da empresa, são os meios de comunicar à sociedade seus compromissos assumidos.

Desse modo, todos os *stakeholders* (como empregados e fornecedores, por exemplo) podem ser capazes de colocar em prática esses compromissos, bem como avaliar (consumidores, por exemplo) o impacto das ações da empresa tanto internamente quanto externamente (GRIBNAU et al, 2018, p. 400).

Em um mundo altamente globalizado, com a facilidade de deslocamento do capital (principalmente o financeiro), os códigos podem ser uma alternativa para harmonização de uma conduta desejável nos níveis locais e internacionais. Por esse motivo, os códigos de conduta podem alcançar objetivos que a lei (principalmente a internacional) não consegue, especialmente por não ser lei e requerer uma adesão voluntária por parte de quem os adota (MURPHY, 2007, p. 2).

Quando bem implementados, os códigos podem ser uma maneira de elevar o nível dos padrões morais a serem observados pela comunidade empresarial, esclarecendo os princípios que os norteiam e instituindo medidas de monitoramento e penalidades, nos casos de descumprimento.

Mas como deve ser feita a elaboração e implantação desses compromissos? Quem possui legitimidade para definir seus parâmetros?

Passemos a analisar essas questões.

4.1 A Regulamentação Privada

As interdependências econômica e tecnológica provocadas pela globalização dos mercados criaram uma série de problemas que excedem o escopo da soberania estatal e que não podem ser resolvidos unilateralmente pela ação legislativa dos governos nacionais, como, por exemplo, o combate aos planejamentos tributários agressivos aos quais se reputa a erosão das bases tributárias dos Estados e o deslocamento de lucros para outras jurisdições diferentes daquelas onde foram gerados.

Além disso, a normatização doméstica para enfrentamento desses problemas cerrega o desafio de estabelecer normas sem que estas imponham às indústrias nacionais encargos regulatórios que restrinjam a sua competitividade (KNILL e LEHMKUHL, 2002, p. 47).

Soma-se a esta dificuldade, a própria resistência de setores importantes da economia doméstica em aceitar uma maior carga regulatória. Cerny (1995, p. 597) observa que quanto maior o poder de um setor ou atividade econômica específica e quando os interesses desses atores divergem da atuação estatal, “*mais a autoridade, a legitimidade, a capacidade de formulação de políticas e a eficácia de implementação de políticas dos Estados são desafiadas por fora e por dentro*”.

Assim, diante da impossibilidade ou da falta de interesse dos Estados em legislar sobre determinadas matérias³⁴⁶, vêm surgindo maneiras alternativas de regulamentação da governança das empresas. Algumas localizadas “acima” do Estado, na forma de normatização internacional, e outras “abaixo” do Estado, por meio dos esforços de organizações não governamentais em estabelecer padrões de conduta a serem seguidos pelas empresas (ABBOT e SNIDAL, 2009, p. 45).

Verifica-se, a partir daí, uma participação crescente de outros atores não governamentais influenciando ou exercendo um papel regulatório que outrora estava restrito ao poder dos Estados.³⁴⁷ Em outras palavras, o papel regulatório que era

³⁴⁶ Rhys Jenkins (2001, p. 1) acredita que as mudanças ideológicas da década de 1980 e a globalização da atividade econômica fizeram com que os Estados estivessem menos dispostos e menos capazes de desempenhar muitas das funções reguladoras nos últimos anos.

³⁴⁷ O crescimento da regulamentação civil representa, para Koenig-Archibugi (2004), um esforço político para estender a regulamentação a uma ampla gama de práticas comerciais globais para

normalmente exercido pelo Estado, devido a sua posição formal como legislador, cedeu espaço, no cenário internacional, às Organizações Internacionais,³⁴⁸ bem como, às organizações da sociedade civil que, ao perceberem o desequilíbrio entre direitos e obrigações das empresas multinacionais, o mau comportamento dessas empresas em diversas áreas e a capacidade corporativa de implementar ações, passaram a pressionar para que as empresas aceitassem maior responsabilidade social global (RUGGIE, 2004, p. 511).

Cerny (1995, p. 597) observa que as estruturas e processos políticos e econômicos que surgiram nesse sentido possuem características relevantes. São frequentemente (embora nem sempre) mais transnacionais e multinacionais do que estatais (e, por isso, mais inclusivos), possuem um impacto potencialmente maior que o do Estado, no que se refere ao alcance de resultados em áreas importantes e permitem que os atores e suas posições sejam decisivamente autônomos em relação ao Estado. Ademais, possuem uma dimensão altamente relevante ao pressionar empresas globais a internalizar algumas de suas externalidades negativas (mais frequentemente nas áreas sociais e ambientais)³⁴⁹ e aumentar a provisão privada de alguns bens públicos, tornando-se parte de um “domínio público global emergente³⁵⁰” (VOGEL, 2010, p. 68).

as quais o escopo ou a eficácia da autoridade governamental nacional e internacional é atualmente fraca, limitada ou inexistente. Abbott e Snidal (2009, p. 7) reputa o crescimento dessa participação ao surgimento de um “triângulo de governança” global (Estado, empresas e ONGs) mais complexo, no qual os estados não são mais a fonte exclusiva da autoridade reguladora global. Para o histórico de desenvolvimento da regulação da atividade corporativa, veja JENKINS, 2001, p. 1-6.

³⁴⁸ Jenkins (2001, p. 5) esclarece que não se deve confundir os códigos de conduta corporativos com os códigos internacionais propostos na década de 1970, particularmente o Projeto de Código da UNCTC. Estes últimos foram vistos como um meio de regulamentação das empresas transnacionais por órgãos internacionais, que apoiariam ou suplementariam a regulamentação estatal nacional. Os códigos de conduta corporativos são iniciativas voluntárias adotadas pelo próprio negócio, que podem variar de declarações vagas de princípios de negócios aplicáveis a operações internacionais a esforços mais substanciais de autorregulação.

³⁴⁹ A escolha das áreas de compromisso, como já vimos, depende da indústria e expectativa dos *stakeholders*.

³⁵⁰ Ruggie (2004, p. 519) esclarece que a interação das organizações da sociedade civil e empresas transnacionais na área da Responsabilidade Corporativa gera e está criando novas expectativas sobre o papel da empresa privada na sociedade. Apesar da desconfiança e da retração das empresas, de um lado e dos “temores de barganhas faustianas” por parte da sociedade civil de outro, o autor observa que esse relacionamento se institucionalizou, marcando uma nova instância de um desenvolvimento histórico mais amplo – um domínio público global recém-emergente que não é mais coincidente com o sistema de Estados. O autor define esse novo domínio público global como “uma arena institucionalizada do discurso, contestação e ação organizada em torno

Nesse sentido, os impactos sociais, econômicos e ambientais provocados pelas grandes empresas, o que inclui a elisão tributária passaram, de alguma forma, a ser vistos como questões de responsabilidade corporativa para deixarem de ser objeto da ação legislativa do Estado (JENKINS, 2001, p. 1). Em outras palavras, as próprias empresas ou suas associações comerciais passaram a estabelecer os padrões de conduta a serem observados por seus empregados, fornecedores e administradores.

4.1.1 O que concerne a Regulamentação Civil?

Jeremy Moon (2014, p. 87) assevera que a Responsabilidade Corporativa desponta tanto como uma maneira de fazer negócios como uma maneira de ampliar as agendas de governança das empresas para incluir outras responsabilidades além daquela de gerar lucros aos acionistas. Esse novo cenário, denominado de “nova governança”, refere-se à forma pela qual as empresas são administradas atualmente e conta com uma maior participação da sociedade civil e de associações empresariais no estabelecimento de padrões de comportamento esperados das empresas, criando obrigações a serem seguidas, em paralelo ao papel do Estado.

Os compromissos assumidos em decorrência da Responsabilidade Corporativa são formalizados por meio de “códigos de conduta”, verdadeiros instrumentos de autorregulação, por meio dos quais as empresas assumem compromissos, comunicam sua missão e estabelecem obrigações que estariam fora do escopo da regulamentação estatal.

Apesar dos códigos de conduta serem geralmente estabelecidos internamente pelas próprias empresas, muitas vezes estas buscam, nas associações e outras instituições civis, uma diretriz ou modelos na elaboração de

da produção de bens públicos globais”. Esse domínio público global emergente, constituído por interações entre atores não estatais e Estados, permite a expressão direta e a busca de uma variedade de interesses humanos, não apenas aqueles mediados (filtrados, interpretados, promovidos) pelos Estados. Para o autor, o novo domínio público existe em formações espaciais não territoriais que ultrapassa fronteiras e está ancorado em normas e expectativas, bem como em redes e circuitos institucionais encontrados dentro, através e além dos Estados.

seus códigos de conduta para lhes dar maior robustez e credibilidade perante seus *stakeholders*.

Assim, dada a credibilidade de algumas organizações e entidades da sociedade civil entre os consumidores, comunidades locais, e outros *stakeholders*, as empresas, passaram a recorrer às associações e ONGs³⁵¹ para auxiliá-las na elaboração de seus códigos de conduta. Estas últimas, por sua vez, com o intuito de influenciar determinado setor, estabeleceram padrões mínimos a serem observados, na tentativa de garantir certa mensurabilidade.

A busca pela parceria com outras empresas, por meio de associações, para estabelecer os compromissos do código de conduta de uma indústria, também é preferível, quando a assunção de obrigações que ultrapassam o estabelecido por lei pode diminuir a competitividade ou aumentar custos.³⁵²

De acordo com Vogel (2010, p. 72), o número e o escopo dos regulamentos civis globais começaram a se expandir significativamente durante os anos 90 e, atualmente, existem regulamentos privados que definem padrões para práticas comerciais "responsáveis" para praticamente todos os setores globais e *commodities* comercializados internacionalmente.³⁵³

³⁵¹ Um exemplo é a regulamentação pela GRI (*Global Reporting Initiative*), um dos instrumentos mais utilizados para reportar os compromissos de Responsabilidade Social Corporativa no mundo, que passou a incluir um novo padrão de relatórios para divulgação de estratégias tributárias, a partir de 2019 e que inclui a possibilidade de divulgação do "*country-by-country reporting*" estabelecido no Plano de Ação n. 13 do BEPS, da OCDE.

³⁵² Em visão contrária, Peloza e Falkenberg (2009, p. 110) acreditam que a visão predominante entre gestores parece ser na utilização da RC como vantagem competitiva de modo a fornecer benefícios econômicos à empresa.

³⁵³ Os mais comuns ou conhecidos são: SA8000 (Social Accountability 8000) e a AA1000 (AccountAbility 1000), Global Reporting Initiative (GRI), Fair Labor Association, International Standards Organisation's ISO 26000 – Social Responsibility International Standards, Organisation's ISO 14001, Environmental Management System, o UN Global Compact, entre outros.

4.1.2 Os Desafios da Regulamentação Civil

Crane et al (2014, p. 488) observam que as empresas não possuem o monopólio de estabelecer unilateralmente as responsabilidades corporativas que querem assumir. As expectativas dos governos, da sociedade civil e do próprio mercado pressionam as empresas a considerar as necessidades e interesses de todos os *stakeholders* relevantes quando da elaboração de seus códigos de conduta.

No entanto, a escolha final de que compromissos serão assumidos e quais as estratégias a serem implementadas, é sempre privativa da empresa³⁵⁴.

Por esse motivo, a RC é muitas vezes percebida como uma forma “branda” de regulamentação. Em outros termos, os governos, em vez de impor uma norma cujo cumprimento será exigido, incentivam as empresas a assumirem compromissos voluntariamente, de modo a promover as metas sociais almejadas.

Mas, como vimos, ao longo dos anos, praticamente todos os setores de atividade econômica acabaram por definir padrões privados para auto-regulamentação.

Essa grande proliferação de vários tipos de códigos de conduta acabou por dificultar o estabelecimento de um padrão único a ser seguido e, conseqüentemente, a mensurabilidade e a comparabilidade de seu cumprimento.

Nesse sentido, a existência de um variado número de instituições oferecendo soluções diferentes para o mesmo problema vem demandando mais coordenação e cooperação da sociedade civil, colocando-se como mais um desafio a ser enfrentado. Não por acaso, vem surgindo uma discussão sobre a necessidade e a viabilidade de regulamentação da Responsabilidade Corporativa pelo poder público.

Isso nem sempre significa estabelecer os padrões a serem seguidos pela empresa, o que implicaria na própria criação legislativa, mas sim, definir o que deve constar nos instrumentos de RC para que possam ser considerados como tal, bem como os benefícios, ou sanções no caso do descumprimento desses compromissos.

³⁵⁴ Exceto, obviamente nos países onde a RC é regulada pelos Estados.

A ameaça de regulamentação pública, criando verdadeiras obrigações a empresas, com a aplicação de sanções pelo seu decumprimento, induz as empresas a observarem, de fato, os padrões de autorregulação estabelecidos de modo a evitar que os Estados possam intervir³⁵⁵.

Mas essa tentativa de excluir a participação dos Estados na regulamentação da RC encontra certas dificuldades que passaremos a analisar a seguir.

a) A multiplicidade dos padrões estabelecidos pelas associações e/ou organizações civis para definição de responsabilidades

Como vimos, as organizações civis e ONGs, buscando advogar por suas causas e promover suas agendas, organizam-se para exercer um papel de coordenação e cooperação para elaboração dos códigos de conduta das empresas.

Além disso, pesar dos esforços da comunidade empresarial e da sociedade civil em avançar na agenda de regulamentação dos códigos de conduta, atualmente, não há um padrão universal para que as empresas possam elaborá-los, o que acaba por comprometer as vantagens de sua instituição, já que não podem ser comparáveis e, conseqüentemente, mensuráveis.

Dessa forma, quando há outros atores, além das próprias empresas, envolvidos na elaboração dos códigos de conduta, os desafios são ainda maiores, pois, como os interesses de todos os potenciais signatários podem ser diferentes, há sempre a necessidade de coordenação de todas as partes envolvidas.

Além disso, qual a verdadeira força e legitimidade da regulamentação civil?

b) A legitimidade das associações e/ou organizações civis para definição de responsabilidades

Abbot e Snidal (2009, p. 18) observam não se pode desconsiderar que nem sempre as organizações civis representam o interesse público ou interesses

³⁵⁵ Vogel (2010, p. 69) adverte, contudo, que não se pode perder de vista as ligações importantes existentes entre regulamentos civis e estatais. Os regulamentos civis geralmente estabelecem aos seus signatários corporativos o compromisso fundamental de obedecer às leis do país onde operam e muitos regulamentos estão baseados em orientações de organizações intergovernamentais, como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a International Finance Corporation (IFC) Banco Mundial e Organização Internacional do Trabalho (OIT), para citar alguns.

comuns³⁵⁶ de um setor da indústria ou de seus *stakeholders*, o que dificulta o desenvolvimento de um nível de confiança entre eles que permita a negociação mais aprofundada dos compromissos a serem estipulados.

De acordo com Knill e Lehmkuhl (2002, p. 54), a capacidade de influência regulatória das organizações civis é definida por dois aspectos: (i) a força e (ii) o grau de organização dos atores privados.

A força organizacional de cada entidade é que define até que ponto elas são capazes de influenciar, monitorar e sancionar o comportamento de seus membros, ou seja, até que ponto as organizações têm autonomia suficiente para tomar decisões em nome de seus membros e são capazes de garantir a conformidade com os compromissos estabelecidos dentro de um domínio específico (KNILL e LEHMKUHL, 2002, p. 54).

Já o grau de organização refere-se à extensão em que essas instituições estão organizadas ou dispostas a contribuir para a consecução dos objetivos almejados. Nesse contexto, por exemplo, o tamanho do grupo afetado e a extensão em que as organizações podem oferecer incentivos seletivos para a cooperação desempenham um papel importante. O grau de organização também compreende os recursos disponíveis dessas instituições, incluindo as capacidades financeira, pessoal e tecnológica, além de conhecimentos científicos para influenciar as discussões. Pode-se dizer que as entidades que possuem recursos mais apropriados para o desenvolvimento de soluções para determinados assuntos,³⁵⁷

³⁵⁶ Em verdade, nem no sistema de democracia representativa, como a que vivemos, as leis positivadas representam o interesse individual de cada cidadão, uma vez que são promulgadas por maioria de votos. É cediço que os cidadãos possuem valores, interesses e preferências muitas vezes divergentes uns dos outros e, por esse motivo, têm que aceitar o fato de que nem sempre conseguirão passar as leis que gostariam de ter. Em relação às empresas, estas não votam, mas participam do processo democrático influenciando o congresso por meio de suas relações institucionais e práticas de lobby (na concepção legal do termo). Na área tributária, Gribnau (2016, p. 45) assevera que essa matéria é objeto de forte pressão e lobby por parte das empresas, mas reconhece que não existe combinação perfeita entre os interesses corporativos na área tributária e a legislação em vigor. Na regulamentação civil, essa combinação também não é perfeita. Abbot e Snidal (2009 p. 18) ressaltam que, muitas vezes, as ONGs advogam por seus interesses "particulares". E, mesmo quando as ONGs compartilham objetivos comuns, elas representam apenas um segmento dos interesses da sociedade. Além disso, as ONGs também têm objetivos organizacionais, como atração de filiação e captação de recursos, que podem entrar em conflito com suas missões e valores. Por esse motivo, como todas as organizações, as ONGs não estão imunes a "patologias". Assim, o melhor caminho sempre será a coordenação e a cooperação de modo a encontrar o melhor resultado ótimo possível.

³⁵⁷ Tal assertiva pode não ser verdadeira para Organizações Internacionais, que podem dispor de corpo técnico especializado e recursos financeiros para a consecução de suas atividades. Mas,

particularmente no que diz respeito a problemas tecnológicos complexos (KNILL e LEHMKUHL, 2002, p. 54), possuem maior capacidade de influência e acabam por exercer maior protagonismo na regulamentação dos códigos de conduta de uma indústria ou setor.

Nesse sentido, indústrias mais fortes e organizadas terão maior capacidade de estabelecer padrões mais uniformes de RC que outros setores, menos organizados.

c) A definição das responsabilidades

Uma das dificuldades da regulamentação civil é o consenso sobre o que deve constar nos códigos de conduta, principalmente quando se trata da inclusão de uma nova área para compromissos, como em relação à divulgação das estratégias tributárias das empresas.

Para se ter uma ideia, o *Institute of Business Ethics*, em pesquisa conduzida no ano de 2016 com consumidores do Reino Unido sobre quais problemas das empresas que precisam ser observados, constatou que, desde 2012, o primeiro ano em que a pesquisa foi conduzida, o problema da elisão fiscal ocupa o primeiro lugar na preocupação dos britânicos, seguido dos pagamentos vultosos aos administradores das empresas e da necessidade de garantir relações de trabalho justas (INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS. 2013., p. 3).

No Brasil, por sua vez, pesquisa conduzida pelo Instituto Akatu (2005, p. 34), em parceria com o Instituto Ethos em 2005, já indicava que, a qualidade e segurança do produto da empresa, o tratamento dado aos empregados e a observância do "mínimo ético", de que todos precisamos cumprir a lei e pagar impostos, são "sempre importante atributos" na avaliação das empresas pelos consumidores.

Apesar das organizações civis tentarem avaliar quais as questões mais importantes ou desejadas para os *stakeholders* relevantes de determinada indústria ou setor, é fato que nem sempre tais "desejos" são considerados pelas empresas quando da assunção de compromissos nos instrumentos de RC.

apesar da independência de seus membros, como estabelecido em suas cartas de instituição, nem sempre os interesses que estas defendem são tão isentos como querem fazer crer.

É cediço que a grande maioria das empresas prefere não expandir o escopo de suas responsabilidades para incluir questões tributárias, ainda que possuam alta aderência a programas de RC, dada a sensibilidade e complexidade do assunto, a menos que haja alguma forte razão para fazê-lo³⁵⁸.

Diante dos desafios apresentados, ocorre que, normalmente, os modelos estabelecidos pelas organizações civis acabam por estabelecer apenas diretrizes de boas práticas sobre as quais as empresas elaboram seus próprios códigos de conduta.

Como consequência, vários códigos de conduta implantados pelas empresas são bastante vagos, indicando apenas princípios éticos gerais, sem qualquer indicação sobre quais são os efetivos compromissos assumidos e como estes serão implementados (JENKINS, 2001, p. 25).

Newell (2002, p. 910) observa que, em virtude da falta de consistência e força desses instrumentos e das iniciativas fracassadas de implementação de compromissos mais assertivos e robustos no plano internacional (principalmente em relação à responsabilidade tributária, as ONGs começaram a pressionar as empresas multinacionais com mais vigor nos últimos anos, para que haja um maior engajamento em elaborar instrumentos de RC.

Sem embargo, dado o caráter voluntário dos instrumentos, esse é de fato, outro desafio a se analisar.

d) Engajamento das empresas para assumir compromissos

Para que as empresas possam assumir os compromissos estipulados por uma organização civil de forma eficaz, faz-se necessário que aquele determinado padrão seja incorporado nas políticas, operações, contratos, tecnologias e processos das empresas alvo, incluindo procedimentos para avaliar se empregados e fornecedores estão atendendo ao padrão acordado com seriedade (ABBOT e SNIDAL, 2009, p. 22).

³⁵⁸ A ActionAid (2015, p. 13), contudo, reconhecendo a dificuldade em estabelecer o que de fato deve conter nos códigos de conduta das empresas, mais nortadamente em relação aos compromissos na área tributária, ressalta que a abordagem do comportamento tributário responsável deve compreender instrumentos para transparência, avaliação do progresso e mensuração progressiva das melhorias.

Não obstante, Jenkins (2001, p. 26) chama a atenção para o paradoxo de que, muito embora o discurso da Responsabilidade Corporativa esteja repleto de referências aos *stakeholders* da companhia e da necessidade de levar em conta retornos mais abrangentes que os financeiros, na maioria dos casos, o envolvimento das empresas na implementação desses compromissos é mínimo.

Em relação à responsabilidade tributária esse paradoxo é ainda mais evidente. É interessante notar que, a despeito da tributação estar diretamente ligada à viabilidade da oferta de bens e serviços públicos para a sociedade e vários códigos de conduta de multinacionais brasileiras, por exemplo, fazerem referências gerais a compromissos como a promoção do crescimento econômico, da justiça social e da garantia da qualidade de vida local, entre outros, não há, especificamente, em nenhum dos códigos anteriormente analisados nesta tese, compromissos relativos aos planejamentos tributários engendrados. Vimos também que na prática, essa falta de engajamento pode ser comprovada.

O engajamento das empresas em instrumentos de Responsabilidade Corporativa está diretamente ligado ao grau de maturidade de determinada sociedade. Isso significa dizer que, em sociedades em que a população demanda uma atuação responsável das empresas, fiscalizando e se insurgindo contra planejamentos tributários agressivos, o comprometimento das empresas é maior do que em outras sociedades, em que seus membros sejam mais tolerantes³⁵⁹.

Recente estudo da OCDE (2019a) demonstrou que fatores sócio-econômicos como democracia, meritocracia, confiança nos governos, nível de educação dos indivíduos, democracia redistributiva, entre outros fatores (como idade, gênero e até religião) influenciam no nível de responsabilidade tributária esperada.

Por esse motivo, é importante que existam instrumentos de monitoramento e verificação do cumprimento dos compromissos assumidos pela população, de modo a informar e sensibilizar a sociedade.

³⁵⁹ Anne Maina (OECD, 2019e, p. 3), em seus comentários ao relatório condizido pela OCDE, *What drives tax morale?* (OECD, 2013), relaciona o comportamento dos contribuintes à cultura e seu desenvolvimetro histórico: *"I would also like to point out that the taxpayer's behaviour is also influenced by the culture and history of a country. For instance, a country which was colonised and forced to pay taxes to their colonizers may have low tax morale since they tax perceive taxes as a means of oppression by the ruling elite. In the future, it would be interesting to find out if there is any evidence to show the influence of history and culture on tax morale, within the diverse regions and countries involved in the study"*.

e) Monitoramento da conformidade

Kolk e van Tulder (2005, p. 9) observam que quanto mais específicos os compromissos estejam definidos nos códigos de conduta, melhor eles podem ser medidos e, conseqüentemente, monitorados. Os autores ressaltam que o monitoramento aprimora a abrangência e a probabilidade de conformidade dos códigos.

Da mesma forma, Jenkins (2001, p. 25) aponta que a adoção de um código de conduta envolvendo uma declaração de princípios sobre o comportamento nos negócios não implica, necessariamente, a aplicação desses princípios nas operações da empresa. Segundo o autor, para que os compromissos assumidos sejam significativos, o código de conduta deve ter métodos claros de implementação e meios para garantir que seja cumprido, ou seja, a implementação dos compromissos só pode ser garantida quando há monitoramento independente dos códigos de conduta.

Esses mecanismos também contribuem para conferir maior transparência e garantia do comportamento responsável das empresas que assim se promovem.

No caso da tributação, por exemplo, os mecanismos de transparência e monitoramento são fundamentais para a prevenção da implantação de planejamentos tributários agressivos. Sendo arranjos legais, para que a inclusão da responsabilidade tributária não fique apenas no campo da retórica, faz-se necessário dar visibilidade da estratégia tributária da empresa para que, de fato, possa coibir arranjos considerados “imorais”.

Todavia, não há consenso ou certeza do que deve ser reportado, quando e como fazê-lo e para quem. Deve haver, de fato, muito cuidado com as estratégias de investimentos das empresas, para que a divulgação não afete sua competitividade e até mesmo fira outras regras, como de valores mobiliários, por exemplo,

f) Sanções pela não execução dos compromissos assumidos

Diante do caráter voluntário dos códigos de conduta, outro grande desafio encontrado pela regulamentação civil é a sua execução. Jenkins (2001, p. 26) ressalta que, em muitos casos, as sanções pelo descumprimento de compromissos estabelecidos nos códigos de conduta não são claras ou não são definidas.

Para ilustrar essa assertiva, tomamos o estudo conduzido pela OCDE (2000, p. 7) que analisou os conteúdos, objetivos e efeitos dos códigos de conduta de um inventário de 246 códigos coletados nos países da OCDE.³⁶⁰ A organização concluiu que, de todos os códigos, apenas 38% deles especificam algum tipo de penalidade pelo não cumprimento das obrigações estabelecidas (OCDE, 2000, p. 35).

Então como se poderia evitar a baixa efetividade dos códigos de conduta e o risco de serem meros instrumentos retóricos e vazios?

Abbot e Snidal (2009, p. 23) esclarecem que a garantia de execução dos compromissos assumidos pode se dar por meio da aplicação de recompensas ou penalidades, tanto no plano interno quanto externo.

Internamente, as ações são dirigidas para seus próprios empregados e gestores, e se referem a aplicações de medidas disciplinares para seus empregados incluindo as de caráter remuneratório (diminuição de bônus, por exemplo) ou até a demissão, para citar alguns.

Externamente, não se pode negar que as ONGs e outras entidades da sociedade civil vêm exercendo sua influência por meio de *soft law* para que as empresas assumam cada vez compromissos de RC, formalizados por meios de seus códigos de conduta. Nesse sentido, é possível a aplicação de multas pelas associações às quais as empresas são filiadas, por exemplo, embora, geralmente, os esquemas regulamentação privada não tenham poder coercitivo.

De acordo com Jeremy Moon (2014, p. 87), a autoridade da sociedade civil é exercida por meio de mecanismos regulatórios encontrados no mercado e nas redes de relacionamento das empresas.

Por isso, a regulamentação privada acaba contando com as sanções aplicadas por seus stakeholders, como por exemplo, os consumidores podem tomar decisões de compra com base no comportamento da empresa, trabalhadores em potencial podem declinar ofertas de emprego e investidores socialmente responsáveis com decisões financeiras de não investir naquele negócio. Não

³⁶⁰ Dos códigos avaliados, 118 códigos foram elaborados individualmente, na maioria dos casos, por empresas multinacionais. 92 códigos foram elaborados por associações industriais e comerciais; 32 foram elaborados em parcerias com *stakeholders* (principalmente ONGs e sindicatos) e, apenas 4 códigos por algumas organizações intergovernamentais (OCDE, 2000, p. 7). Interessante notar que apenas 1 dos códigos avaliados mencionou o compromisso com a responsabilidade tributária (OCDE, 2000, p. 16).

obstante, como esses grupos são difusos, eles devem ser "ativados" para atuar como sancionadores.

Assim, as associações empresariais/organizações preferem lançar mão de algumas técnicas administrativas, para responder à não conformidade pelos signatários. Essas técnicas podem incluir a publicação de listas com melhores e piores, descredenciamento de membros e a não certificação de empresas, para citar alguns.

Linda Senders (2014, p. 23) chama atenção para outro fato: de que os códigos de conduta, ainda que sejam de adesão voluntária e sem poder normativo, não são totalmente desprovidos de efeitos legais e podem provocar efeitos práticos³⁶¹. Por esse motivo pelo qual sua força não pode ser subestimada (Gribnau et al, 2018, p. 402).

É preciso ter em mente de que as declarações e compromissos assumidos pelas empresas podem ser efetivamente cobrados por meio da lei civil. Como bem lembram Gond et al (2011, p. 15), as ONGs lograram êxito em mobilizar proativamente estruturas legais, de tal modo que transformaram iniciativas voluntárias de responsabilidade social em obrigações juridicamente vinculativas, como no caso *Kasky vs. Nike* em que a Suprema Corte da Califórnia estabeleceu a obrigatoriedade da empresa no cumprimento dos compromissos assumidos na área social³⁶².

³⁶¹ Sobre esse aspecto, Pitts (2009, p. 422) alerta que grande parte do problema histórico relacionado à responsabilidade social das empresas é a dificuldade de responsabilizar os indivíduos / administradores que acabam por desviar suas responsabilidades éticas ou legais para uma organização. No Brasil, no entanto, é possível responsabilizar os acionistas e gestores das empresas por planejamentos tributários abusivos, por exemplo, nos termos do art. 135 do CTN: BRASIL. Código Tributário Nacional - Art. 135 – São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I – as pessoas referidas no artigo anterior;
II – os mandatários, prepostos e empregados;
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

³⁶² A Corte decidiu que: "(...) *Acting on behalf of the public, plaintiff brought this action seeking monetary and injunctive relief under California laws designed to curb false advertising and unfair competition. Plaintiff alleged that defendant corporation, in response to public criticism, and to induce consumers to continue to buy its products, made false statements of fact about its labor practices and about working conditions in factories that make its products. (...) The issue here is whether defendant corporation's false statements are commercial or noncommercial speech for purposes of constitutional free speech analysis under the state and federal Constitutions. Resolution of this issue is important because commercial speech receives a lesser degree of constitutional protection than many other forms of expression, and because governments may entirely prohibit commercial speech that is false or misleading. Because the messages in question*

Naquela situação, foi ajuizada uma ação contra a empresa Nike visando a responsabilizá-la em decorrência de propaganda enganosa e concorrência desleal, quando esta teria feito declarações falsas sobre suas práticas trabalhistas e sobre as condições de trabalho nas fábricas que produziam seus produtos, para induzir os consumidores a continuar comprando seus produtos. A Corte decidiu que, quando uma empresa comercial faz declarações sobre seus próprios produtos ou operações, para promover suas vendas e auferir lucros, ela deve ser sincera e transparente.

No Brasil, a obrigação de uma conduta sincera e transparente também obriga as empresas. Com base nos princípios da boa-fé e da transparência, as empresas que se intitulam socialmente responsáveis podem ser responsabilizadas por declarações inidôneas ou falsas.

E são vários os dispositivos legais, que podem garantir o cumprimento das obrigações assumidas voluntariamente pelas empresas, inclusive com o estabelecimento de sanções legais.

O artigo 6º da Lei de Defesa do Consumidor, por exemplo, visa a proteger os consumidores contra a publicidade enganosa e métodos comerciais desleais³⁶³. O descumprimento dessa norma enseja a aplicação das sanções administrativas previstas no art. 56 da mesma lei, sem prejuízo das penalidades de natureza civil, penal e daquelas definidas em normas específicas, se for o caso.

Ruggie (2004, p. 519) esclarece que o fato das empresas poderem ser responsabilizadas civilmente pelo não atendimento dos compromissos que declara

were directed by a commercial speaker to a commercial audience, and because they made representations of fact about the speaker's own business operations for the purpose of promoting sales of its products, we conclude that these messages are commercial speech for purposes of applying state laws barring false and misleading commercial messages. Because the Court of Appeal concluded otherwise, we will reverse its judgment. Our holding, based on decisions of the United States Supreme Court, in no way prohibits any business enterprise from speaking out on issues of public importance or from vigorously defending its own labor practices. It means only that when a business enterprise, to promote and defend its sales and profits, makes factual representations about its own products or its own operations, it must speak truthfully. Unlike our dissenting colleagues, we do not consider this a remarkable or intolerable burden to impose on the business community. (...). Disponível em: <https://caselaw.findlaw.com/ca-supreme-court/1245242.html>. Acesso em: 19 dez. 2019.

³⁶³ O art. 37, §1º da mesma lei esclarece o que significa propaganda enganosa: “qualquer modalidade de informação ou comunicação de caráter publicitário, inteira ou parcialmente falsa, ou, por qualquer outro modo, mesmo por omissão, capaz de induzir em erro o consumidor a respeito da natureza, características, qualidade, quantidade, propriedades, origem, preço e quaisquer outros dados sobre produtos e serviços”.

assumir, não quer dizer que a regulamentação civil substitui ou deva substituir o papel dos Estados.

Na verdade, a regulamentação civil contribui para incluir os sistemas de governança privada em estruturas globais de capacidade social mais amplas e que não existiam anteriormente.

A regulamentação civil, portanto, amplia a atividade reguladora para além do Estado, permitindo que atores não estatais globais possam estabelecer padrões de conduta às empresas que reflitam as expectativas de *stakeholders* específicos e importantes para determinado setor ou indústria, bem como valores morais e/ou determinadas especificações técnicas, muitas vezes mais amplas e rígidas que aquelas estabelecidas na lei.

4.2 Regulamentação Civil e Tributação Internacional

Como demonstrado ao longo deste trabalho, quando se trata de coibir os planejamentos tributários agressivos, a lei não é a alternativa adequada, uma vez que tais arranjos são legais e, geralmente incentivados pelos próprios Estados na tentativa de atração de capital.

Knuutinen (2014, p. 39) ressalta que é preferível que os Estados incentivem o engajamento das empresas em RC e não partam para a regulação direta no combate aos planejamentos tributários agressivos. Para o autor, em alguns casos, as empresas estariam mais bem posicionadas para melhor avaliar qual a abordagem mais adequada em relação a um planejamento tributário.

Recorre-se, portanto, à moral, como uma alternativa para mitigar a implantação de arranjos que se aproveitam de lacunas legais para minimizar, reduzir, diferir ou mesmo transferir a carga tributária que incidiria em uma operação, caso uma “forma mais usual” tivesse sido utilizada.

Vimos que é por meio dos códigos de conduta das empresas, que seus compromissos de responsabilidade corporativa são comunicados aos seus *stakeholders*. Mas, diante do seu caráter voluntário, esses instrumentos carecem de padrões que garantam a inclusão da responsabilidade tributária como um dos

compromissos a serem assumidos e também que viabilizem a mensurabilidade e comparabilidade das obrigações acordadas.

Apesar das várias iniciativas privadas de regulamentação da RC, verifica-se um movimento do setor público para impulsionar essa agenda, principalmente no que se refere à responsabilidade tributária, agora não mais dissociada da concepção de Responsabilidade Social Corporativa.

Panayi (2015, p. 556) advoga que, se alguns arranjos tributários estão se tornando inaceitáveis aos olhos da comunidade internacional, as organizações internacionais³⁶⁴, como a OCDE, bem como os Estados, deveriam prestar o suporte às empresas no desenho de sua RC, para que esta possa contemplar de forma adequada o compromisso de evitar o engajamento em planejamentos tributários agressivos.

Mas, diante das dificuldades em garantir maior eficácia aos instrumentos de RC, a sociedade e a mídia internacional vêm exercendo uma pressão nos governos, especificamente, por maior regulação sobre a matéria (LINCH-WOOD e WILLIAMSON, 2005, p. 5).

A percepção de que não se pode confiar que as empresas irão se comportar de forma responsável voluntariamente faz com que o debate sobre a necessidade de regulação da RC pelo governo ganhe corpo. Acredita-se que os governos podem melhor guiar as empresas na elaboração de seus compromissos, permitir a punição dos oportunistas (MOON, 2014, p. 131) e estabelecer padrões de reporte que melhorem a transparência das ações praticadas pelas empresas.

³⁶⁴ Mark Camillieri (2015, p. 211) lembra que em meados da década de 1990, o Sr. Robert Reich, secretário americano do trabalho pediu à Organização Internacional do Trabalho (OIT) que desenvolvesse um rótulo social que atestasse os produtos que fossem fabricados em conformidade com as normas trabalhistas da OIT. No entanto, sua proposta foi denunciada pelos representantes de países em desenvolvimento por a terem considerado uma forma de protecionismo contra os produtos fabricados naqueles países e a proposta acabou sendo abandonada. O autor ressalta que esse episódio desencadeou a formação de padrões privados de certificação trabalhista, que agora representam uma dimensão crítica da responsabilidade corporativa global contemporânea. A OIT, contudo, se limitou a estabelecer padrões mínimos de condições de trabalho que foram negociados e acordados por um grande número de países. A adesão a esses padrões era e ainda é de natureza totalmente voluntária. Da mesma forma, o autor observa que a Comissão da ONU de Empresas Transnacionais não conseguiu concordar com um código de conduta para empresas globais por causa de conflitos entre nações desenvolvidas e em desenvolvimento. Todavia, as Diretrizes da OCDE e as da OIT conquistaram o suporte formal de muitas organizações empresariais.

Gond et al (2011, p. 5) acreditam que a RC não deve ser vista apenas como uma forma de auto governo (voluntário e não executório) ou como um forma alternativa de governo (substituto do governo), mas sim como uma forma de autorregulamentação facilitada pelo governo, coordenada em parceria com o governo e mandatada – direta ou indiretamente – pelo governo.

Os autores advogam que os governos podem e vêm, estrategicamente, mobilizando as empresas a assumirem compromissos por meio de RC. Ao se confiar apenas nos mecanismos do mercado para que as empresas atuem responsabilmente, corre-se o risco de negligenciar um grupo mais abrangente de *stakeholders*, dando atenção apenas aos interesses dos acionistas das empresas (GOND ET AL, 2011, p. 10).

É necessário, portanto, não perder de vista o papel de relevo dos governos nessa regulamentação por meio do estabelecimento de padrões mínimos para a RC, de modo a modelar esses instrumentos.

Crane et al (2014, p. 491) aponta os motivos pelos quais os governos devem regulamentar as iniciativas de RC:

- a) A RC pode contribuir para a consecução dos objetivos dos Estados;
- b) A RC pode ser um complemento para a norma positivada quando uma nova regulação é indesejada ou inviável;
- c) A RC representa uma oportunidade para que o governo interaja proativamente e positivamente com as empresas no lugar da fiscalização e da coação;
- d) A RC representa uma nova forma de governo, por meio da “regulamentação branda”, e da construção de parcerias.

Diante dessa nova agenda, que visa a estabelecer padrões mínimos de compromisso e de reporte de RC, várias iniciativas estatais estão sendo implementadas em diferentes partes do mundo.

No Brasil, por exemplo, podemos citar a regulamentação do programa de integridade das empresas previsto na Lei n. 12.486/2013 e regulamentado pelo Decreto 8.420 /2015. O art. 42 do referido decreto estabelece os parâmetros para que as empresas instituem o seu programa de integridade. A norma, muito embora tenha como foco o combate à corrupção, tem uma importância no movimento de regulamentação de códigos de conduta no Brasil e significa um primeiro passo na

inclusão de compromissos em relação a estratégias tributárias das empresas brasileiras, ainda pouco explorada.

Analisaremos nestes estudos algumas iniciativas que estão sendo implementadas na Europa que envolvem a assunção de compromissos relativos a responsabilidade tributária, por seu pioneirismo. Investigaremos também algumas diretrizes elaboradas pela OCDE, em virtude de seu papel de destaque na coordenação dos trabalhos para coibir os planejamentos tributários agressivos e, por fim, como o tema vem se desenvolvendo no Brasil.

4.2.1 O Estado da Arte na Europa³⁶⁵

A Europa vem despontando na regulamentação da RC com pioneirismo desde 1999 desde a edição da Resolução “*EU standards for European enterprises operating in developing countries: towards a European Code of Conduct*”³⁶⁶ pelo Parlamento Europeu.

A resolução visava a uma padronização nos Códigos de Conduta voluntários, a partir de padrões internacionais, e a instauração de uma Plataforma de Monitoramento Europeu que pudesse acompanhar a implementação dos códigos pelas empresas, analisar os termos e condições desses instrumentos, bem como instaurar procedimentos para reclamação, de modo a permitir a implantação de ações corretivas.

Não obstante, apesar dos esforços para regulamentar a Responsabilidade Corporativa, a União Europeia, reconhecia a voluntariedade da implantação dessas iniciativas³⁶⁷ e reforçou, por meio da resolução, essa premissa, declarando

³⁶⁵ Não é apenas a Europa que vem trabalhando no sentido de regulamentar a Responsabilidade Corporativa. Países como a Austrália, Índia e Indonésia, por exemplo têm regras para regulamentar a RC. No entanto, a regulamentação sendo gestada e implementada na Europa, por suas implicações em um grande número de países e o poder que esta exerce na OCDE, impactando outros Estados fora da União Europeia, merece uma avaliação um pouco mais detalhada.

³⁶⁶ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A51998IP0508>. Acesso em 28 dez. 2019.

³⁶⁷ A Resolução estabelece que: “1. *Aprova e encoraja as iniciativas voluntárias desenvolvidas pelas empresas, indústria, sindicatos e associações de ONG para promover códigos de*

expressamente que os códigos de conduta não deviam ser utilizados para submeter as empresas multinacionais a padrões mais elevados que aqueles estabelecidos na lei de cada país onde operam.

Um ponto importante a se destacar é que, desde a edição da Resolução, a inclusão de compromissos referentes à tributação internacional passou a ser aventada, muito embora o escopo ficasse limitado ao combate à evasão tributária ilícita.

Sem embargo, a despeito do referido código, politicamente apoiado pelos Estados-Membros, não ser juridicamente vinculativo, a União Europeia avalia que ele “tem sido bem-sucedido na eliminação de um certo número de práticas fiscais prejudiciais ao longo dos anos” (COM, 2015, p. 3).

A partir daí, a Europa passou a reforçar o intuito de trabalhar mais ativamente na regulamentação dos códigos de conduta e governança corporativa das empresas multinacionais, apontando para a necessidade da criação de diretrizes para RC, numa tentativa de mitigar eventuais impactos negativos que as atividades das multinacionais causam nos locais onde atuam, principalmente num período em que, devido à crise econômica, ocorria perda de confiança da sociedade no setor privado (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 4).

Assim, em 2011, a Comissão Europeia, reiterando a importância da ação das empresas dentro do bloco, buscou ampliar as expectativas quanto a suas responsabilidades com as questões sociais, de saúde, de proteção aos direitos humanos e ao meio ambiente, do desenvolvimento de inovação e de educação e treinamento,³⁶⁸ lançando a “Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao

conduta, com um acompanhamento e verificação efectivos e independentes e a participação dos parceiros no desenvolvimento, na implementação e no controlo de códigos de conduta; sublinha igualmente que os códigos de conduta não podem substituir nem suplantar a regulamentação nacional ou internacional aplicável e a responsabilidade própria dos governos; entende que os códigos de conduta não devem ser utilizados como instrumentos para furta as empresas multinacionais a qualquer tipo de controlo administrativo ou judicial; 2. Solicita de novo ao Conselho que elabore uma posição comum em matéria de códigos de conduta voluntários segundo o modelo do código de conduta dos exportadores de armas, tendo devidamente em conta o facto de que a «auto-disciplina» nem sempre é a resposta.” (EUROPA, 1999, p. 180).

³⁶⁸ No original: “The actions of companies have significant impacts on the lives of citizens in the EU and around the world. Not just in terms of the products and services they offer or the jobs and opportunities they create, but also in terms of working conditions, human rights, health, the environment, innovation, education and training. For this reason, EU citizens rightly expect that companies understand their positive and negative impacts on society and the environment. And, therefore, prevent, manage and mitigate any

Conselho, ao Comitê Econômico e Social Europeu e ao Comitê Das Regiões – Reponsabilidade social das empresas: uma nova estratégia da UE para o período de 2011-2014”.³⁶⁹

Por meio desse instrumento, propôs uma nova definição de Responsabilidade Social Corporativa, mais ampla, conceituando a RC como "a responsabilidade das empresas pelos seus impactos na sociedade".

Na nova concepção proposta, o respeito à legislação aplicável e aos contratos celebrados são pré-requisitos para cumprir essa responsabilidade (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 6).

A Comissão Europeia também reiterou o caráter “voluntário” dos instrumentos de RC, pois entende que os compromissos assumidos por meio dos instrumentos de RC vão muito além das obrigações legais impostas pelo Estado.

Sobre esse aspecto, a Comissão Europeia entendeu que as autoridades públicas devem desempenhar um papel de suporte na implantação de medidas de caráter voluntário e, se necessário, de regulamentação complementar, deixando às próprias empresas a tarefa de desenvolver suas respectivas políticas de responsabilidade corporativa. Além disso, a Comissão Europeia acredita que os próprios consumidores e investidores estão em posição de modelar algumas condutas, podendo aumentar recompensas de mercado das empresas socialmente responsáveis por meio do consumo e das decisões de investimento que tomam. Os sindicatos e associações também podem colaborar na construção dessas iniciativas. (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 7).

Para elaborar instrumentos de RC, a Comissão Europeia orienta que os compromissos das empresas devem abranger no mínimo as seguintes áreas: o respeito aos direitos humanos, a proteção ambiental, as boas práticas nas relações trabalhistas, a responsabilidade financeira e o combate ao suborno e à corrupção. O envolvimento e desenvolvimento da comunidade, a integração de pessoas com deficiência e os interesses dos consumidores, incluindo a privacidade, também

negative impact that they may cause, including within their global supply chain. Living up to this duty is commonly known as 'corporate social responsibility' (CSR) or 'responsible business conduct' (RBC)". Disponível em: https://ec.europa.eu/growth/industry/corporate-social-responsibility_en. Acesso em: 06 dez. 2019.

³⁶⁹ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52011DC0681>. Acesso em 28 dez. 2019.

fazem parte da agenda de RC, para citar alguns exemplos mais específicos (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 7).

Mas, o mais importante é que a Comissão Europeia ampliou a dimensão da Responsabilidade Corporativa ao incluir, entre as boas práticas das empresas, a responsabilidade de trabalhar, em conjunto com o governo, para a implementação de três princípios da boa governança tributária: (i) a transparência, (ii) a troca de informações e (iii) a concorrência justa – nas relações entre os Estados. (EUROPEAN COMMISSION, 2011, p. 7).

De modo a garantir o cumprimento dessas orientações, bem como de equilibrar as obrigações das empresas no mundo todo, a Comissão Europeia intensificou sua cooperação com os Estados-Membros, países parceiros e organismos internacionais relevantes. Complementarmente, estabeleceu que as grandes empresas deveriam se comprometer, até o ano de 2014, a aderir a pelo menos um dos seguintes conjuntos de princípios e diretrizes para desenvolver seu instrumento de RC: o Pacto Global da ONU³⁷⁰, as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais³⁷¹ ou o Padrão de Orientação ISO 26000 sobre Responsabilidade Social³⁷².

³⁷⁰ O Pacto Global da ONU é atualmente considerado a maior iniciativa de promoção da sustentabilidade corporativa do mundo, contando com mais de 13 mil membros em cerca de 160 países. O Pacto representa uma chamada para as empresas, voluntariamente, alinharem suas estratégias e operações a 10 princípios universais nas áreas de Direitos Humanos, Trabalho, Meio Ambiente e anticorrupção. Mais informações estão disponíveis em: <https://www.pactoglobal.org.br/>. Acesso em 16 dez.19.

³⁷¹ As Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais, a cuja adesão é voluntária, estabelecem princípios e padrões de boas práticas para uma conduta empresarial alinhada às leis e padrões reconhecidos e adotados internacionalmente. Apesar de voluntárias, os países ou empresas que decidirem se submeter às Diretrizes, assumem um compromisso vinculante em implementá-las em conformidade com a decisão do Conselho da OCDE sobre as Diretrizes da OCDE para as Empresas Multinacionais. A OCDE ressalta, no entanto, que as Diretrizes não são um substituto para, nem devem ser consideradas suplantadoras das leis e regulações domésticas. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/assuntos/atuacao-internacional/ponto-de-contato-nacional/diretrizes-da-ocde-para-empresas-multinacionais>. Acesso em 16 dez.19.

³⁷² Segundo o INMETRO, a ISO 26000 estabelece normas e diretrizes de uso voluntário às empresas, observando que “a responsabilidade social se expressa pelo desejo e pelo propósito das organizações em incorporar considerações socioambientais em seus processos decisórios e a responsabilizar-se pelos impactos de suas decisões e atividades na sociedade e no meio ambiente. Isso implica um comportamento ético e transparente que contribua para o desenvolvimento sustentável, que esteja em conformidade com as leis aplicáveis e seja consistente com as normas internacionais de comportamento. Também implica que a responsabilidade social esteja integrada em toda a organização, seja praticada em suas relações e leve em conta os interesses das partes interessadas”. A norma fornece orientações para organizações de todos os portes ou localização, sobre vários aspectos para implementação da

Ademais, estabeleceu uma linha de ação para que a Resolução garantisse resultados efetivos. Para acompanhamento da implantação do plano de ação, foi recentemente publicado o *Commission Staff Working document – Corporate Social Responsibility, Responsible Business Conduct, and Business and Human Rights: Overview of Progress*,³⁷³ indicando o que já foi feito para incentivar as empresas na construção de sua Responsabilidade Corporativa.

Especificamente quanto à responsabilidade tributária das empresas, a Europa focou suas ações primordialmente na promoção da transparência,³⁷⁴ considerando que essa plataforma foi reforçada nos últimos anos como parte das iniciativas de combate aos planejamentos tributários tanto abusivos quanto agressivos.³⁷⁵

Nesse sentido, várias medidas foram implementadas. Em 2012, foi criada a Plataforma sobre Boa Governança Fiscal, que reúne empresas, ONGs e Estados-Membros para discutir questões importantes relacionadas à tributação das empresas. Um dos principais focos da Plataforma está nas medidas para evitar a elisão fiscal das empresas e garantir que elas paguem uma parcela justa de impostos onde obtêm lucros, na UE e fora dela.

Em 2015, foi promulgada a Comunicação da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu e ao Conselho sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais – COM (2015) 136³⁷⁶ com a finalidade de comunicar o Pacote de Transparência Fiscal.³⁷⁷

RC. Disponível em: http://www.inmetro.gov.br/qualidade/responsabilidade_social/iso26000.asp. Acesso em 16 dez. 2019.

³⁷³ Disponível em: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/34482>. Acesso em 28 dez. 2019.

³⁷⁴ As informações sobre o assunto foram extraídas do Relatório de Acompanhamento publicado em 2019. Para mais detalhes, veja o documento na íntegra: EUROPEAN COMMISSION, 2019.

³⁷⁵ A Comunicação Sobre Transparência para Combate à evasão (evasion) e a elisão (avoidance) fiscais publicada em 2015 estabelecia que *"There must also be a stronger onus on companies to engage in tax practices that are transparent and fair."*

³⁷⁶ Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/PT/1-2015-136-PT-F1-1.PDF>. Acesso em 28 dez. 2019.

³⁷⁷ O Pacote tinha como objetivos implementar as seguintes medidas, entre outras: A) Elaborar uma proposta para a troca automática de informações relativas a acordos fiscais prévios transfronteiriços bem como a troca automática de dados sobre todo o tipo de informações financeiras para fins fiscais, em conformidade com a nova norma internacional da OCDE; B) Rever o Código de Conduta no domínio da Fiscalidade das Empresas; C) Melhorar a quantificação do diferencial de tributação (De acordo com a Comissão Europeia, *"o diferencial de tributação é a diferença entre os impostos devidos e os montantes efetivamente cobrados pelas autoridades*

Juntamente com o Pacote de Transparência Fiscal, foi editada a Diretiva 2015/2376/EU sobre troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade,³⁷⁸ que passou a vigor em 2017. A diretiva tem como objetivo estabelecer as regras para a troca automática obrigatória de decisões fiscais prévias transfronteiriças e de acordos prévios sobre preços de transferência desde janeiro de 2014 entre os Estados Membros.

Também no mesmo ano, foi lançado o Plano de Ação para Tributação Corporativa que incluía uma série de ações para combater a elisão fiscal. Entre elas, estão inclusos (i) o relançamento da Base de Cálculo Consolidada Comum do Tributo (CCCTB); (ii) medidas para garantir a tributação justa onde os lucros são gerados; (iii) a criação de um melhor ambiente de negócios; (iv) o aumento da transparência para fins fiscais, e (v) melhoria da coordenação da EU na área tributária.

Em abril de 2016, foi editada a Diretiva 2016/881/EU sobre a troca automática de informações fiscais denominada “*country by country reports*”.³⁷⁹ A norma impõe aos grupos multinacionais da União Europeia, ou que lá operam, a publicação de um relatório anual sobre os lucros apurados, o montante de impostos pagos e outras informações fiscais relevantes que permitam aos cidadãos avaliarem as suas estratégias tributárias e a contribuição que estas estão dando para o bem-estar da sociedade.

A Diretiva 2018/822/EU sobre novas regras de transparência para “intermediários” relacionadas a transações transfronteiriças, que passará a vigor em julho de 2020, estabelece a obrigatoriedade para que consultores da área tributária (contadores, advogados, entre outros profissionais prestadores de serviços da área)

nacionais” (COM(2015) 136 final) e D) Trabalhar com a OCDE para desenvolver as ações do BEPS.

³⁷⁸ Diretiva 2015/2376/EU sobre troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L2376&from=PT>. Acesso em: 28 dez. 2019.

³⁷⁹ Importante ressaltar que os *country-by-country reports* já eram exigidos das multinacionais do setor de óleo e gás, mineração e setores florestais desde julho de 2013, de acordo com a Diretiva 2013/34/EU. A norma estabelece que as empresas desses setores relatem pagamentos de mais de 100.000 Euros feitos aos governos dos países em que operam, incluindo impostos cobrados sobre sua renda, produção ou lucros, royalties e taxas de licença. Também desde 2013, a Diretiva 2013/36/EU já estabelecia a obrigação para o setor bancário de reportar os tributos pagos em todas as jurisdições onde operam.

ajam com responsabilidade, informando às autoridades fiscais sobre os esquemas utilizados pelos seus clientes, os quais ajudaram a construir.

Como se verifica pela análise das iniciativas implementadas, a Europa passou a criar instrumentos obrigatórios para que as empresas reportem informações que possam ajudar as autoridades fiscais a conhecer e avaliar os planejamentos tributários engendrados no mundo todo, permitindo uma ação mais direcionada e antecipada para endereça-los.

No entanto, será interessante observar como tais medidas serão implementadas e a extensão da regulação, de modo a verificar como a RC irá se desenvolver, principalmente quanto à manutenção de seu caráter voluntário para que o instrumento não seja desvirtuado e seja retirado das empresas a responsabilidade de fazer o certo porque é certo.

4.2.2 As recomendações da OCDE

Como já demonstrado, a comunidade internacional tem trabalhado cada vez mais para fechar o cerco aos planejamentos tributários agressivos, seja por meio de maior regulação, como a implantação de normas específicas para combate a preços de transferência e regras CFCs,³⁸⁰ como pela demanda da comunidade internacional às empresas multinacionais para, além do mero cumprimento da legislação tributária, “voluntariamente” abandonar arranjos tributários agressivos.

Nesse contexto, a OCDE tem exercido um grande protagonismo nas iniciativas de regulamentação da RC e, principalmente no que concerne à transparência, tem, por meio de *soft laws*, incentivado a comunidade internacional a se engajar para implementar certos instrumentos de modo a garantir maior efetividade às políticas fiscais da maioria de seus membros.

A OCDE é, na atualidade, uma das organizações mais atuantes em matéria de tributação internacional e suas recomendações possuem forte aderência pela

³⁸⁰ *Controlled Foreign Corporations Rules* ou regras de transparência internacional, são regras gerais antielisivas que deixam empresas interpostas, “transparentes” para fins fiscais.

comunidade internacional e também pelo Brasil. Por esse motivo, os documentos e recomendações oferecidas pela organização são tão relevantes para o assunto.

Entre as recentes iniciativas da organização nesse sentido, destacam-se as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais, os Princípios de Governança Corporativa do G20 e da OCDE e o Projeto BEPS.

Analisaremos a seguir tais iniciativas, mas tão somente do ponto de vista relativo ao da Responsabilidade Tributária, uma vez que não é o objetivo desta tese analisar pormenorizadamente outros aspectos destes instrumentos.

4.2.2.1 Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais

As Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais (OECD, 2011, p. 3) são um instrumento normativo flexível, não vinculativo, que estabelece padrões de conduta responsável, que a OCDE reputa “*consistentes com as leis aplicáveis e parâmetros internacionalmente reconhecidos*”. Entre esses padrões de conduta que as multinacionais devem atender, a OCDE incluiu um capítulo inteiro para “tributação”.³⁸¹

De acordo com as diretrizes da OCDE, cidadania societária na área de tributação implica no cumprimento da legislação nos países onde opera, não apenas conforme a letra da lei, mas também conforme seu “espírito”. Isso significa dizer que as corporações devem implantar medidas para que a “intenção” das normas tributárias seja obedecida e que a interpretação da legislação tributária seja consistente com tal intenção, levando-se em consideração a literalidade, bem como o contexto histórico contemporâneo de tais normas.

A organização complementa que os planejamentos tributários não devem ser estruturados de tal forma que os resultados alcançados sejam inconsistentes com as

³⁸¹ A inclusão da responsabilidade tributária nos instrumentos elaborados pela OCDE foi notada pela União Europeia no documento de monitoramento das ações implantadas no Bloco. Segundo o relatório: “*The OECD has articulated what constitutes RBC through the OECD Guidelines for Multinational Enterprises (OECD MNE). These cover all major areas of business responsibilities, such as: information disclosure, human rights, employment and industrial relations, environment, combatting bribery and corruption, consumer interests, science and technology, competition and taxation*”. (EUROPEAN COMMISSION, 2019, p. 3)

consequências subjacentes das estruturas utilizadas, a menos que expressamente permitido por lei (OECD, 2011, p. 60), estabelecendo o que entende por “responsabilidade tributária corporativa”.

Nesse caso, a OCDE foi além das iniciativas da União Europeia mencionadas acima e subiu a barra ao estabelecer que a RC deveria fazer com que as empresas estruturassem seus negócios de forma que o resultado tributário alcançado não fosse contrário à intenção da lei³⁸².

Não obstante, como vimos anteriormente, apesar das Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais abordarem a responsabilidade das empresas quanto à elaboração de planejamentos tributários abusivos, a organização, naquele momento ainda não havia dado foco aos planejamentos tributários agressivos, ou seja, aqueles planejamentos que, embora engendrados dentro da lei, aproveitam-se das lacunas existentes entre as várias jurisdições e acabam por escapar da tributação de onde os lucros são gerados.

4.2.2.2 Princípios de Governança Corporativa da OCDE/G20³⁸³

O documento “*Principles of Corporate Governance*” (OCDE, 2016, p. 3-4) ressalta que possui como objetivo assistir os governos dos países a avaliar e melhorar a estrutura regulatória, legal e institucional da governança corporativa, a fim de “subsidiar a eficiência econômica, o crescimento sustentável e a estabilidade financeira” bem como estabelecer os papéis e responsabilidades dentro da estrutura da empresa.

A OCDE reconhece que não há um modelo único para a governança das empresas no geral, mas entende que há elementos comuns subjacentes que podem e devem ser obedecidos pelos conselhos de administração como um todo (OCDE, 2016, p. 11).

³⁸² Muito embora esta definição esteja ligada à configuração do abuso. Nesse caso, parece que este conceito visa a combater, de certa forma, os planejamentos considerados legais, mas imorais.

³⁸³ Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>. Acesso em 02 jan. 2019.

Entre esses princípios ou elementos comuns, a OCDE lista (i) a cooperação com as autoridades para fornecer as informações relevantes para aplicação adequada da legislação tributária; (ii) a transparência e o cumprimento das leis; (iii) o estabelecimento de sistemas de avaliação de riscos tributários para que o conselho possa ter visibilidade de tais riscos e possa orientar melhor as empresas.

Nesse sentido, ao estabelecer as diretrizes para os conselhos de administração,³⁸⁴ advoga para que as jurisdições exijam “cada vez mais que os conselhos supervisionem as estratégias de planejamento financeiro e tributário permitidas à gestão e, assim, desencorajem práticas como, por exemplo, o planejamento tributário agressivo, que não contribui para os interesses de longo prazo das sociedades e dos seus acionistas e poderá causar riscos legais e à reputação das sociedades” (OCDE, 2016, p. 53).

Por fim, a OCDE (2011, p. 61) recomenda que os programas de RC observem as regras de preços de transferência estabelecidos na Convenção Modelo de Tributação da OCDE (OCDE, 2017b) e na Convenção Modelo da ONU sobre bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento (UNITED NATIONS, 2011) por serem padrões internacionalmente aceitos para ajustes de lucros entre empresas relacionadas. A observância às regras de preços de transferência, segundo a OCDE, é importante porque elas materialmente influenciam a divisão da base tributária entre os países nos quais as multinacionais operam.

No entanto, as normas de preços de transferência são normalmente positivadas nos ordenamentos internos de cada jurisdição e, portanto, de observância obrigatória, conforme a jurisdição de atuação da empresa. Por esse motivo, essa recomendação acaba por ser inócua. Cabe dizer que as empresas devem respeitar a lei como compromisso de RC, quando na verdade a lei deve ser cumprida, sem a necessidade de um compromisso de RC para tal.

Por fim, os instrumentos da OCDE também preveem instrumentos de monitoramento para garantir o atendimento e a implantação de suas diretrizes.

³⁸⁴ Ainda que não haja um conceito definido para tal conselho, pois a estrutura das empresas pode variar de uma para outra.

4.2.2.3 O BEPS

De acordo com Carrero e Seara (2016, p. 208), a OCDE tem investido em duas linhas básicas de ação para combater e mitigar os comportamentos tributários abusivos e agressivos: a primeira consiste na melhoria dos mecanismos de controle e monitoramento dos planejamentos tributários e a segunda avalia a conveniência de promover o cumprimento voluntário dos contribuintes.

Isso porque as autoridades fiscais, ao realizarem suas atividades de fiscalização, acabam por incorrer em duas desvantagens fundamentais que revelam a necessidade de estabelecer novas fórmulas ou mecanismos para prevenir e combater o planejamento tributário agressivo.

O primeiro compreende a natureza complexa e transfronteiriça de muitas das operações realizadas pelas empresas multinacionais, significando que as inspeções fiscais são, geralmente, malsucedidas. Em segundo lugar, porque mesmo quando são detectadas práticas que poderiam ser classificadas como planejamento tributário agressivo, o tempo que se levou para essa descoberta dificulta seriamente as ações administrativas relevantes para preveni-los.

Por isso, a OCDE tem advogado para que as administrações fiscais possam conhecer com antecedência os arranjos implementados pelos contribuintes, de modo a coibir aqueles considerados agressivos, ou seja, aqueles planejamentos que exploram as lacunas existentes entre as diferentes jurisdições internacionais para diminuir, diferir ou escapar da tributação.

Como visto no decorrer desta tese, a transparência é um dos mecanismos mais relevantes para a prevenção dos planejamentos tributários agressivos, bem como consiste em um dos princípios basilares para efetividade da Responsabilidade Corporativa e, mais notadamente, no que concerne a responsabilidade tributária.

Não por acaso, a transparência é também um dos três pilares do projeto BEPS, que incluem: a *coerência* das regras domésticas que afetam as atividades transfronteiriças; a *substância* das normas internacionais existentes, para garantir o

alinhamento da tributação com a localização da atividade econômica e a criação de valor; a *transparência* que oferece segurança para empresas e governos.³⁸⁵

Nesse contexto, o Projeto BEPS contemplou mecanismos de transparência em várias de suas ações,³⁸⁶ mas uma delas, a Ação 12, estabelece especificamente

³⁸⁵ Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>. Acesso em 02 jan. 2020.

³⁸⁶ A ação n. 13 do BEPS, por exemplo, tem por objetivo fornecer orientações às jurisdições da comunidade internacional sobre como instituir a obrigação para suas empresas multinacionais de elaborar relatórios com informações que possibilitem as administrações tributárias no mundo todo conhecer as estratégias das empresas multinacionais envolvendo preços de transferência. A abordagem adotada por esta Ação compreende três níveis padronizados de documentação e um padrão mínimo para a Declaração País-a-País. São eles: (i) o *master file*; (ii) o *local file* e (iii) o *Country-by-Country Report*.

O *Master File* é o arquivo mais minucioso, por meio do qual as multinacionais enviam às administrações tributárias informações mais detalhadas sobre suas operações globais, devendo conter a estrutura organizacional do grupo, a descrição das operações do negócio, os intangíveis que detém, as informações financeiras do grupo e as posições financeiras e tributárias do grupo (OECD, 2015b, p. 15). É importante ressaltar que Ação 13 orienta que as informações a serem fornecidas devem ser completas e relevantes de modo que as autoridades fiscais possam avaliar as estratégias tributárias do grupo multinacional, contudo, não devem ser encaminhadas informações desnecessárias inconsistentes com o objetivo da iniciativa e que apenas causariam ônus para o contribuinte. Ademais, há também a preocupação com a confidencialidade das informações. Diante desse contexto, é possível não reportar uma informação, mas apenas quando tal omissão não afetar a integridade ou consistência do relatório para avaliação dos preços de transferência.

O segundo arquivo é o *local file*, que, ao contrário do *master file*, onde a multinacional deve reportar informações detalhadas sobre a operação global da multinacional, nesse arquivo, as informações solicitadas são específicas de cada país e consistem em informações de maior natureza transacional, incluindo os aspectos financeiros relativos a transações específicas, uma análise comparativa e o método de preço de transferência selecionado (OECD, 2015b, p. 15). Importante ressaltar que nem o *Master File* ou o *Local File* fazem parte do padrão mínimo exigível para que o país os implementem.

O último relatório é o *Country-by-Country Report*. Esse relatório é o que apresenta maior inovação em relação ao padrão que vinha sendo exigido na comunidade internacional e demanda a informação de dados agregados sobre a alocação de renda global da multinacional, o lucro, os impostos pagos e a atividade econômica realizada entre todas as jurisdições fiscais em que opera. A recomendação da OCDE é que apenas as empresas multinacionais com renda anual consolidada superior a 750 milhões de Euros é que tenham a obrigação de encaminhar o CbC. Nesse sentido, acredita-se que apenas 10-20% das multinacionais sejam obrigadas a apresentar o CbC, mas esta deve ser a única exceção para elaboração do relatório, segundo a OCDE (OECD, 2015b, p. 21).

De acordo com o relatório de acompanhamento das ações do BEPS (OCDE, 2019d, p. 63), as primeiras trocas de relatórios CbC ocorreram em junho de 2018, e atualmente existem mais de 2.000 relacionamentos em vigor para a troca de CbCs.

No Brasil, a Declaração País a País (DPP) foi implementada por meio da IN 1681, de 28 de dezembro de 2016, sem muita dificuldade. A importância do CbC está na sua ampla adesão e o uso de suas informações como um dos relatórios considerados “*internationally agreed tax standard*” almejado pelo Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações Tributárias da OCDE. No relatório de acompanhamento sobre transparência fiscal de 2018, a OCDE explica: “*As AEOI (Automatic Exchange of Financial Account Information) opens new possibilities for detecting tax evasion, the use of a long-standing instrument of tax cooperation – the exchange of information in response to a request from a partner jurisdiction – continues to increase. This trend is expected to accelerate further as jurisdictions analyse the data received automatically and send additional enquiries related to consequent tax investigations. Other types of exchanges, such as that of*

regras obrigatórias para divulgação de informações sobre os planejamentos tributários das multinacionais.

A Ação 12 do BEPS, que trata das Regras Obrigatórias de Divulgação de Informações Tributárias (*Mandatory Disclosure Rules*) visa a fornecer aos governos que não possuem regras de divulgação de informações, subsídios para formular suas normas de modo que as autoridades fiscais possam obter, antecipadamente, informações sobre estratégias fiscais que permitam a identificação de planejamentos tributários potencialmente agressivos ou abusivos de contribuintes.

As regras também permitem identificar os profissionais ou empresas que os idealizaram, como advogados e contadores. Ao incluir a obrigação de reporte também a esses profissionais, além dos contribuintes, o BEPS busca, com isso, desencorajar aqueles que detêm de conhecimento técnico específico na idealização e comercialização de arranjos que podem provocar distorções no sistema tributário internacional.

Baker (2015, p. 86) esclarece que:

One suspects that the real target of concern for most revenue authorities involves two types of arrangements. First, mass-marketed arrangements which may or may not achieve a result that may have been foreseen by the legislators, and may or may not involve an element of uncertainty in tax law, but which cumulatively have a significant impact on tax revenue. The second type of arrangements are ones that are not mass-marketed, and may only be available to one taxpayer or a small number of taxpayer, but which result in a massive reduction in the tax liability of that (almost certainly corporate) taxpayer.

Nesse sentido, os regimes de divulgação obrigatória têm como objetivo funcionar como verdadeiras medidas de dissuasão. A OCDE acredita que os contribuintes irão pensar duas vezes antes de entrar em um esquema, caso seja necessário divulgá-lo (OECD, 2015, p. 18). Também é exercida pressão no mercado de elisão fiscal, pois os promotores e os usuários têm apenas uma oportunidade limitada de implementar esquemas antes de serem fechados (OECD, 2015, p. 9).

Os relatórios de divulgação antecipada dos planejamentos tributários dos contribuintes também possuem a finalidade de auxiliar as autoridades fiscais a combatê-los de forma mais rápida e assertiva.

A Ação 12 foi elaborada como uma estrutura modular que permite a customização da abordagem, de modo que as autoridades fiscais possam ajustar o modelo proposto à legislação local e às regras de divulgação e conformidade porventura já existentes, ao tempo em que consigam extrair informações relevantes e consistentes sobre as áreas específicas de risco percebido.

Por esse motivo, não foram instituídos padrões mínimos para que os países implementem a Ação 12, que ficou restrita ao campo discricionário dos países que optarem por adotar as recomendações do BEPS nesse sentido.

Outro ponto de destaque é a característica obrigatória que a OCDE imprimiu a essas normas. Uma vez instituídas em determinada jurisdição, cria-se uma obrigação acessória de reporte aos seus contribuintes e/ou idealizadores das estratégias tributárias, e, portanto, caso não seja cumprida essa obrigação, será aplicada uma punição (OCDE, 2015, p. 10).

Diferentemente de outras normas de divulgação voluntárias, como nos procedimentos de consulta fiscal ou nos programas de *cooperative compliance*,³⁸⁷ no caso da abordagem prevista na Ação 12, aqueles planejamentos que se enquadram na definição estipulada pelas administrações fazendárias (que representam o alvo do regime proposto) devem, compulsoriamente, ser declarados.

A OCDE (2015, p. 20) esclarece o que deve ser reportado:

What has to be reported: This can be broken down into two different questions: ▪ Countries first need to decide what types of schemes and arrangements should be disclosed under the regime (i.e. the definition of what is a "reportable scheme"). As noted later in this report, the fact that a scheme is reportable does not automatically mean that it involves tax avoidance. Some of the hallmarks described herein have generally been linked to abusive tax transactions, but may also be found in legitimate transactions. In addition it is unlikely that a disclosure regime will be designed to pick up all tax avoidance, instead disclosure is likely to be

³⁸⁷ A Consulta fiscal é o procedimento por meio do qual o contribuinte, ao se deparar com uma dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, solicita esclarecimentos à autoridade fazendária, que fica vinculada àquela resposta. A consulta prévia beneficia o contribuinte ao conferir maior certeza e segurança quanto a um planejamento tributário, por exemplo. No Brasil, em âmbito federal, a consulta pública é disciplinada pelos artigos 48 a 50 da Lei nº 9430/1996 e artigos 46-58 do Decreto nº 70.235/1972, bem como pela IN 740/2007 e IN 1396/2016. Já os programas de *cooperative compliance*, o contribuinte informa, voluntariamente e de maneira integral, detalhes de suas operações, incluindo aquelas que possuem riscos de autuação fiscal para que o Fisco possa fazer sua avaliação. Essa abordagem se baseia na cooperação, mas com o objetivo de garantir a conformidade, ou seja, "o pagamento da quantia certa de imposto no momento certo" (OECD, 2013c, p. 13).

targeted on the areas of avoidance and aggressive tax planning that are perceived to give rise to the greatest risks. ▪ Countries also need to determine what information needs to be disclosed about a reportable scheme. This involves striking a balance between ensuring the information is clear and useful and avoiding undue compliance burdens for taxpayers.

Importante ressaltar que, embora o objetivo do Plano de Ação 12 seja a prevenção e o combate aos Planejamentos Tributários Agressivos, o conceito de planejamento tributário agressivo não ficou definido. Observa-se que a OCDE deixou a critério de cada jurisdição a delimitação do que seria considerado aceitável ou não em termos de estratégias tributárias.

No entanto, essa abertura e flexibilidade acaba por criar distorções na abordagem. Primeiro porque a definição do que deve ser reportado irá variar de país para país, o que pode comprometer a consistência e interesse pelas informações por outras jurisdições. Em segundo lugar porque, se a norma interna do país mantiver um conceito indefinido sobre o que significa planejamento tributário agressivo ou abusivo, o próprio contribuinte ficará demasiadamente vulnerável e à mercê de uma interpretação casuística da autoridade fiscal em relação a qualquer estratégia tributária.

É cediço que o poder público necessita estabelecer padrões e critérios de transparência que confirmam aos *stakeholders* das empresas (clientes, governo, ONGs, concorrentes) instrumentos para avaliar o grau de sua responsabilidade tributária. Não obstante, é necessário primeiramente definir, o que seria essa responsabilidade, de modo a evitar a imposição de obrigações demasiadamente “custosas” às empresas multinacionais, diminuindo-lhes a competitividade.

Essa premissa está expressamente prevista nas recomendações da Ação 12 do BEPS, que estabelece:

Mandatory disclosure rules should be clear and easy to understand
19. Mandatory disclosure rules should be drafted as clearly as possible to provide taxpayers with certainty about what is required by the regime. Lack of clarity and certainty can lead to inadvertent failure to disclose (and the imposition of penalties), which may increase resistance to such rules from taxpayers. Additionally, a lack of clarity could result in a tax administration receiving poor quality or irrelevant information. (OECD, 2015, p. 19)

Por fim, é importante ressaltar que países como Canadá, Coréia do Sul, Estados Unidos, Irlanda, Israel, Portugal, Reino Unido e África do Sul já instituíram suas normas de “*Mandatory Disclosure*” como medidas de combate à evasão fiscal

(RIBEIRO, 2019, p. 585), muito embora a adesão à Ação 12 ainda seja incipiente pela maioria da comunidade internacional.

No Brasil, assim como na França por exemplo, a tentativa de a Administração passar uma lei no Congresso foi frustrada. Muito embora não haja contradição aparente entre o objeto da Ação 12 do BEPS e a política fiscal brasileira (ROCHA, 2017b, p. 280), a proposta apresentada no Congresso parece não estar alinhada com os objetivos do Plano (RIBEIRO, 2019, p. 590).

Diante desse cenário, observamos dois aspectos relevantes para o debate da Responsabilidade Tributária que merecem atenção.

O primeiro é que, apesar de toda a comunicação e pressão da mídia e organizações da sociedade civil para que a responsabilidade tributária passe a constar de forma mais explícita e assertiva nos programas de Responsabilidade Corporativa das empresas, as iniciativas nesse sentido ainda são incipientes, principalmente no que tange os planejamentos tributários agressivos.

E o segundo é que, diante da necessidade de estabelecer mecanismos obrigatórios de reporte, inclusive com uma Ação do Projeto BEPS específica para desenhar um modelo que ajude as administrações fazendárias a identificar planejamentos tributários abusivos ou “indesejáveis”, percebe-se que os instrumentos de reporte voluntários não estão sendo capazes de alcançar a finalidade pretendida.

Primeiramente pela dificuldade de definição do conceito de planejamento agressivo, que acaba por prejudicar a adesão voluntária ao seu combate. Não é factível esperar que os contribuintes passem a escolher a forma mais onerosa do ponto de vista tributário para organizar seus negócios, quando lhes é garantido por lei a liberdade de estruturarem seus negócios da forma mais eficiente possível, desde que em conformidade com a lei.

Adicionalmente, porque os mecanismos voluntários de reporte, por carecerem de formatos padronizados, acabam por dificultar o acompanhamento e a verificação da aceitabilidade dos planejamentos tributários agressivos por parte da sociedade.

Por isso, é inexorável o fato de que as normas de reporte obrigatório vieram para ficar. Espera-se que possam oferecer a proteção e confiança necessárias para que seu atendimento possa entregar os resultados esperados à sociedade.

4.2.3 As iniciativas de instituição, no Brasil, de uma Regra de Declaração Obrigatória de Planejamento Tributário

No Brasil, o conceito de responsabilidade tributária ainda não está devidamente consolidado. Como observamos anteriormente da análise dos instrumentos de Responsabilidade Corporativa e de governança das maiores empresas multinacionais brasileiras, realizado no capítulo 3 desta tese, em nenhum deles, tal aspecto foi especificamente abordado, muito embora o pagamento da parcela “justa” de tributos esteja intimamente ligado à consecução dos objetivos sociais e ambientais declarados almejados pelas empresas.

Essa realidade, contudo, não é uma surpresa. A falta de clareza sobre o que seria um planejamento tributário agressivo, ou mesmo abusivo, dificulta a assunção de compromissos na área tributária pelas empresas.

Além disso, a falta de adesão à instrumentos de reporte e transparência voluntários inviabilizam a verificação do cumprimento, pelas empresas, de que pagam sua parcela justa de tributos.

A participação do Brasil no Projeto BEPS incentivou o país a instituir a divulgação obrigatória de Planejamento Tributário, prevista na Ação 12 por meio dos artigos 7 a 12 da Medida Provisória 685/2015,³⁸⁸ nos termos da Exposição de Motivos, *in verbis*:

³⁸⁸ BRASIL. Medida Provisória n. 685 de 21 de julho de 2015 - 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.

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**.

Não obstante, apesar da referida exposição de motivos fazer referência a conceitos como “estratégias de planejamentos tributários nocivos” e “planejamentos tributários agressivos”, a Medida Provisória 685/2015 trouxe apenas uma delineação genérica e ampla para caracterização de tais arranjos, como se verifica pela leitura do artigo 7º da norma:

- I – os atos ou negócios jurídicos praticados não possuem 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

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 – contiver 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.

III – tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Diante de sua baixa densidade normativa, a medida provisória acabou por inviabilizar a devida aplicação da Ação 12, uma vez que ela expressamente prevê a necessidade de clareza e certeza sobre as operações que devem ser reportadas, como já mencionado acima.

Ao tentar estabelecer genericamente os arranjos que deveriam ser obrigatoriamente divulgados, acabou por transfigurar a recomendação da Ação 12 do BEPS, indo muito além de seus objetivos (ROCHA, 2017b, p. 279).

Ricardo Lodi Ribeiro (2019, p. 590) assevera que a norma, como desenhada, configurou-se em mais uma tentativa, por via transversa, de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, possibilitando inclusive a criminalização do planejamento tributário não chancelado pelo fisco (RIBEIRO, 2019, p. 591).

Ademais, a Ação 12 da OCDE recomenda que o fato de um planejamento tributário dever ser reportado não implica que ele seja automaticamente considerado um caso de planejamento tributário abusivo ou agressivo (ainda que a norma deva deixar claro que, inobstante ter sido reportado, a autoridade fiscal poderá fazê-lo).

Contrariamente, a norma brasileira preferiu por criminalizar o decumprimento desta obrigação acessória, tipificando-a como fraude fiscal, mesmo sem que uma norma tivesse especificado maiores detalhes sobre quem, o que, quando e como deveria ser divulgado.

Felizmente, a Câmara dos Deputados acabou por rejeitar as regras de declaração obrigatória estabelecidas na Medida Provisória 685/2015, nos moldes como foram propostas.

Tal fato, todavia, não impossibilita que, após o amadurecimento tanto dos conceitos de planejamento tributário abusivo e agressivo, uma nova iniciativa de normatizar a obrigação de divulgação dos planejamentos tributários agressivos seja encaminhada ao Congresso, garantindo assim, maior transparência desses arranjos para o fisco e, quiçá, aos demais *stakeholders* das empresas, observada a preservação da confidencialidade de informações sensíveis sobre o negócio.

Apenas com maior clareza sobre esses conceitos é que será possível esperar que as empresas possam assumir maiores compromissos de responsabilidade tributária.

O papel dos administradores, do conselho fiscal das empresas e de consultores da área tributária, bem como da sociedade civil na discussão do que representa um comportamento ético na área tributária é fundamental para a construção de um conceito que conserve a flexibilidade dos contribuintes na elaboração de planejamentos tributários e que atendam o melhor interesse de todos os *stakeholders*.

Mas cabe salientar que o poder público não pode ficar fora deste debate, que é demasiadamente importante para ficar restrito ao âmbito da autoregulação das empresas.

Só com a participação de todos, será possível criar um padrão para atuação responsável das empresas em relação aos seus planejamentos tributários, bem como de segurança para que possam se desenvolver criando riqueza e compartilhando valor.

CONCLUSÕES

A proposta desta tese foi a de analisar se, e, como a Responsabilidade Corporativa poderia configurar uma alternativa viável para coibição de planejamentos tributários considerados agressivos, no contexto atual da concorrência fiscal internacional.

Na primeira parte deste estudo, começamos por avaliar o porque da busca por incremento na arrecadação de impostos pelos Estados e a sua importância para a sociedade. Analisamos com detalhes as características da concorrência fiscal internacional e seus efeitos, tanto positivos quanto negativos, bem como as preocupações dos Estados em relação às dificuldades de implementar diretrizes promovidas pela comunidade internacional no que tange o combate à evasão e elisão fiscais.

Verificamos que a ampliação dos serviços oferecidos pelos Estados Sociais, como educação, saúde e programas de transferência de renda, têm exigido cada vez mais o incremento das receitas estatais. Tal necessidade e o aprofundamento da globalização fizeram com que os Estados se lançassem a uma concorrência por atração de capitais.

Muito embora se verifiquem efeitos positivos decorrentes da concorrência fiscal internacional, em virtude dos efeitos negativos por ela provocada, alguns países da Comunidade Internacional passaram a trabalhar para combatê-la por a considerarem danosa. Alega-se, nesse sentido que a concorrência fiscal internacional tem afetado a forma pela qual os Estados elaboram suas políticas fiscais – não mais orientada por suas políticas sociais, mas para se mostrarem também competitivos para atração e retenção de capitais, tanto financeiros quanto de investimento.

Ressalta-se que não obstante o acirramento do discurso contra a concorrência fiscal internacional, verificou-se à partir da avaliação de dados do Banco Mundial e da OCDE que, apesar das alíquotas médias do Imposto Corporativo nos países estarem caindo a cada década, a arrecadação advinda desses impostos vem crescendo consistentemente no mundo todo.

No entanto, os efeitos da concorrência fiscal internacional não tardaram a apresentar reações no comportamento das grandes empresas contribuintes

multinacionais. Aproveitando-se das oportunidades criadas pela competição entre os Estados para minimizar a carga tributária sobre seus negócios, passaram a elaborar planejamentos tributários cada vez mais complexos e refinados de modo a explorar as diferenças e benefícios existentes entre as diversas jurisdições da comunidade internacional.

Pressionados pela mídia e pela opinião pública, os Estados do G8 e do G20 solicitaram à OCDE que elaborasse um estudo que os ajudasse a elaborar um plano para endereçar o problema da erosão da base tributária e do deslocamento de lucros. O Projeto *BEPS*, que conta com 15 ações estratégicas, visa a construir uma nova configuração do regime de tributação internacional. Contudo, muito embora as ações construídas por meio de *soft norms* sejam dotadas de verdadeira efetividade, dado o engajamento consistente da comunidade internacional no Projeto, faz-se necessário um hercúleo trabalho de cooperação e coordenação, o que demanda tempo e vontade política para prosseguir.

Constatou-se neste estudo que diante da soberania dos Estados, mesmo tendo uma dimensão ampliada e flexibilizada de modo a se adequar a um mundo interconectado, é princípio importante para proteger os interesses individuais dos Estados e encontra resistência em qualquer ingerência maior.

Assim, para que a agenda pudesse evoluir, percebeu-se a necessidade de engajamento também da sociedade civil e das empresas multinacionais no combate à evasão e elisão fiscais, dado seu poder econômico, político e de afetar o meio em que vivem.

No segundo capítulo, passamos a analisar os planejamentos tributários a partir das motivações das empresas.

Verificamos que ao longo do tempo, os contribuintes passaram a organizar planejamentos tributários cada vez mais agressivos. Estudamos a construção do conceito de planejamento agressivo no contexto internacional, buscando estabelecer uma diferenciação entre planejamentos tributários lícitos, planejamentos tributários agressivos, planejamentos abusivos e evasão fiscal. Realizamos uma análise de como esses planejamentos são endereçados no Brasil, evidenciando a complexidade teórica e prática do tema pela falta de uniformidade nos conceitos e das teorias desenvolvidas. Em seguida, traçamos um parâmetro para a conceituação de planejamentos tributários agressivos, demonstrando que as figuras

e teorias utilizadas para glosar os planejamentos tributários abusivos não são adequados para endereçar os arranjos engendrados com agressividade.

A aversão de pagar tributos pelo contribuinte é histórica e está diretamente ligada com a percepção da restrição da liberdade, que se projeta até os dias de hoje. O planejamento tributário, portanto, representa um mecanismo de defesa à agressão contra o patrimônio do cidadão. Se determinada conduta não é proibida por lei, entende-se que as empresas têm o dever de economizar tributos e gerar o maior retorno econômico aos seus investidores. Essa atitude diante da tributação varia de acordo com vários fatores, mas notadamente, em relação ao retorno recebido do Estado em serviços públicos, a personalidade e a propensão de assunção de riscos pelo contribuinte e a própria moralidade da sociedade em que a empresa está inserida e os valores morais que pautam sua conduta.

Nos últimos anos, tem se percebido uma evolução na moral tributária em algumas sociedades, onde a opinião pública vem exigindo maior transparência em relação ao montante de tributos pagos pelas grandes multinacionais como contrapartida à sua atuação em determinada jurisdição.

Nesse contexto, a concepção do que é aceitável e legítimo em termos de planejamentos tributários vem mudando.

É cediço que as empresas podem e devem organizar seus negócios da forma mais eficiente possível, desde que dentro dos limites impostos pela lei. Também não há dificuldade em definir um planejamento ilícito, ou seja, aqueles planejamentos implementados com fraude, dolo ou simulação em que o contribuinte pretendeu ardilosamente ocultar a ocorrência do fato gerador.

Ocorre que entre os dois extremos: o lícito e o ilícito, encontram-se ainda dois tipos de planejamentos tributários, cuja conceituação ainda está sendo construída.

O primeiro conceito é o de planejamento tributário abusivo. Na concepção internacional, esses arranjos são aqueles organizados artificialmente, de modo a auferir uma vantagem tributária que não seria possível de outra forma. Nesses planejamentos, o contribuinte se utiliza de uma forma lícita para organizar os seus negócios, mas extrapola a sua liberdade de auto-organização para alcançar resultados tributários expressivos. Diz-se que os contribuintes procuram tirar proveito dos benefícios da aplicação de uma norma jurídica, contrariando seu espírito. Nota-se que de acordo com este conceito, os arranjos que envolvem estruturas reais de negócios estariam fora desta categoria.

No Brasil, o conceito de planejamento tributário abusivo não é pacífico e ainda está em construção, mas enseja um comportamento artificioso por meio do qual o contribuinte, utilizando-se de uma forma lícita, altera alguns elementos de modo a se encaixar dentro de uma norma mais benéfica ou sair do alcance de uma hipótese de incidência. Dada a dificuldade prática de se estabelecer uma definição para planejamentos abusivos, a maioria da doutrina e jurisprudência vincula esses arranjos ao conceito de simulação relativa ou dissimulação.

Essa é a determinação do artigo 116 parágrafo único do Código Tributário Nacional, que, por falta de regulamentação, ainda não pode ser aplicado entre nós, nos termos da Lei complementar 104/2001.

Por este motivo, as autoridades fazendárias estão buscando elementos no direito privado para glosar certos planejamentos tributários que entendem ser abusivos, requalificando os fatos para enquadrá-los na hipótese de incidência que entendem ser a adequada. Entre esses elementos encontram-se a simulação, a fraude à lei, o abuso de direito e de forma.

A simulação está prevista no art. 167 § único do Código Civil e ocorre quando os negócios jurídicos apresentam as seguintes características: (i) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (ii) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Assim, a simulação é absoluta quando corresponde a um negócio forjado para enganar terceiros. E a simulação é relativa (ou dissimulação) quando um negócio é praticado para ocultar um outro, que é o real.

Na prática, são duas as correntes que visam a definir os negócios simulados. De acordo com a corrente voluntarista, a simulação seria o descasamento entre a verdadeira intenção das partes e a declaração realizada, com o intuito de enganar terceiros. No direito tributário, o terceiro enganado e prejudicado seria o fisco, para se obter uma economia fiscal.

A teoria causalista, mais adequada para estabelecer o conceito de simulação no direito tributário, busca na causa ou finalidade do negócio jurídico a sua validade. Para esta corrente, a simulação seria um negócio sem causa ou com causa falsa e ocorre quando há uma divergência entre a intenção empírica do negócio e a forma em que foi revestido, sendo esta, artificial.

O abuso de direito é também uma figura empregada pelas autoridades fiscais para desconsiderar um planejamento tributário. Previsto no art. 187 do Código Civil de 2002, o abuso de direito se caracteriza pelo excesso no gozo do direito de liberdade que o contribuinte possui de auto-organização. Assim, quando o contribuinte organiza um determinado negócio, usando formas lícitas, mas artificiais com o objetivo de causar dano ao Fisco, então, o abuso estaria configurado e o negócio poderia ser requalificado. Para a delimitação do abuso, portanto, é necessário apontar que a forma pela qual o negócio foi realizado é inadequada e que o arranjo gerou ao contribuinte uma vantagem econômica indevida.

Novamente, o elemento “causa” ressurgiu para contribuir para a caracterização do abuso de direito.

Assim como o abuso de direito, o emprego do abuso de forma também é utilizado para se caracterizar um planejamento tributário abusivo. Como a forma oferece ao negócio jurídico características e consequências a ela inerentes, há abuso de forma quando há uma divergência entre a verdadeira substância do ato ou negócio e a forma escolhida para revesti-la. Entende-se que ocorre abuso de forma, portanto, quando há um descasamento entre a forma e substância. Nesses casos, o Fisco poderia desconsiderar determinado planejamento tributário dando-se prevalência sobre a substância sobre a forma. Mais uma vez o elemento de artificialidade e falta de causa são encontrados na caracterização do conceito.

Mas, especificamente em relação ao abuso de forma, o Congresso Nacional já teve a oportunidade de avaliar a possibilidade do emprego de tal figura para glosar planejamentos tributários tidos como abusivos. Prevista no artigo 14 da Medida Provisória 66 de 2002, juntamente com a “falta de propósito negocial” a medida que visava a regulamentar o parágrafo único do art 116 do CTN como uma norma antielisiva não passou pelo crivo legislativo.

Dessa feita, o Brasil expressamente afastou o emprego dessa figura para requalificar negócios jurídicos. Surpreendentemente, mesmo após quase 20 anos da rejeição da MP 66/2002, o que se observa na prática, todavia, é que tanto o Fisco, quanto o CARF ainda se utilizam do “abuso de forma e da “falta de propósito negocial” para fundamentar a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, contribuindo para a insegurança jurídica em relação a esse tema.

Outra categoria frequentemente empregada para glosar planejamentos tributários pela autoridade administrativa fiscal é a figura de fraude à lei. Prevista no

art. 166 do Código Civil de 2002, a fraude à lei ocorre quando o contribuinte pratica um ato que é aparentemente permitido por uma norma (norma de cobertura), mas cujo efeito prático resulta no descumprimento de uma obrigação ou uma proibição imposta por outra norma (norma defraudada).

No Brasil, há divergência doutrinária acerca da possibilidade de sua aplicação no direito tributário. Isso porque a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória (o contribuinte decide se quer ou não praticar o fato gerador). Como a norma tributária não proíbe a realização de um fim e tampouco prescreve a devida forma de se revestir um negócio jurídico a partir de sua causa, não há como se configurar a fraude à lei no direito tributário.

Não obstante, ainda que tenha verificado a impropriedade desta figura para glosar planejamentos tributários considerados abusivos, ilegais ou mesmo agressivos, os julgamentos administrativos ainda fundamentam decisões com base nesta figura.

Por fim, faz-se necessário avaliar uma outra categoria também relacionada ao tema dos planejamentos tributários que é o negócio jurídico indireto. Diferentemente das outras figuras já mencionadas, o negócio jurídico indireto é considerado legítimo e válido. Isso porque, nesses casos, embora a forma utilizada para revestir o ato realizado seja incomum, o resultado alcançado não é contrário ao direito.

Por isso não é possível assumir que tais negócios sejam inválidos ou que devam ser desconsiderados. Pelo contrário, o contribuinte apenas se utilizou de uma das formas disponíveis no ordenamento jurídico para se chegar ao que realmente buscava. Não há vício na causa do negócio. O simples fato de uma determinada forma jurídica oferecer um benefício tributário não a invalida perante o Fisco, ainda que seja pouco usual ou atípica. Desde que implementado dentro da lei e atendendo aos seus requisitos, o planejamento não pode ser desconsiderado.

Nesse aspecto, os negócios jurídicos indiretos, poderiam ser equiparados ao conceito de planejamento tributário agressivo, em construção no plano internacional. Planejamentos agressivos são arranjos legais que se aproveitam das lacunas e descasamentos dos sistemas tributários de modo a explorar benefícios tributários incompatíveis com a moral tributária.

Entre nós, o fato de ser atípico e oferecer um tratamento tributário mais benéfico, localiza esse tipo de negócio na esfera dos planejamentos tributários

lícitos. No plano internacional, verifica-se um movimento para que os Estados se mobilizem para glosar tais arranjos.

Essa abordagem, entretanto, tem se mostrado de difícil implantação, pois não existe uma única forma jurídica “correta” e “aceitável” de organização.

Da análise das figuras utilizadas pelo CARF para a caracterização dos planejamentos tributários abusivos, verifica-se que são largamente utilizadas para fundamentar as decisões do tribunal administrativo, seja para considerar ou desconsiderar planejamentos tributários. Constatou-se contudo, a falta de uniformidade e coerência na aplicação dessas figuras pelo CARF, o que dificulta a consolidação do conceito e a clareza e transparência necessárias para fortalecer a moralidade tributária no Brasil.

Nessa linha, a avaliação realizada permitiu que as duas primeiras questões desse trabalho fossem respondidas e suas hipóteses testadas, quais sejam:

- Há diferença entre os conceitos de planejamento tributário abusivo e planejamento tributário agressivo?
- Considerando o resultado da análise acima, no Brasil, as normas de combate aos planejamentos tributários abusivos seriam compatíveis para coibir planejamentos tributários agressivos?

Em relação à primeira pergunta, constatamos que há sim diferença entre os conceitos de planejamento tributário abusivo e agressivo, embora a construção desses conceitos ainda careça de amadurecimento, tanto pela doutrina quanto pela legislação e jurisprudência, nos planos nacional e internacional.

Não obstante, podemos dizer que planejamentos abusivos são aqueles arranjos cuja finalidade ou causa estão em descompasso com a forma utilizada para revesti-los. Embora tenham sido engendrados dentro das possibilidades existentes na lei, foram praticados com abuso de direito ou simulação, para usufruir do benefício tributário que a estrutura jurídica escolhida propicia, de forma artificial.

Nos termos do Novo Código Civil brasileiro, verificado o abuso de direito ou a simulação, estar-se-ia diante de um ato ilícito. Assim, os planejamentos tributários abusivos estariam no campo da ilicitude e podem ser combatidos por meio da identificação das figuras existentes no sistema jurídico brasileiro.

Já no caso dos planejamentos tributários agressivos, a realidade é diferente. Os planejamentos agressivos são aqueles arquitetados para explorar as lacunas legais existentes entre os diversos sistemas jurídicos da comunidade internacional e

criadas pelas políticas tributárias dos Estados. Não há qualquer ilegalidade nos arranjos implementados, mas escolhas minuciosa e tecnicamente feitas, cujos resultados tributários globais apresentam ganhos competitivos às empresas, que não estão disponíveis para empresas locais.

Isso quer dizer que as estruturas montadas pelas multinacionais podem deslocar os lucros para serem tributados em um Estado diferente daquele onde a atividade econômica realmente aconteceu, oferecendo a elas vantagens competitivas que seus concorrentes locais não possuem, bem como deixando de remunerar a sociedade pelo uso de sua infraestrutura, qualificação de mão de obra, segurança e pujança do mercado.

Por esse motivo, apesar de legais, a mídia e a opinião pública têm reputado tais arranjos como “imorais”.

Todavia, no Estado democrático de direito, não se pode criar uma obrigação tributária, por exemplo, cujo fato gerador não se materializou ou desconsiderar um planejamento tributário, por ser contrário a um valor moral.

Para que um “valor moral” tenha eficácia jurídica, é necessária sua positivação. De outra forma, representa mera “aspiração”, que só poderá ser demandada por meio de sanções morais, mas nunca jurídicas³⁸⁹.

Assim, mesmo que o resultado do planejamento tributário não seja o desejado pela sociedade, se ele não foi praticado com abuso, ou seja, se não se constituir um arranjo artificial, não há, nesse caso, remédio jurídico para combatê-lo.

Dessa análise, chegamos, portanto, à resposta da segunda questão: os elementos normativos existentes no sistema jurídico brasileiro (abuso de direito e simulação) não são instrumentos viáveis para combater o planejamento tributário agressivo. E mais, mesmo que tivéssemos uma norma geral antielisiva (no caso o parágrafo único do artigo 116 do CTN) regulamentada para combater os planejamentos tributários abusivos, ainda assim tal norma não seria adequada para aplicação aos planejamentos tributários agressivos, dada a sua natureza.

Nesses casos, apenas uma norma específica (SAAR) para fechar aquela determinada lacuna seria o remédio devido.

³⁸⁹ Friedrich Müller, em orientação conduzida à autora em 07.09.2005 em virtude da elaboração de sua dissertação de mestrado, destacou que a positivação das regras é condição necessária para o Estado de Direito e que os juízes, principalmente nos países de *civil law*, devem ater-se ao texto da constituição para proferir suas decisões, sendo-lhes vedada a inovação jurídica (ABREU, 2005, p. 53).

Mas vimos no decorrer desta tese, que tal solução não é racional nem viável, uma vez que quanto maior a regulação, mais lacunas vão sendo criadas e outras alternativas agressivas de planejamentos tributários vão sendo possibilitadas.

Desse modo, quando a lei não é suficiente para combater os planejamentos tributários indesejados ou agressivos, outros instrumentos devem ser empregados.

Essa conclusão nos leva à próxima hipótese a ser testada nesta tese:

- A Responsabilidade Corporativa é ou não uma alternativa viável para coibir o planejamento tributário agressivo?

No capítulo terceiro avaliamos a existência de uma moral corporativa e sua eficácia na contenção de planejamentos tributários abusivos ou agressivos. Tratamos também do conceito de Responsabilidade Corporativa e seus fundamentos de negócio e jurídicos que justificam a adesão das empresas aos compromissos assumidos, de forma voluntária.

Nas últimas décadas, a discussão sobre se as empresas seriam agentes morais e se possuiriam responsabilidades morais restou pacificada.

No Brasil, tanto a lei quanto a jurisprudência reconhecem que as pessoas jurídicas possuem direitos e obrigações morais, possuindo responsabilidade própria, distinta da de seus administradores.

Esses valores morais que a empresa comunica aos seus *stakeholders* e que devem pautar suas ações e orientar suas atividades são chamados de Responsabilidade Corporativa.

A Responsabilidade Corporativa, com sua dimensão econômica, legal, ética e filantrópica, estabelece, portanto, a responsabilidade que a empresa tem com seus compromissos de criação de valor a todos os seus *stakeholders*. Isso significa que, para além de sua obrigação de gerar lucros aos acionistas e investidores, a empresa deve fazê-lo tanto dentro da letra da lei quanto de seu espírito.

Isso quer dizer que só atuar dentro da estrita legalidade não é suficiente. As atividades da empresa também devem ser conduzidas com moralidade, respeitando os valores éticos esperados por todas as partes por ela afetadas.

A responsabilidade da empresa é, então, ampliada, para abarcar uma dimensão que a lei, sozinha, não alcança.

É nesse contexto que a Responsabilidade Corporativa vem sendo invocada para demandar das empresas, comportamentos relativos às suas estratégias tributárias mais abrangentes. Em outras palavras, os planejamentos tributários

implementados devem estar de acordo com a lei, mas também devem levar em consideração os demais compromissos sociais e ambientais assumidos pela empresa, o que seria incompatível com a implantação de planejamentos tributários considerados imorais, ainda que legais.

A Responsabilidade Corporativa, nesse sentido, deve necessariamente incluir compromissos de responsabilidade tributária, de modo a evitar que as ações realizadas nos campos social e ambientais sejam neutralizadas.

E essa é a grande contribuição da Responsabilidade Corporativa no combate aos planejamentos tributários agressivos. Enquanto a coibição do abuso encontra guarida na força coercitiva do Estado, o agir imoral estaria desguarnecido de instrumentos para coibi-lo. A Responsabilidade Corporativa, ainda que voluntária, abarca condutas não exigidas por lei, mas vincula e obriga quem se compromete a atender valores desejáveis pela moral.

Vimos nesse estudo que, diferentemente do direito, as normas morais não contam com o poder coercitivo do Estado para que sejam cumpridas. Mas, ainda assim, não são totalmente desprovidas de sanção. A opinião pública fará um juízo de valor do comportamento da empresa e, com isso, lhe dará uma “licença para operar”, ou seja, caso entendam que a atuação da empresa não condiz com o que é esperado dela, os consumidores poderão deixar de comprar seus produtos, por exemplo e os investidores poderão preferir fazer suas aplicações em outros negócios, mais alinhados com as práticas morais esperadas por eles.

Com efeito, tendo a reputação valor econômico para as empresas, é necessário cuidar dela para a sustentabilidade e longevidade do negócio.

Outras são as razões para que as empresas atentem para a moral e cumpram seus compromissos assumidos por meio da RC. Entre eles, podemos citar: (i) os tributos pagos devem ser vistos como investimentos para melhoria do ambiente de negócios incluindo, por exemplo a criação e manutenção um bom sistema educacional e de saúde ou de infraestrutura, como redes de transporte para escoamento da produção, por exemplo; (ii) diminuição de riscos reputacionais e tributários. Estes últimos incluindo o risco de litígios que além de aumentar custos com advogados e contadores, por exemplo, podem culminar com pesadas multas e até a representação para fins penais dos administradores das empresas; (iii) Riscos de *cash flow*, obrigando que as empresas façam provisionamento de valores para

cobrir eventuais obrigações futuras; (iv) evitam maior regulamentação estatal; (v) criam padrões mais altos que podem lhes oferecer maior poder competitivo.

Ademais, há ainda a possibilidade de buscar no direito privado uma prestação jurisdicional pelo descumprimento, pelas empresas, dos compromissos assumidos. No direito do consumidor, por exemplo, as empresas podem ser responsabilizadas por “publicidade enganosa” e métodos comerciais desleais, nos termos do art. 6º da Lei 8.078/90.

A análise realizada neste estudo aponta para o fato de que o aumento da moralidade tributária tem o potencial de aumentar a arrecadação tributária, com menor esforço da fiscalização.

Muito embora essa moral tributária dependa de um conjunto de fatores que incluem tanto o comportamento do contribuinte em relação ao pagamento de tributos quanto a atuação da administração fiscal e a complexidade do sistema tributário, uma baixa moralidade tributária tem sido percebida negativamente pela opinião pública.

Não obstante, é preciso reconhecer o caráter voluntário da Responsabilidade Corporativa. Desconsiderar esta característica retiraria o valor moral de tal instrumento, passando a RC a ser mais uma regra impositiva a ser seguida.

Mas, há ainda certo ceticismo em relação a real efetividade desses instrumentos. Há um sentimento de que a falta de regulamentação da RC seria como “deixar a raposa cuidando do galinheiro”.

Com efeito, há ainda desafios a serem superados. Como garantir que os compromissos assumidos nos instrumentos de RC sejam coerentes e consistentes? Como os resultados podem ser mensurados, acompanhados e comparados com os resultados de outras empresas?

São essas perguntas que o capítulo quarto busca responder. Avaliamos as iniciativas de regulamentação da Responsabilidade Corporativa para dar a esses instrumentos maior credibilidade, consistência e comparabilidade.

Muito embora haja um grande número de organizações da sociedade civil, ONGS e associações estabelecendo diretrizes para a elaboração dos códigos de conduta das empresas, dada a variedade de modelos e os diferentes interesses entre os setores em jogo, não há uniformidade no que seria um padrão mínimo desejado para esses códigos. Nem em termos de conteúdo, nem em termos de procedimentos e registros.

Por esse motivo, alguns governos já começaram a regulamentar a Responsabilidade Corporativa, exigindo que as empresas implementem seus códigos de conduta, seguindo algumas diretrizes.

A União Europeia, pioneira nas iniciativas de regulamentação dos códigos de conduta das empresas, passou a acompanhar a implantação desses programas, que incluem a observância aos tratados de direitos humanos, às diretrizes da OCDE demandando que as questões de tributação internacional estivessem contidas nos compromissos a serem assumidos pelas empresas, muito embora o escopo ficasse limitado ao combate à evasão tributária ilícita.

A OCDE, também reconhecendo a validade dos instrumentos voluntários de RC no trabalho de prevenção dos planejamentos tributários, vem elaborando diretrizes para estabelecer padrões mínimos de governança às empresas multinacionais. Entre as recentes iniciativas da organização nesse sentido, destacam-se as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais, os Princípios de Governança Corporativa do G20 e da OCDE e o Projeto BEPS.

É importante ressaltar, todavia, que a regulamentação da RC não lhe retira seu caráter voluntário. O que ocorre é que aquelas empresas que tem interesse em ser reconhecidas como “responsáveis” devem aderir a certos padrões para elaborar e formalizar seus códigos de conduta, bem como oferecer condições de reporte para que a sociedade possa conhecer, acompanhar e cobrar das empresas os compromissos assumidos voluntariamente.

É certo que um dos pilares da Responsabilidade Corporativa é a transparência que permite aos *stakeholders* das empresas conhecer, avaliar e acompanhar o atendimento dos compromissos assumidos.

No caso dos planejamentos tributários, até pouco tempo, tanto a União Europeia e a OCDE vinham tentando obter informações dos contribuintes por meio de mecanismos de reporte voluntário, como os procedimentos de consulta fiscal ou os programas de *cooperative compliance*. No entanto, as recentes iniciativas de estabelecer outros mecanismos compulsórios de fornecimento de informações às administrações tributárias demonstram que nesse aspecto, os mecanismos voluntários são suficientes.

Nesse sentido surge, por meio da Ação 12 do BEPS, uma tentativa de se estabelecer um instrumento obrigatório de reporte dos planejamentos tributários engendrados pelas empresas multinacionais às autoridades fiscais.

Contudo, o que se percebe é que esta iniciativa perdeu a oportunidade de implementar e harmonizar o conceito de planejamento tributário agressivo.

A demasiada abertura e flexibilidade das diretrizes da Ação 12 para a elaboração e implantação das medidas de reporte obrigatório pelos Estados culminaram na criação de verdadeiros *Frankensteins* que se distanciaram das orientações da OCDE e acabaram sendo rejeitados em diversas jurisdições como na França e no Brasil.

No Brasil, a proposta normativa para implementação da Ação 12 (MP 685/2015) joga luz no complexo e tenso relacionamento entre o fisco e os contribuintes, dificultando a construção de uma “alta” moralidade tributária, nos termos discutidos nesta tese.

A criminalização pelo descumprimento de uma obrigação acessória, a falta de uma definição clara do que seria um planejamento tributário reportável, abusivo ou agressivo, bem como o risco de quebra de sigilo de informações do negócio, para citar apenas alguns aspectos previstos na MP 685/2015, além de contrariarem as diretrizes do Projeto BEPS, violam as normas internas e princípios caros de nossa Constituição.

Com efeito, a definição dos conceitos de planejamento tributário abusivo e agressivo deve ser amadurecida com urgência, de modo a conferir maior segurança jurídica aos contribuintes, bem como dar oportunidade às empresas de elaborarem planejamentos tributários mais alinhados com os padrões morais esperados por nossa sociedade.

Concluimos defendendo que, havendo um engajamento voluntário aos instrumentos de RC e, aproveitando-se as empresas do benefício de se intitularem socialmente responsáveis, há que se estabelecer um padrão mínimo a ser seguido que possa dar transparência e consistência a esses instrumentos, atuando em conjunto e de forma complementar à regulamentação privada.

Observou-se que esse papel cabe ao Estado, como concretização dos princípios constitucionais da transparência, boa-fé e função social da empresa.

Isso não quer dizer que o Estado deva estabelecer os compromissos a serem assumidos pelas empresas, ou a forma de implementá-los, mas sim, regulamentar a forma de monitoramento e de fornecimento de informações sobre os resultados alcançados pelo programa, evitando assim que se tornem meros instrumentos de retórica.

Por fim, quando se trata da responsabilidade tributária, essa questão fica ainda mais relevante. Faz-se necessário que haja um consenso sobre a definição de planejamento tributário agressivo de modo a ensejar sua prevenção.

REFERÊNCIAS

ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. Hard and Soft Law in International Governance (2000). **International Organization**, v. 54, p. 421, 2000. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1402966>. Acesso em: 08 fev.18.

ABBOTT, Kenneth W.; SNIDAL, Duncan. The governance triangle: Regulatory standards institutions and the shadow of the state. In W. Mattli; N. Woods (Eds.). **The politics of global regulation: Political authority in transition**. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2009. p. 44-88

ABBUD, André Albuquerque C. **Soft Law e Produção de Provas na Arbitragem Internacional**. São Paulo: Atlas, 2014.

ABRAMS, F. K. (1951). Management's Responsibilities in a complex world. **Harvard Business Review XXIX**, p. 29-34.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABREU, Paula Santos. **O Impacto do Acordo Sobre Serviços Financeiros do GATS no Direito do Consumidor Brasileiro**. 2005. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Internacionais), Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, Brasília, 2005.

ACKERMAN, B. **Social Justice in the Liberal State**. New Haven: Yale University Press, 1980.

ACTIONAID. Tax responsibility – The business case for making tax a corporate responsibility issue. July 2011. Disponível em: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/tax_responsibility.pdf. Acesso em: 10 mar. 2018.

ACTIONAID; OXFAM; CHRISTIAN AID. Discussion paper: Getting to Good – Towards Responsible Corporate Tax Behaviour, 2015. Disponível em: https://www-cdn.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/dp-getting-to-good-corporate-tax-171115-en.pdf. Acesso em 16 dez. 2019.

ADHIKAR, Arjun. Corporate Social Responsibility: Voluntary or Mandatory? **NJA Law Journal**, 2014. p. 185-203

ALBAREDA, Laura; LOZANO, Josep M.; TENCATI, Antonio; MIDTTUN, Atle and PERRININ, Francesco. The changing role of governments in corporate social responsibility: drivers and responses. *Business Ethics: A European Review*, Volume 17, Number 4, October 2008.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALLINGHAM, Michael G.; SANDMO, Agnar. Income tax evasion: a theoretical analysis. **Journal of Public Economics**. nov. 1972, v. 1, n. 3/4.

ALM, James; TORGLER, Benno. Cultural Differences & Tax Morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology* 27 (2006) 224–246.

ALM, James; MCCLELLAN, Chandler. *Tax Morale and Tax Compliance from the Firm's Perspective*. KYKLOS, Vol. 65 – February 2012 – No. 1, 1–17.

ALMEIDA, Carlos. Sistemas Tributários Competitivos à Luz da Interdisciplinaridade do Direito Tributário Internacional. *Revista Novos Estudos Jurídicos – Eletrônica*. Vol. 20, n. 1, jan-abr 2015.

ALVEY, James E. A Short History of Economics as a Moral Science. *Journal of Markets & Morality* 2, no. 1(Spring 1999), 53-73.

AMIDU, Mohammed; KWAKYE, Teddy Ossei; HARVEY, Simon; YORKE, Sally Mingle. Do firms manage earnings and avoid tax for corporate social responsibility? *Journal Of Accounting and Taxation*. vol. 8(2), May, 2016. p. 11-27.

ARNOLD, B.; WILSON, J. Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations: The Canadian Context and Possible Responses. **SPP Research Paper**. n. 07.29 at 16, October, 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2510950>. Acesso em: 25 out. 2019

AULT, Hugh J.; SCHON, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform, **68 Bull. Int'l Tax'n** 275, 2014.

AUSTRALIA. Parliamentary Joint Committee on Corporations and Financial Services Corporate responsibility: Managing risk and creating value, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. Planejamento Tributário. Conferência. **XX Congresso Brasileiro de Direito Tributário**. v. 98, p. 74-85, RDT, São Paulo, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2006.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 42, a. 10, jan./fev, 2002.

AVI-YONAH, Reuven S. Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility. **N. Y. U. J. L. & Bus.** 11, n. 1, 2014. p. 1-29

AVI-YONAH, Reuven S. The Three Goals of Taxation. **60 Tax LR** 1, 2006, p. 1-28.

AVI-YONAH, Reuven S., International Tax as International Law (March 2004). U of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 41; Michigan Law and Economics Research Paper No. 04-007. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=516382> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.516382>. Acesso em 28.01.18.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State, **113 Harvard Law Rev.** v. 7, 2000.

AVI-YONAH, Reuven S.; MAZZONI, Gianluca. Taxation and Human Rights: A Delicate Balance. **University of Michigan Public Law Research Paper**, n. 520, setembro, 2016.

AVI-YONAH, Reuven S.; PANAYI, C. H. Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union. In: **Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics**, p. 21-50, International Bureau for Fiscal Documentation (IBFD) Amsterdam: 2010.

AXELROD, Robert. **The Evolution of Cooperation**. New York: Basic Books Inc. Publishers, 1984.

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes, v. 43, n. 1, Intertax 86, 2015.

BAKER, Philip. A Tributação Internacional no Século XXI. Trad. Elise M. Sakane. Revista Direito Tributário Atual, n. 19. São Paulo, 2005.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARON, David P. The Positive Theory of Moral Management, Social Pressure, and Corporate Social Performance. Research Paper No. 1940, June 2006.

BARROSO, Luis Roberto. Mudança da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em matéria Tributária, segurança jurídica e modulação dos efeitos temporais das decisões judiciais. In: BARROSO, Luis Roberto. **Temas de Direito Constitucional – Tomo IV**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BASTOS, Celso S. Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 3. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. A DRU e a deformação do sistema tributário nacional nestes 30 anos de Constituição. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, v. 55, n. 219, p. 27-52, jul./set., 2018. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/55/219/ril_v55_n219_p27.pdf. Acesso em: 17 jan. 19.

BAXTER, Richard. R. International Law in 'Her Infinite Variety. **The International and Comparative Law Quarterly**, v. 29, n. 4, 1980, p. 549–566. Disponível em: www.jstor.org/stable/758830. Acesso em: 25 jul. 2019.

BBC NEWS. Toshiba. What's Going Wrong? 29 March 2017. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-38456275>. Acesso em 25 out. 2019.

BBC NEWS. Google, Amazon, Starbucks: The rise of 'tax shaming'. By Vanessa Barford and Gerry Holt. BBC News Magazine, 21 May 2013. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>. Acesso em 02 jan. 2020.

BBC NEWS. Calorie counts on menus 'prompt healthy choices. By Nick Triggle. **BBC News**, 27 jul. 2011. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/health-14295093>. Acesso em 07 dez. 2019.

BECK, Ulrich. **O que é Globalização?** – Equívocos do Globalismo, Resposta à Globalização. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

BECK, Ulrich Risk Society: Towards a New Modernity. London: Sage Publications, 1992.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007.

BELOE, Seb; LYE, Geoff; CRUICKSHANK, Kelly; MURPHY, Richard. Taxing issues: Responsible business and tax. **SustainAbility**, 2006. Disponível em: https://sustainability.com/wp-content/uploads/2016/09/sustainability_taxing_issues.pdf. Acesso em 18 dez. 2019.

BESLEY, Timothy; CASE, Anne. Incumbent Behavior: Vote-Seeking, Tax-Setting, and Yardstick Competition. **The American Economic Review**, March, 1995. Disponível em: https://www.princeton.edu/~accase/downloads/Incumbent_Behavior.pdf. Acesso em 18 fev. 2018.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BILCHITZ, David. O Marco Ruggie: Uma Proposta Adequada para as Obrigações de Direitos Humanos das Empresas? **SUR – Revista Internacional de Direitos Humanos**. v. 7, n. 12, junho, 2010, p. 209-241.

BIRD, Richard. **Tax Challenges Facing Developing Countries**. Institute for International Business: Working Paper 9, 2008.

BLOOMBERG. “*Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion is Lost to Tax Loopholes*”. By Jesse Drucke. Bloomberg. 21 out. 2010. Disponível em: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>. Acesso em: 9 maio 2015.

BLUM, Gabriella. Bilateralism, Multilateralism, and the Architecture of International Law. **Harvard International Law Journal**, v. 49, n. 2, June, 2008.

BOLTON, John R. Should we Take Global Governance Seriously? **Chicago Journal of International Law**, v.1, n. 2, Article 2, 2000. Disponível em: <http://chicagounbound.uchicago.edu/cjil/vol1/iss2/2>. Acesso em 20 jan. 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento Tributário e Autonomia Privada. **Doutrina Tributária**, v. XV. São Paulo, Quartier Latin, 2015.

BRASKEM. Código de Ética. Disponível em: <https://www.braskem.com.br/perfil>. Acesso em 25 dez. 2019.

BRAUNER, Yariv. Treaties in the Aftermath of BEPS. **41 Brook. J. Int'l L.**, 2016. Disponível em: <http://brooklynworks.brooklaw.edu/bjil/vol41/iss3/3>. Acesso em 25 fev. 2018.

BRAUNER, Yariv. The Future of Tax Incentives for Developing Countries. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda, (eds.). **Tax, Law and Development**. Cheltenham: Edward Elger Publishing, 2014.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS, 16 Fla. Tax Rev. 55. **University of Florida Law Faculty Publications**, 2014b. Disponível em: <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>. Acesso em 22 fev. 2017.

BRAUNER, Yariv. BEPS, An Interim Evaluation. **World Tax Journal**, n. 6, Amsterdam, 2014c. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/311950/mod_resource/content/1/Yariv%20Brauner.pdf. Acesso em 16 jan. 2018.

BROOKS, Kim. Inter-Nation Equity: The Development of an Important but Underappreciated International Tax Value, October, 2008. In: KREVER, Richard; HEAD, John G. (eds.). **Tax Reform In The 21st Century**, Kluwer Law International, Forthcoming. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1292370>. Acesso em 20 fev. 2018.

BROOMHILL, Ray. Corporate Social Responsibility: Key Issues and Debates. **Dunstan Paper**, n. 1, 2007.

BROWN, Darrell; DILLARD, Jesse; MARSHALL, R. Scott. Tripple Bottom Line: A Business metaphor for a social construct. Understanding the Social Dimension of Sustainability. 3 mar. 2006,

BUCHANAN, James M. The Collected Works of James M. Buchanan, Foreword by Geoffrey Brennan, Hartmut Kliemt, and Robert D. Tollison, 20 vols. (Indianapolis: Liberty Fund, 1999-2002). Disponível em: <https://oll.libertyfund.org/titles/280>. Acesso em 22 jul. 2019.

CAMILLERI, Mark Anthony. Valuing Stakeholder Engagement and Sustainability Reporting. **Corporate Reputation Review**, v. 18, n. 3. Macmillan Publishers Ltd, 2015. p. 210–222.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

CASTRO, Flávia Almeida Viveiros de [et al.]. **Gestão e Planejamento de Tributos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

CARRERO, José M. C. , SEARA, Alberto Q., 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, **44 Intertax**, Issue 3, 2016. p. 206-226

CARROLL, Archie B.; SHABANA, Kareem M. The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice. **International Journal of Management Reviews**, 2010. DOI: 10.1111/j.14682370.2009.00275.x.

CARROLL, Archie. B. (1979). A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance. **The Academy of Management Review**, v. 4, n. 4, Outubro, 1979. p. 497-505. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/257850>. Acesso em: 25 set. 2019

CARMINATI, João Guilherme de Oliveira; FERNANDES, Elaine Aparecida. O Impacto do Investimento Direto Estrangeiro no Crescimento da Economia Brasileira. **Planejamento e Políticas Públicas – PPP**, n. 41, jul./dez, 2013.

CARVALHO, João Rafael L. Gândara de. Forma e Substância no Direito Tributário Legalidade, Capacidade Contributiva e Planejamento Fiscal. São Paulo: Almedina, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. **Revista de Direito Tributário**, v. 114. São Paulo: Malheiros, 2011.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; SANTOS, Celso Araújo. Caso Gerdau CFC: Tributação dos Lucros de Controladas Indiretas no Exterior (e a existência de acordo contra a bitributação). In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (coord.). **Tributação Internacional – Análise de Casos**. v.3. São Paulo: MP Editora, 2015.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; SILVEIRA, Rodrigo Maito. Caso Camargo Corrêa: Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior diante da Existência do Acordo contra a bitributação – Incompatibilidade do art. 74 da MP 2.158-35 com os artigos 7, 10 e 21 da CM OCDE. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (coord.). **Tributação Internacional – Análise de Casos**. v.2. São Paulo: MP Editora, 2015.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Caso VODAFONE. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (coord.). **Tributação Internacional – Análise de Casos**. v.3. São Paulo: MP Editora, 2015.

CERNY, Philip G. Globalization and the changing logic of collective action. **International Organization**, v. 49, n. 4, September, 1995. p. 595-625.

CHAYES, Abram; CHAYES, Antonia C. **The New Sovereignty: Compliance with International Regulatory Agreements**. London: Harvard University Press, 1995.

CHEVALLIER, Jean-Jacques; GUCHET, Yves. **As Grandes Obras Políticas**. De Maquiavel a Actualidade. Lisboa: Publicações Europa-America, 2004.

CHRISTENSEN, John; MURPHY, Richard. The social irresponsibility of corporate tax avoidance: taking CSR to the bottom line. **Development** v. 47, n. 3, 2004, p. 37-44.

CHRISTENSEN, John. Corporate social responsibility, tax avoidance, and counting spoons. December 12, 2016. Disponível em:

<https://www.taxjustice.net/2016/12/12/corporate-social-responsibility-tax-avoidance-counting-spoons/>. Acesso em 16 dez. 2019.

CHRISTIAN AID. Tax and Sustainability: A framework for businesses and socially responsible investors. **Accounting for Change**, n. 3, October, 2011. Disponível em: <https://www.christianaid.org.uk/sites/default/files/2017-08/accounting-for-change-tax-sustainability-october-2011.pdf>. Acesso em 16 dez. 2019.

CHRISTIANS, Allison. The Big Picture: How Starbucks Lost Its Social License – And Paid £20 Million to Get It Back. **Tax Analysts**, 2013.

CHRISTIANS, Allison, Network, Norms and National Tax Policy. 9 Wash. **U. Global Stud. L. Rev.** n. 1, 38, 2010. Disponível em: http://openscholarship.wustl.edu/law_globalstudies/vol9/iss1/2. Acesso em 23 dez. 2017.

CHRISTIANS, Allison. Sovereignty, Taxation, and Social Contract. **Minnesota Journal of International Law**, v. 18; Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1063. August, 2008. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1259975>. Acesso em 28 jan. 2018.

CHRISTIANS, Allison. Hard Law & Soft Law in International Taxation. *Wisconsin International Law Journal*, v. 25, n. 2, Summer, 2007. Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1049. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=988782>. Acesso em 23 dez. 2017.

CLARK, Tom. Four In 10 Might Join Consumer Boycott Over Tax Avoidance. **The Guardian**, 10 Jun 2013. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2011/mar/20/andrew-witty-glaxosmithkline-big-firms-detached-society>. Acesso em: 08 dez. 2019.

CLAUSING, K. Multinational firm tax avoidance and tax policy, **National Tax Journal**, v. 62, n. 4, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão Fiscal**. O parágrafo único do art. 116, CTN e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 279-304.

COHEN, Jean L. **Globalization and Sovereignty: Rethinking Legality, Legitimacy and Constitutionalism**. New York: Cambridge University Press, 2012.

COCKFIELD, Arthur J. (2006). The Rise Of The Oecd As Informal 'World Tax Organization' Through National Responses To E-Commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*: Vol. 8: Iss. 1, Article 5. Available at: <http://digitalcommons.law.yale.edu/yjolt/vol8/iss1/5>

COL, Burcin; PATEL, Saurin. Going to Haven? Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance. **Journal of Business Ethics**. v. 154, n. 3, February, 2019. p. 1.033-1.050.

COLLINS, J.; Shackelford, D. Do U.S. multinationals face different tax burdens than other companies? **Tax Policy and the Economy**, v. 17, National Bureau of Economic Research and MIT Press, 2003.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2015). *Communication From the Commission to the European Parliament and the Council – A Fair And Efficient Corporate Tax System In The European Union: 5 Key Areas for Action*. Brussels, 17.6.2015 COM(2015) 302 final http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf. Acesso em 01 fev. 2017.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2009). *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Promoting Good Governance in Tax Matters*. Brussels, 28 abr. 2009 COM (2009) 201 final. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0201:FIN:EN:PDF>. Acesso em: 12 fev. 2017.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (2007) Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries – Brussels, 10/12/2007 – COM/2007/0785 final.

COMISSÃO DA COMUNIDADES EUROPEIAS (2004). Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu para prevenir e combater as práticas abusivas nos domínios financeiro e das sociedades. Bruxelas, 27 set. 2004 COM (2004) 611 final. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52004DC0611&from=EN>. Acesso em 12 fev. 2017.

COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA (2016). Orientações para um modelo de Um Código Europeu do Contribuinte. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pt.pdf. Acesso em 10 mar. 2018.

COMPARATO, Fábio Konder. Estado, empresa e função social. **Revista dos Tribunais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 732, outubro, 1996, p. 38-46.

COMPARATO, Fabio K.; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. Forense: Rio de Janeiro, 2005.

COMUNICAÇÃO E CRISE. Desastre Ambiental nos EUA arranha reputação e finanças da BP. Disponível em: <http://www.comunicacaoecrise.com/site/index.php/artigos/368-desastre-ambiental-nos-eua-arranha-reputacao-e-financas-da-bp>. Acesso em 25 out. 2019

CONI, Luis Cláudio. **A Internacionalização do Poder Constituinte**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2006.

COMPARATO, Fabio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de Controle na Sociedade Anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

COSTA, Leonardo de Andrade. A Integração dos Mercados e as Questões Tributárias. Repercussões Sociais. In: **Seminário Brasil Século XXI**. O Direito na Era da Globalização – Mercosul, Alca e União Europeia. Palestras Brasília, OAB, Conselho Federal, 2002.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a Tributação Ambiental no Brasil. In: TORRES, Heleno Taveira (org). **Direito Tributário Ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CRANE, Andrew; MATTEN, Dirk; SPENCE, Laura J. **Corporate Social Responsibility – Readings and Cases in a Global Context**. 2. ed. Oxon: Routledge, 2014.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. Trad. Magda Lopes. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DABUL, Márcia Silva. **Responsabilidade social corporativa: uma discussão teórica a partir da nova sociologia econômica e da teoria da dívida**. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento), Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto de Economia, 2017.

DAGAN, Tsilly. International Tax and Global Justice (April 11, 2016). International Tax and Global Justice, 18 THEORETICAL INQUIRIES IN LAW 1 (2017). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2762110> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2762110>. Acesso em: 11 set. 2017.

DALLEGRAVE NETO, José Affonso. Transformações das relações de trabalho à luz do neoliberalismo. In: DALLEGRAVE NETO, José Affonso; COUTINHO, Aldacy Rachid. **Transformações do Direito do Trabalho**. Curitiba: Juruá, 2000.

DATT, K. To shame or not to shame: That is the question. **eJournal of Tax Research**, 2016.

DAVIS, Angela K.; GUENTHER, David A.; KRULL, Linda K.; WILLIAMS, Brian M. Do Socially Responsible Firms Pay More Taxes? **The Accounting Review**, January, 2016, v. 91, n. 1, 2016. p. 47-68

DAVIS, K. The Case For and Against Business Assumption of Social Responsibilities. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 2, 1973.

DAVIS, K. Understanding the social responsibility puzzle. **Business Horizons**, v. 10, n. 4, Winter, 1967. p. 45-50.

DE BROE, Luc; LUTS, Joris. BEPS Action 6: tax treaty abuse. **Intertax**, v. 43, n. 2. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

DE LA FERIA, Rita. HMRC vs Weald Leasing Ltd-not only artificial-the abuse of law test in VAT. **British Tax Review**, n. 5, London: Thomson Reuters, 2008.

DE LA FERIA, Rita; SILVA COSTA, Mario. O impacto de Ocean Finance no conceito de abuso do direito para efeitos de IVA. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, n. 3, a. 6. Lisboa: Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal, 2014.

DE LA FERIA, Rita; VOGENAUER, Stefan (ed.) Prohibition of Abuse of Law – A New General Principle of EU Law? Studies of the Oxford Institute of European and Comparative Law (Book 13). Oxford: Hart Publishing, 2011.

DELOITTE. Global Survey on Reputation Risk Reputation@Risk. 2015. Disponível em:

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/risk/NEWReputationRiskSurveyReport_25FEB.pdf. Acesso em 18 dez. 2019.

DESAI, Mihir A.; DHARMAPALA, Dhammika. CSR and Taxation: The Missing Link. **Leading Perspectives**, Winter, 2006.

DEVEREUX, M.P., GRIFFITH, R.; KLEMM, A. Corporate Income Tax Reforms and Tax Competition. **Economic Policy**: October, 2002. Disponível em: <http://personalpages.manchester.ac.uk/staff/rachel.griffith/PublishedPapers/DevereuxGriffithKlemmEconomicPolicy02.PDF>. Acesso em 31 jan. 2017.

DEVEREUX, Michael e LORETZ, Simon. What do we know about corporate Tax competition? **National Tax Journal**, v. 66, n. 3, September, 2013. p. 745-774. DOI: [dx.doi.org/10.17310/ntj.2013.3.08](https://doi.org/10.17310/ntj.2013.3.08)

DHARMAPALA, Dhammika. What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. **Fiscal Studies**, v. 35, n. 4, 2014. p. 421-448.

DIÁRIO DE COMERCIO, INDÚSTRIA E SERVIÇOS. **Movimento global de B Corps mostra expansão de certificações no Brasil**. DCI. Publicado em 03 out. 2017. Disponível em: <https://www.dci.com.br/financas/movimento-global-de-b-corps-mostra-expans-o-de-certificac-es-no-brasil-1.511420>. Acesso em 03 ago. 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. vol. 1

DOANE, Deborah. Promoting the “Social Case” for Mandatory CSR. In: GONZÁLEZ, Marta de La Cuesta; DUPLÁ, Leonardo R. **Responsabilidad Social Corporativa**. Salamanca: Publicaciones Universidad Pontificia Salamanca, 2004.

DONALDSON, Thomas; PRESTON, Lee E. The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence, and Implications. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, janeiro, 1995. p. 65-91.

DONALDSON, Thomas; DUNFEE, Thomas. W. ‘Towards a Unified Conception of Business Ethics: Integrative Social Contracts Theory’. **Academy of Management Review**, v. 19, n. 2, April, 1994, p. 252-284.

DÓRIA, A. R. Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula. 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. **Intertax**. The Netherlands: Kluwer law International BV, 2015.

DOWLING, G.R. The Curious Case of Corporate Tax Avoidance: Is it Socially Irresponsible? **Journal of Business Ethics**, 2014. p. 124-173. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1862-4>.

DOYLE, Elaine; HUGHES, Jane; GLAISTER, Keith. Linking Ethics and Risk Management in Taxation: Evidence from an Exploratory Study in Ireland and the UK. **Journal of Business Ethics**, Springer, v. 86, n. 2, 2009. p. 177-198.

DRUCKE, Jesse. "Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion is Lost to Tax Loopholes". **Bloomberg**. 21 out. 2010. Disponível em: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-us-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>. Acesso em: 9 maio 2015.

DUPUY, Pierre-Marie. Soft Law and the International Law of the Environment, 12 Mich. J. Int'l L. 420 (1991). Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol12/iss2/4>. Acesso em 08 fev.18.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

EIJSDEN, Arjo van. The Relationship between Corporate Responsibility and Tax: Unknown and Unloved. **EC Tax Review**, 2013/1. Kluwer Law International BV. p. 56-61.

ELFFERS, H. But Taxpayers Do Cooperate. In: VUGT, M. Van. SNYDER, M.; TYLER, T.; BIEL, R. A. (eds.). **Cooperation in Modern Society. Promoting the Welfare of Communities, States and Organizations**. London: Routledge, 2000. p. 184-194. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/323847962_But_taxpayers_do_cooperate. Acesso em: 26 jul. 2019.

ELHAUGE, Einer. Sacrificing corporate profits in the public interest. **New York University Law Review**, v. 80, New York: New York University, 2005. p. 733-869

ELLIFFE, Craig. The Thickness of a Prison Wall When Does Tax Avoidance Become a Criminal Offence? **New Zealand Business Law Quarterly**, v. 17, n. 4, December, 2011.

ENGLISCH, Joachim; CÉDELLE, Anzhela. The 'Upgraded' Strategy Against Harmful Tax Practices Under the BEPS Action Plan. **British Tax Review**, n. 5, November, 2013. p. 620-637

EPSTEIN, Edwin M. The Good Company: Rhetoric or Reality - Corporate Social Responsibility and Business Ethics Redux, 44 Am. Bus. L.J. 207 (2007).

ERNST & YOUNG. Interpretação Técnica ICPC 22 – potenciais reflexos nos montantes de tributos sobre o lucro nas demonstrações financeiras. **Taxalert**, Janeiro, 2019.

ERNST & YOUNG. The Outlook for Global Tax Policy in 2018. (2018) Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy/\\$File/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy/$File/EY-2018-global-outlook-for-tax-policy.pdf). Acesso em: 03 ago. 2019.

ERNST & YOUNG. A new mountain to climb. (2015) Disponível em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/\\$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk/$FILE/ey-managing-tax-transparency-and-reputation-risk.pdf). Acesso em: 17 dez. 2019.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceitos de Princípios Constitucionais. 2ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2002.

ESTADÃO. Reforma tributária de Trump afeta Brasil. 14 de outubro de 2017. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-de-trump-afeta-brasil,70002043400>. Acesso em: 13.02.18.

EUROPA. European Parliament resolution of 25 November 2010 on Corporate Social Responsibility in International Trade Agreements (2009/2201(INI)), 2010.

EUROPA. Resolution on EU standards for European Enterprises operating in developing countries towards a European Code of Conduct. Official Journal C 104, 14/04/1999 p. 0180, 1999.

EUROPEAN COMMISSION. Corporate Social Responsibility, Responsible Business Conduct, and Business & Human Rights. Overview of Progress. March 2019. (2019) Disponível em: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/34482?locale=en>. Acesso em: 16 dez. 2019.

EUROPEAN COMMISSION. Questions and Answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions. Memo. 11, March, 2019. Brussels. (2019b) Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1629. Acesso em 16 dez. 2019.

EUROPEAN COMMISSION (2015). Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A Fair and Efficient Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action /* COM/2015/0302 final */. Brussels, 21.9.2017.

EUROPEAN COMMISSION. (2012b) *Staff working paper – The internal market: factual examples of double non-taxation cases*. Brussels, TAXUD D1 D (2012).

EUROPEAN COMMISSION. COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 on aggressive tax planning. Brussels, 6.12.2012 C (2012) 8806 final. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf. Acesso em 09.08.2019.

EUROPEAN COMMISSION. Communication from The Commission to the European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions – A renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility. Brussels, 25.10.2011 COM (2011) 681 final.

EUROPEAN COMMISSION. Corporate Social Responsibility: a new definition, a new agenda for action. Memo11/730. 24 October 2011b.

EUROPEAN COMMISSION (2002). Corporate Social Responsibility: A business contribution to Sustainable Development, (Brussels 347 final, July 2002).

EUROPEAN COMMISSION (2001). Promoting a European Framework for corporate social reasonability (Green Paper, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, July 2001)

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FELD, Lars P.; FREY, Bruno S. Trust Breed Trust: How Taxpayers are Treated. **Economics of Governance**. v. 3, n. 2, 2002. p. 87-99.

FELDSTEIN, Martin. *How Big Should Government Be?* *National Tax Journal*, (June 1997), vol. 50, n. 2. p. 197-213

FERRAJOLI, Luigi. Sobre los derechos fundamentales. **Cuestiones Constitucionales**, n. 22, 2006.

FERRAJOLI, Luigi. A Soberania no Mundo Moderno – Nascimento e crise do Estado Nacional. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Simulação, Negócio Indireto e Inoponibilidade ao Fisco, de atos e negócio jurídicos válidos no âmbito do direito privado. Palestra proferida na Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) em 21.03.2013. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=4EqPfHt3w7o>. Acesso em 14 fev. 2019.

FISHER, Jasmine M. Fairer Shores: Tax Havens, Tax Avoidance, and Corporate Social Responsibility. **Boston University Law Review**, v. 94, p. 337, 2014.

FLEMING, Peter; JONES, Marc T. **The End of Corporate Social Responsibility: Crisis and Critique**. London: Sage, 2013.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da Tributação Internacional sobre a Renda. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, a. 35, n. 137, jan/mar, 1998.

FRASÃO, Ana. Função Social da Empresa. In: **Enciclopédia Jurídica da PUCSP**, tomo IV (recurso eletrônico): direito comercial / coords. Fábio Ulhoa Coelho, Marcus Elidius Michelli de Almeida – São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018.

FREEMAN, R. Edward. Stakeholder Management: Framework and Philosophy. In: CRANE et al. **Corporate Social Responsibility**. Readings and cases in a Global Context. Oxon: Routledge, 2014. p. 140-168.

FREEMAN, R. Edward. **Strategic management: A stakeholder approach**. Boston: Pitman, 1984.

FREEDMAN, J. Tax and corporate responsibility. **Tax Journal** v. 695, n. 2, 2003. p. 1-4.

FREEDMAN, J. Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance. **Asia-Pacific Tax Bull**, v. 20, n. 3, 2014. p. 168

FREISE, A.; LINK, S.; MAYER, S. Taxation and corporate governance – The state of the art. **Springer-Verlag**, Berlin Heidelberg, 2008.

FRENCH, Peter A. The Corporation as a Moral Person. *American Philosophical Quarterly*, Vol. 16, No. 3 (Jul., 1979), pp. 207-215.

FRIEDMAN, Thomas L. **O Mundo é Plano: Uma Breve História do século XXI**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005.

FRIEDMAN, Milton. The Social Responsibility of Business is to Increase its Profit. **The New York Times Magazine**, 13 set. 1970.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GARRETT, Geoffrey; MITCHELL, Deborah. Globalization, Government Spending, and Taxation in the OECD. **European Journal of Political Research**, v. 39, 2001. p. 145-177.

GARRIGA, Elisabet; MELÉ, Domènec. Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. **Journal of Business Ethics** n. 53, Kluwer Academic Publisher, 2004. p. 51-71

GENSCHEL, P. Globalization, Tax Competition and the Welfare State, **30 Politics & Society** 2, 2002.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da Modernidade**. São Paulo: Editora UNESP, 1991.

GODOI, Marciano Seabra. A Unilever e o Planejamento Tributário da Década. In: GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sérgio André; FARIA, Aline Cardoso. **Planejamento Tributário sob a Ótica do CARF: Análise de Casos Concretos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

GODOI, Marciano Seabra. Caso Unilever – Desmembramento do objeto social e sua atribuição a outras pessoas jurídicas, tendo como único motivo a redução de tributos. Uso e abuso dessa antiga forma de planejamento tributário, à luz dos possíveis conceitos de simulação. In: GODOI, Marciano Seabra; ROCHA, Sergio Andre (orgs). **Planejamento Tributário – limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018. p. 285-316.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 444-521.

GODOI, Marciano Seabra. O quê e o Porquê da Tipicidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 71-99

GODOI, Marciano Seabra. In: YAMASHITA, Douglas (coord.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. Porto Alegre: Lex Editora, 2007.

GODOI, Marciano Seabra. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODÓI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GODOI, Marciano Seabra; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento Tributário e Simulação: Estudo e Análise dos Casos Rexnord e Josapa. **Revista Direito GV**, v. 8, n. 1, São Paulo, JAN-JUN 2012. p. 359-380

GOERKE, Laszlo. Corporate social responsibility and tax avoidance, **IAAEU Discussion Paper Series in Economics**, N. 09/2018, University of Trier, Institute for Labour Law and Industrial Relations in the European Union (IAAEU). Trier: 2018.

GOMES, Marcus Lívio. The DNA of the Principal Purpose Test in the Multilateral Instrument. **INTERTAX (DEVENTER)**, v. 47, Issue 1, 2019. p. 66-90

GOMES, Marcus Lívio. International Taxation and the Challenges for Multilateralism in the Context of the OECD Multilateral Instrument. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 2, 2018b. p. 87-98

GOMES, Marcus Lívio. Implementation in practice of the principal purpose test in the Multilateral Convention. **INTERTAX (DEVENTER)**, v. 46, 2018. p. 45-57

GOMES, Marcus Lívio. A Tributação das Controladas e Coligadas no Exterior: O que Realmente Restaria ao Supremo Tribunal Federal Julgar? (Artigo encaminhado para Publicação).

GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo (coord.). **A Tributação Internacional na era pós BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. v. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

GOMES, Marcus Lívio; PIMENTEL, Erico. Tax Planning in Brazil: Legal Reasoning and Constitutional Process In Brazilian Supreme Court. **Revista Eletrônica de Direito Processual**. v. 20, n. 1, 2019.

GOND, Jean-Pascal; KANG, Nahee; MOON, Jeremy. The Government of Self-Regulation: On the Comparative Dynamics of Corporate Social Responsibility. **Economy and Society**, n. 40, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: Interpretação e Crítica**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

GRAY, J. **False Dawn: The delusions of global capitalism**. London: Granta, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário Revisitado. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de et al. (Coords.) **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017.

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

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECCO, Rogério. **Curso de Direito Penal. Parte Geral**. Volume I. Parte Geral (arts. 1º a 120 do CP). Niterói, Ed. Impetus, 2007.

GREEN, Joshua. **Tribos Morais**. A Tragédia da Moralidade do Senso Comum. Rio de Janeiro: Record, 2018.

GREEN, Jack P. Law and the Origins of American Revolution. In: GROSSBERG, Michael; TOMLINS, Christopher. **The Cambridge History of Law in America**, Volume 1. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

GRIBNAU, Hans. Voluntary Compliance Beyond the Letter of The Law – Reciprocity And Fair Play. (October 22, 2016). In: PEETERS, B.; GRIBNAU, H.; BADISCO, J. (eds.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge; Antwerp; Portland: Intersentia, 2017. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3093571>.

GRIBNAU, Hans. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone. (February 12, 2015). **Social & Legal Studies**, v. 24, n. 2. Tilburg Law School Research Paper No. 09/2015. 2015. p. 225-250. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2610090>.

GRIBNAU, Hans; ENDEN, E. van der; BAISALBAYEVA, K. Codes of Conduct as a Means to Manage Ethical Tax Governance. **INTERTAX**, v. 46, n. 5, 2018.

GRIBNAU, J.L.M. Legislative Instrumentalism vs. Legal Principles in Tax Law. **International Tax Law Review**, v. 3, 2012. p. 9-42

GUIMARÃES, Vasco Branco. Uma Reflexão sobre as Estruturas Jurídicas no Direito Internacional Econômico. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUTMANN, Daniel. Planejamento tributário pode ser um crime? Perspectivas doméstica e internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 26, São Paulo: Dialética, 2011. p. 129-136

GUZMAN, Andrew T. A Compliance-Based Theory of International Law, 90 Cal. L. Rev. 1823 (2002). Disponível em: <http://scholarship.law.berkeley.edu/californialawreview/vol90/iss6/2>. Acesso em: 10 fev. 2018.

HAFNER-BURTON, Emilie M.; TSUTSUI, Kyoteru. Human Rights in a Globalizing World: The Paradox of Empty Promises. **American Journal of Sociology**, v. 110, n. 5, March, 2005. p. 1373-1411. DOI: <https://doi.org/10.1086/42844>

HANLON, M. What can we infer about a firm's taxable income from its financial statements? **National Tax Journal**. v.56, 2003. p. 831-863

HANLON, M.; HEITZMAN, S. **A review of tax research**. Cambridge, 2010.

HAPPÉ, Richard. Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share, **35 Intertax**, Issue 10, 2007. p. 537-547

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HARARI, Moran; SITBON, Ofer; DONYETS-KEDAR, Ronit. Aggressive Tax Planning and Corporate Social Responsibility in Israel. **Accountancy Business and the Public Interest**, 2013.

HARDIN, Garrett. The Tragedy of the Commons. **Science**, v. 162, Issue 3859, December, 1968. p. 1243-1248

HASSELDINE, John; MORRIS, Gregory. **Corporate social responsibility and tax avoidance**: A comment and reflection.

HAYEK, Friedrich. **Law, Legislation and Liberty**. The Mirage of Social Justice. v. 2. Chicago: The University of Chicago Press, 1978.

HECKEMEYER, Jost H.; OVERESCH, Michael (2013). 'Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels. ZEW – Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 13 -045.

HERMALIN, Benjamin E. Economics & Corporate Culture. University of California, Berkeley, February, 2000. Disponível Em: <http://faculty.haas.berkeley.edu/hermalin/cultchds.pdf>. Acesso em 17 dez. 2019.

HESS, David. The Three Pillars of Corporate Social Reporting as New Governance Regulation. **Business Ethics Quarterly**, v. 18, 2008.

HINES, J.; SUMMERS, L. How Globalization Affects Tax Design, National Bureau of Economic Research (NBER) Working Paper Series, Working Paper 14664, 2009.

HOI, C. K. ; WU, Q.; ZHANG, H. Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities. **The Accounting Review**, v. 88, n. 6, 2013. p. 2025-2059.

HUBER, Max. Corte Permanente de Arbitragem Internacional de Haia. Contencioso entre os Estados Unidos e a Holanda sobre o caso Ilha de Palmas. Decisão de 04.04.1928.

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

HUNTINGTON, Samuel P. Organizações transnacionais na política mundial. **Revista Adm. Pública**. v. 9, n. 2, Rio de Janeiro, abr./jun., 1975. p. 9-45.

HURD, Ian. Legitimacy and Authority in International Politics. *International Organization* 53, 2, Spring 1999. The IO Foundation and the Massachusetts Institute of Technology. pp. 379-408.

HUSEYNOV, F.; KLAMM, B. K. Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. **Journal of Corporate Finance**, v. 18, 2012. p. 804-827.

IBFD. **International Tax Glossary**. 6th Edition. Amsterdam: IBFD, 2009.

INCHAUSTE, Gabriela; LUSTIG, Nora (Editors). The Distributional Impact of Taxes and Transfers Evidence from Eight Low- and Middle-Income Countries. WORLD BANK.

INSTITUTO AKATU. Pesquisa. Responsabilidade Social Empresarial: o que o consumidor consciente espera das empresas. *Análise Nacional Brasil*, 2005, n. 6 Disponível em: https://www.akatu.org.br/wp-content/uploads/2017/04/22-pesq_6Internet-Final.pdf. Acesso em 18 mar. 2018.

INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS. Attitudes of the British Public to Business Ethics 2016. Disponível em:

https://www.ibe.org.uk/userassets/briefings/ibe_survey_attitudes_of_the_british_public_to_business_ethics_2016.pdf. Acesso em 18 mar. 2018.

INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS. Business Ethics Briefing – Tax Avoidance as an Ethical Issue for Business. Issue 31, April, 2013. Disponível em: https://www.ibe.org.uk/userassets/briefings/ibe_briefing_31_tax_avoidance_as_an_ethical_issue_for_business.pdf. Acesso em 10 mar. 2018.

IOANNOU, I.; SERAFEIM, G. The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. **Harvard Business School Research Working Paper**, n. 11-110, 2012.

JAHNSEN, Kari; POMERLEAU, Kyle. Corporate Income Tax Rates around the World, 2017. **Tax Foundation. Fiscal Fact**, n. 559, September, 2017. Disponível em: <https://taxfoundation.org/corporate-income-tax-rates-around-the-world-2017/> Acesso em 18 fev. 2018.

JALLAI, Restoring Stakeholders 'Trust In Multinationals' Tax Planning Practices With Corporate Social Responsibility (CSR). In: PEETERS, Bruno; GRIBNAU, Hans; BADISCO, Jo (editors). **Building Trust in Taxation**. [S.L]: Intersentia, 2017. p. 173-201.

JAMALI, D.; SAFIEDDINE, A.M.; RABBATH, M. Corporate governance and corporate social responsibility synergies and interrelationships. **Corp. Gov. Int. Rev.** v. 16, n. 5, September, 2008. p. 443-459

JAMES, Sebastian. **Tax and Non-Tax Incentives and Investments: Evidence and Policy Implications**. Washington DC: World Bank Group, 2013.

JAMUR, Marilena. Solidariedade: uma noção tensionada entre o privado e o público. **RAP**, v. 39, n. 3, Rio de Janeiro, maio/jun., 2005. p. 471-504.

JENKINS, Rhys. Globalization, Corporate Social Responsibility and poverty. **International Affairs**. v. 81, n. 3, May, 2005. p. 525-540

JENKINS, Rhys. Corporate codes of conduct: Self-regulation in a global economy. **Technology, Business and Society. Programme Paper Number 2**. Geneva: UN Research Institute for Social Development, 2001.

JEFFERY, Ramon J. The Impact of State Sovereignty on Global Trade and International Taxation. Londres: Kluwer Law International, 1999.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, 1976.

JONES, John F. Avery. Are tax treaties necessary? **Tax law review**, v. 53, New York, Univ. School of Law, 1999.

JONES, Stewart., BAKER, M.; LAY, Ben Forrest. The relationship between CSR and tax avoidance: an international perspective. **Australian Tax Forum**, v. 32, n. 1, 2017. p. 95-127.

JUNIOR, Orlando Luiz Zanon Junior. Direitos humanos e moral: os valores morais nas fases de positivação e de aplicação dos direitos humanos. **Revista Eletrônica**

Direito e Política, v.5, n.1, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, 1º quadrimestre de 2010. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica – ISSN 1980-7791.

KANT, Immanuel. **A Doutrina do Direito**. 4. ed. São Paulo: Ícone Editora, 2013.

KARNANI, Aneel. The Case Against Corporate Social Responsibility. **Wall Street Journal**, 23 ago. 2010. Disponível em: <https://www.wsj.com/articles/SB10001424052748703338004575230112664504890>. Acesso em 09 dez. 2019.

KELEJIAN, Harry H.; ROBINSON, Dennis P. A suggested method of estimation for spatial interdependent models with autocorrelated errors, and an application to a county expenditure model. **Papers in Regional Science**, v. 72, 1993. p. 297-312

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Introdução à Problemática Científica do Direito. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

KLEINBARD, Edward D. The Lessons of Stateless Income. **University of Southern California Law School Law and Economics Working Paper Series**. Paper 125, 2012. Disponível em: <https://pdfs.semanticscholar.org/cadf/0c78dcc2c1d036a1886bd0aa8176f1f25bc3.pdf>. Acesso em 08 ago. 2019.

KLEINBARD, Edward D. Stateless Income, **11 Fla. Tax Rev.**, v. 699, 2011.

KLEMM, Alexander. **Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives**. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2009.

KNILL, C.; LEHMKUHL, D. (2002). Private actors and the state: Internationalization and changing patterns of governance. **Governance: An International Journal of Policy and Administration**, v. 15, n. 1, January, Blackwell Publishers, 2002. p. 41-63.

KNUUTINEN, R. Corporate Social Responsibility, Taxion and Aggressive Tax Planning. **Nordic Tax Journal**, v.1, Turku, 2014.

KOLK, Ans; VAN TULDER, Rob. Setting new global rules? TNCs and codes of conduct. **Transnational Corporations**, v. 14, n. 3, December, 2005.

KOENIG-ARCHIBUGI, Mathias. Transnational corporations and public accountability. **Government and Opposition**, v. 39, n. 2, 2004. p. 234-259

KOH, Harold Hongju. Why Do Nations Obey International Law? **Faculty Scholarship Series**. Paper 2101, 1997. Disponível em: http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/2101. Acesso em: 13 fev. 2018.

KPMG. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017. October, 2017. Disponível em: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2017/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>. Acesso em 28 nov. 2019.

KUMAN, M.; QUINN, D. Globalization and Corporate Taxation. **IMF Working Paper**, 2012.

KUMM, Mattias. The Legitimacy of International Law: A Constitutionalist Framework of Analysis. **The European Journal of International Law**, v. 15, n.5, EJIL, 2004.

KURUCZ, Elizabeth C.; COLBERT, Barry A.; WHEELER, David. The Business Case For Corporate Social Responsibility. In: CRANE, A.; MCWILLIAMS, A.; MATTEN, D.; MOON, J.; SEIGEL, D. (eds). **The Oxford Handbook on Corporate Social Responsibility**. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 83-122

LAGUNA, F.D. Martínez. Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation, **9 World Tax J.**, 2017. Disponível em: Journals IBFD. Acesso em: 29 jul. 2019.

LAMPREAVE, Patricia. Fiscal Competitiveness versus Harmful Tax Competition in the European Union. **Bulletin for International Taxation**, v.65, n. 6, 2011.

LANDOLF, U. Tax and corporate responsibility. **International Tax Review**, v. 29, 2006, p. 6-9.

LANIS, R.; RICHARDSON, G. **The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness**. Sidney, 2000.

LANIS, R.; RICHARDSON, G. Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 31, n. 1, 2012. p. 86-108.

LANIS, R.; RICHARDSON, G. Is Corporate Social Responsibility Performance Associated with Tax Avoidance? Sidney, 2014.

LARENZ, KARL. **Derecho Justo: Fundamentos de Ética Jurídica**. Madrid: Editorial Civitas, 1985.

LARENZ, KARL. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983.

LASH, Scott; WYNNE, Brian. In: BECK, Ulrich. **Risk Society: Towards a New Modernity**. California: SAGE, 1992. p. 260.

LAVILLE, Jean Louis. Solidariedade. In: CATTANI, Antonio David; LAVILLE, Jean-Louis; GAIGER, Luiz Inácio; HESPANHA, Pedro. **Dicionário Internacional da Outra Economia**. Coimbra: Almedina: 2009. p. 310- 314

LAVILLE, Jean Louis. Origem da Solidariedade. Entrevista publicada em: **Messages** (Secours Catholique), Agosto, 2005. Disponível em: http://sites.ecclesia.pt/caritas.pt/cr/index.php?option=com_content&view=article&id=163:origem-da-solidariedade--entrevista-a-jean-louis-laville&catid=13:solidariedade&Itemid=20. Acesso em 04 dez. 2019.

LEMKE, Thomas. The birth of “bio-politics”: Michel Foucault’s lecture at the College de France on neo-liberal governmentality. **Economy and Society**, v. 30, n. 2, May, 2001. p. 190-207

LEMMENS, Willem; BADISCO, Jo. Taxation and Ethics: An Impossible Marriage? Translation text of LEMMENS, W. "Vertrouwen en belastingen: een onmogelijk huwelijk?", 2014. p. 463-464. Tijdschrift voor Fiscaal Rechr (TFR), p. 526-532.

LIN, Kenny Z.; CHENG, Suwina; ZHANG, Fang. Corporate Social Responsibility, Institutional Environments, and Tax Avoidance: Evidence from a Subnational Comparison in China. **The International Journal of Accounting**. v. 52, n. 4, December, 2017. p. 303-318

LIPSON, Charles. Why Are Some International Agreements Informal? *International Organization* 45(4):495-538 · February 1991 . Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/24090204_Why_Are_Some_International_Agreements_Informal. Acesso em 04 Mar. 2018.

LONG, S.; SWINGEN, J. The Conduct of Tax-Evasion Experiments: Validation, Analytical Methods, and Experimental Realism. In: WEBLEY, P. [et al]. **Tax Evasion: An Experimental Approach**. Cambridge: Cambridge University Press, 1991. p. 128-138.

LUKIC, Melina Rocha. Tributação e Equidade Social: Fundamentos Constitucionais e Precedentes do Supremo Tribunal Federal. In: AFONSO, José Roberto et al (org.). **Tributação e Desigualdade**. Belo Horizonte; Rio de Janeiro: Casa do Direito; FGV Direito, 2017. p. 529-544

LUÑO, Antonio Enrique Pérez. **Teoría del Derecho**. Una Concepción de La Experiencia Jurídica. 16. ed. Madrid: Tecnos, 2017.

LUTTMER, Erzo F. P.; SINGHAL, Monica. Tax morale. **Journal of Economic Perspectives**, v. 28, n. 4, Fall, 2014. p. 149-168

LYNCH-WOOD, Gary; WILLIAMSON, David. A Contextual Review of CSR Policy and Law in the UK. **Mountbatten Journal of Legal Studies**, v. 9, n.1,2, December 2005. p. 4-20

LYON, Andrew B. Designing the U.S. Corporate Tax System for the 21st Century – Some Real-World Considerations. *Proceedings. 101th Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, v. 101, 2008. p. 272-275. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/prancotamamnta.101.272>. Acesso em: 25 jul. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAJED, Leila. Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under Action 12 of BEPS. **Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF**, 2016.

MANKIW, N. Gregory. **Princípios de Macroeconomia**. Trad. da 5ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARIAN, Omri. The State Administration of International Tax Avoidance. **7 Harv. Bus. L. Rev.** 1, 2017.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARQUES, Claudia Lima. **Contratos no Código de Defesa do Consumidor: o novo regime das relações contratuais**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, **Alexandra Coelho**. **A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Antiabuso em Sede de IVA**. Coimbra: Almedina, 2007.

MARTINS-COSTA, Judith. **A Boa-fé no Direito Privado: critérios para sua aplicação**. São Paulo: Marcial Pons, 2015.

MARTINS-COSTA, Judith. A Boa-Fé como Modelo (uma aplicação da Teoria dos Modelos, de Miguel Reale). Texto originalmente apresentado com o título "A Boa-fé como Modelo (notas para a compreensão da boa-fé obrigacional como modelo doutrinário e jurisprudencial no Direito Brasileiro)" ao Convegno La Formazione del Sistema Giuridico Latinoamericano: Codici e Giuristi, Amalfi, abril de 2001.

MATTEN, Dirk; CRANE, Andrew. Corporate Citizenship: Toward an Extended Theoretical Conceptualization. **The Academy of Management Review**, v. 30, n. 1, January, 2005.

MCKINSEY & COMPANY. Enduring Ideas: The GE–McKinsey nine-box matrix. 2008. Disponível em: http://www.mckinsey.com/insights/strategy/enduring_ideas_the_ge_and_mckinsey_nine-box_matrix. Acesso em: 17 fev. 2017.

MELDGAARD, Henrik; BUNDGAARD, Jakob; WEBER, Katja Dyppe; FLORISTEAN, Alexandru; (2016). Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. **European Commission Taxation Paper**, n. 61.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso D. de Albuquerque. **Curso de Direito Internacional Público**. 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

MENDEZ, Ruben P. **International Public Finance**. A New Perspective on Global Relations. New York: Oxford University Press, 1992.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Claudia Sevilha. **Manual de Metodologia de Pesquisa no Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MILGROM, Paul; ROBERTS, John. Predation, reputation and entry deterrence. **Journal of Economic Theory**, n. 27, 1982. p. 280-312

MILLER, Angharad; BUS, Lynne Oats B. **Principles of International Taxation**. [s.l.]: Tottel Publishing, 2009.

MILLER, Seumas. **Collective Moral Responsibility: An Individualist Account**. [s.l.]: Blackwell Publishing, 2006.

MINHOTO, Antonio Celso Baeta. **Globalização e direito: o impacto da ordem mundial global sobre o direito**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

MITCHELL, R. K. [et al]. Toward a Theory of Stakeholder Identification and salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. In: CRANE [et al]. **Corporate Social Responsibility**. Readings and cases in a Global Context. Oxon: Routledge, 2014. p. 168-202.

MOON, Jeremy. **Corporate Social Responsibility: A Very Short Introduction**. Oxford: Oxford University Press, 2014.

MOON, D. Seigel (eds.). **The Oxford Handbook on Corporate Social Responsibility**. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 83-112.

MOREIRA ALVES, José Carlos. As Figuras Correlatas da Elisão Fiscal. **Fórum de Direito Tributário**, v. I, n. 1, Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e Evasão Fiscal – Limites ao Planejamento Tributário. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, v. 21, Belo Horizonte, mar.-abr., 2003. p. 11-17

MORGENTHAU, Hans J. **A Política entre Nações**. A luta pelo poder e pela paz. São Paulo: Editora Universidade de Brasília, 2003.

MORIARTY, Jeffrey. "Business Ethics". In: ZALTA, Edward N. (ed.). **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**, Fall, 2017. Disponível em: <https://plato.stanford.edu/archives/fall2017/entries/ethics-business/>. Acesso em: 30 out. 2019.

MORRISS, Andrew P.; MOBERG, Lotta. Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign Against 'Harmful Tax Competition'. **Columbia Journal of Tax Law**, v. 4, n. 1, New York: Columbia University, 2013.

MULLER, Friedrich. Aula do Curso de Mestrado das Relações Internacionais do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). 08 maio 2005. In: ABREU, Paula Santos. **O Impacto do Acordo Sobre Serviços Financeiros do GATS no Direito do Consumidor Brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Internacionais), Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, Brasília, 2005.

MURPHY, Andrea. The World's Best Regarded Companies. 18 set. 2019. Disponível em <https://www.forbes.com/lists/best-regarded-companies/#782475be124d>. Acesso em: 20 dez. 2019.

MURPHY, Richard. A Code of Conduct for Taxation. Association for Accountancy and Business Affairs (AABA) Tax Justice Network and Tax Research LLP, October, 2007.

MUSGRAVE, R. **Theory of Public Finance**. New York: McGrall-Hill, 1959.

MYLES, Gareth D. **Public Economics**. Cambridge: Cambridge Press, 2002.

NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. Direito Público, v. 1, 2004.

NABAIS, José Casalta. Algumas Reflexões Sobre o Actual Estado Fiscal. Belo Horizonte, **Revista Fórum de Direito Tributário**, 2003.

NAROTZKI, Doron. Corporate Social Responsibility and Taxation: The Next Step of the Evolution, **16 Hous. Bus. & Tax L.J.** 167, 2016.

NEWELL, P. From Responsibility to Citizenship? Corporate accountability for development. In: GAVENTA, John; SHANKLAND, Alex; HOWARD, Joanna (eds.), 'Making Rights Real: Exploring Citizenship, Participation and Accountability', **IDS Bulletin**, v. 33, n. 2, Brighton, March, 2002.

NEWELL, P. Environmental NGOs and Globalisation: The governance of TNCs. In: COHEN, R.; RAI, S. (eds.). Global social movements. London: Athlone Press, 2000. p. 117-132

NUNES, Rizzatto. Manual de Introdução ao Estudo do Direito. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

OCDE, IMF, UN & World Bank (2015). Options for Low Income Countries' Effective and Efficient Use of Tax Incentives for Investment. A Report to the G-20 Development Working Group by the IMF, OECD, UN and World Bank. Outubro, 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2017.

OECD. **The Global Revenue Statistics Database**. 2019. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/about-global-revenue-statistics-database.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2019.

OECD. **Tax Morale**: What Drives People and Businesses to Pay Tax? 2019a. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-morale_f3d8ea10-en#page4. Acesso em: 26 out. 2019.

OECD. **Corporate Tax Statistics Database**. First Edition. 2019b. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database-first-edition.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2019.

OECD. **Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes**. 2019c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2019.

OECD. **OECD Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors, Fukuoka, Japan**. OECD, Paris, 2019d. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-june-2019.pdf>. Acesso em: 02 jan. 2020.

OECD. (2019e), **Public comments on the discussion draft on “What is driving tax morale?”**, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/tax-global/compilation-public-comments-what-is-driving-tax-morale.pdf>. Acesso em jan. 2020.

OECD. **Work on Taxation**. 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2019.

OECD. **Revenue Statistics 2018**, OECD Publishing, Paris, 2018b. DOI: https://doi.org/10.1787/rev_stats-2018-en.

OECD. **Tax Transparency 2018 – Report on progress**. Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. 2018c. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-annual-report-2018.pdf>. Acesso em 02 jan. 2020.

OECD. **OECD Corporate Governance Factbook 2017**. 2017. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Factbook.pdf>. Acesso em 10 mar. 2018.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, OECD Publishing, Paris. 2017b. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em 10 jun. 2019.

OECD. **Inclusive Framework on BEPS Composition**. 2017c. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2017.

OCDE. **Princípios de Governo das Sociedades do G20 e da OCDE**, Éditions OCDE, Paris. 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259195-pt>. Acesso em: 01 mar. 2017.

OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>. Acesso em: 15 jan. 2019.

OECD. *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. 2015b. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page1. Acesso em 02 jan. 2019.

OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, Paris. 2015c.

OECD (2015), *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

OECD. *Bringing the International Tax Rules into the 21st Century: Update on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Exchange of Information, and The Tax and Development Programme*. (2014) Disponível em: [www.oecd.org/tax/CMIN\(2014\)6-ENG.pdf](http://www.oecd.org/tax/CMIN(2014)6-ENG.pdf). Acesso em: 6 jul. 2015.

OECD (2014b). Public Discussion Draft BEPS Action 2: Neutralise The Effects Of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendations for Domestic Laws) 19 March 2014 – 2 May 2014. 2014b. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/hybrid-mismatch-arrangements-discussion-draft-domestic-laws-recommendations-march-2014.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2019.

OECD (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing. 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/101787/9789264192744-en>. Acesso em: 13 maio 2015.

OECD (2013b). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2013. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 6 jul. 2015.

OECD (2013c). Co-operative Compliance: A Framework From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264200852-en>. Acesso em: 15 jan. 2018.

OECD (2013d). What drives Tax Morale. OECD. March, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-global/what-drives-tax-morale.pdf>. Acesso em jan. 2020.

OECD (2011). OECD Guidelines for Multinational Enterprises. OECD Publishing, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en>. Acesso em: 18 jan. 2018.

OECD (2011b). **Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency And Disclosure**. OECD Publishing. Disponível em: <http://www.Oecd.Org/Ctp/Exchange-Of-Tax-Information/48322860.Pdf>. Acesso em 09 ago. 2019.

OECD (2011c). “*The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*”. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>. Acesso em 20 jan. 2018.

OECD (2010b). **A Framework for Voluntary Code of Conduct for Banks and Revenue Bodies**. Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration. Istanbul 15-16 September 2010. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/45989171.pdf>. Acesso em 09 ago. 2019.

OECD (2010). Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on Article 23B para. 76 (15 July 2010).

OECD (2008). *Study Into The Role of Tax Intermediaries* – ISBN-978-92-64-04179-0. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Acesso em 27/07/2019.

OECD (2004) The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/harmful/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf>. Acesso em 15.02.18.

OECD (2001). **Principles of Good Tax Administration – Practice Note**. Organization for Economic Co-operation and Development.

OECD (2000). Codes of Conduct an Expanded Review of their Contents, OECD Working Party of the Trade Committee, TD/TC/WP (99)56/FINAL, Paris, 2000.

OECD (1998). **Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue**. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf>. Acesso em: 18 maio 2015.

O GLOBO. Reino Unido Nomeia Secretária Para Combater a Solidão. **O Globo**. Rio de Janeiro, 17 jan. 2018, Caderno Mundo. Disponível em: [Htps://G1.Globo.Com/Mundo/Noticia/Reino-Unido-Nomeia-Secretaria-Para-Combater-A-Solidao.Ghtml](https://G1.Globo.Com/Mundo/Noticia/Reino-Unido-Nomeia-Secretaria-Para-Combater-A-Solidao.Ghtml). Acesso em 21 jan. 2018.

O GLOBO. Poder em Jogo. **O Globo**, Rio de Janeiro, 30 maio 2017, Coluna Lygia Medeiros, p. 2.

O GLOBO. Coca-Cola, Ambev e PepsiCo mudam política para refrigerante em escolas. **O Globo**. Rio de Janeiro, 23 jun. 2016, Caderno Economia. Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/noticia/2016/06/coca-cola-ambev-e-pepsico-mudam-politica-para-refrigerante-em-escolas.html>. Acesso em: 08 dez. 2019.

O GLOBO. McDonald's é suspeito de evasão fiscal de €1 bi. **O Globo**. Rio de Janeiro, 6 maio 2015, Caderno de Economia, p. 23.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. Alguns Parâmetros para a Densificação das Cláusulas Pétreas Tributárias e Financeiras. **Revista Fórum de Direito Tributário**. Belo Horizonte, a. 8, n. 48, 2010. p. 127-146

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital; MARINS, Daniel. Competição Tributária ou Guerra Fiscal? Do Plano Internacional à Lei Complementar nº 160/2017. *Journal Of Institutional Studies*. **Revista Estudos Institucionais**, v. 4, n. 1, 2018.

OLIVEIRA, Lourival José de Oliveira; SCHWERTER, Isadora Minotto Gomes. Breve Análise das práticas de responsabilidade social empresarial e a concessão de incentivos governamentais em âmbito federal. 2007. Disponível em <http://www.derechoycambiosocial.com/revista010/responsabilidad%20social.htm>. Acesso em: 19 nov. 2009.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário – Elisão e evasão fiscal – Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. Centro de Extensão Universitária, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

ONU. Estatuto da Corte Internacional De Justiça. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/carta/cij/>. Acesso em 15 mar 2018.

ORTS, Eric; SEPINWALL, Amy. 'The Moral Responsibility of Firms.' Wharton's Podcast. 19 jun. 2017. Can Corporations Be Held Morally Responsible? Disponível em: <https://knowledge.wharton.upenn.edu/article/can-corporations-held-morally-responsible/>. Acesso em 01 nov. 2019.

ORTS, Eric W.; SMITH, N. Craig. (eds.). **The Moral Responsibility of Firms**. Oxford: Oxford University Press, 2017.

OSMO, Carla. In: Efetividade da Função Social da Empresa, Função do Direito Privado, Coord. Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

OWENS, Jeffrey. Taxation in a global environment. **OECD Observer**, n. 230, January, 2002. Disponível em: http://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/650/Taxation_in_a_global_environment.html. Acesso em 10 ago. 2019.

PANAYI, Christiana H. J. I. Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible? **Intertax**, v. 43, n. 10. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2015.

PARKER, Christine. **The Open Corporation**. Effective Self-regulation and Democracy. New York: Cambridge University Press, 2002.

PHILLIPS, Robert; FREEMAN, R.; WICKS, Andrew. What Stakeholder Theory Is Not. *Business Ethics Quarterly*. v. 13, n. 4, 2005. p. 479-502

PHILLIPS, M. Corporate Moral Responsibility: When it Might Matter. **Business Ethics Quarterly**, v. 5, n. 3, 1995. p. 555-576. DOI: 10.2307/3857399

PIANTAVIGNA, Paolo. International – The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning. *World Tax Journal*, 2018, vol. 10, n. 2. Published online 15 March 2018.

PIANTAVIGNA, Paolo. Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies. **World Tax Journal**, February, 2017. p. 47-98

PICKHARDT, Michael; PRINZ, Aloys. Behavioural Dynamics of tax evasion – A Survey. **Journal of Economic Psychology**, v. 40, 2014. p. 1-19.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PISTONE, Pasquale. La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho Tributario Global, Civitas. **Revista española de derecho financiero**, n. 170, 2016. p. 109-115

PITTS, Joe W. III. Corporate Social Responsibility: Current Status and Future Evolution. **Rutgers Journal of Law & Public Policy**, v. 6, n. 2, Spring, 2009.

PELOZA, John; FALKENBERG, Loren. (2009). The Role of Collaboration in Achieving Corporate Social Responsibility Objectives. *California Management Review*. v. 51, 2009. p. 95-113

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituições de Direito Civil**, v. III. Contratos. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu. Coimbra: Almedina, 2010.

POLANYI, Karl. **A Grande Transformação**: as origens de nossa época. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

PORTER, M. E.; KRAMER, M. R. Creating Shared Value. **Harvard Business Review**, v. 89, n. 2, 2011. p. 62-77

PORTER, M. E.; KRAMER, M. R. The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy. **Harvard Business Review**, December 2002.

PRESTON, Lee E. Corporation and Society: The Search for A Paradigm. **Journal of Economic Literature**, v. 13, n. 2, June, 1975. p. 434-453.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (*Building Public Trust Through Tax Reporting Creating clarity or confusion? Examples of voluntary reporting from UK listed companies*, november, 2017. Disponível em: <https://www.pwc.co.uk/tax/assets/pdf/building-public-trust-tax-2017.pdf>. Acesso em 31 maio 2018.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (2008) *Managing Tomorrow's People. Millennials at work: Perspectives from a New Generation*. Disponível em: www.pwc.com/managingpeople2020. Acesso em: 31 maio 2018.

QUEIROZ, Cristina M.M. **Direitos Fundamentais (Teoria Geral)**. Coimbra: Coimbra

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RAMAN, Sharmila. Corporate Social Responsibility – An Evaluation. **Nuals Law Journal**. v. 7, 2013.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquemático**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

RAWLS, J. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002 (originalmente publicado em 1971).

REDMAN, Elizabeth. Understanding the Corporate Social Responsibility Continuum. **LBJ – Journal of Public Affairs**, v. 18, n. 72, Fall, 2005.

REUTERS. EU to intervene in Microsoft's U.S. Supreme Court data protection case. Publicado em 07 dez. 2017. Disponível em: <https://www.reuters.com/article/us-usacourt-microsoft/eu-to-intervene-in-microsofts-u-s-supreme-court-data-protectioncase-idUSKBN1E12AO>. Acesso em: 28 jan. 2018.

REUTERS. Starbucks muda sede para Londres após críticas a impostos pagos no Reino Unido. 16 abr. 2014. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/starbucks-muda-sede-para-londres-apos-criticas-impostos-pagos-no-reino-unido-12214434>. Acesso em 25 out. 2019

REVISTA EXAME. Chega da moda cafona do trabalho escravo. 15 fev. 2018. Disponível em <https://exame.abril.com.br/revista-exame/chega-de-risco>. Acesso em 25 out. 2019.

REVISTA EXAME. Entenda o que é bitcoin. 13 de jun. 2017. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/mercados/entenda-o-que-e-bitcoin/>) Acesso em 28 jan.2018.

REVISTA VEJA. Toshiba enfrenta ações de 45 acionistas por escândalo contábil. . 13 out 2016. Disponível em: <https://veja.abril.com.br/economia/toshiba-enfrenta-acoes-de-45-acionistas-por-escandalo-contabil/>. Acesso em 25 out. 2019.

REZEK, Francisco. Direito Internacional Público. São Paulo: Saraiva, 2008.

RIBEIRO, Inês. **O Conceito de Artificialidade à luz do Direito da União Europeia e da Ação 6 do Projeto B.E.P.S.** Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Lisboa, Lisboa, 2017.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Ação 12 do BEPS e o Fracasso da MP n. 685. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. **A Tributação Internacional na Era Pós BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento.** Rio de Janeiro. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. **RFPTD**, v. 3, n.3, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Segurança Jurídica do Contribuinte.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. **Florida Tax Review**, v. 9, 2009. p. 555-596

RING, Diane M., What' s at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State. **Virginia Journal of International Law**, v. 49, 2008. p. 55-234. Disponível em: <http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1221&context=lsfp> Acesso em 11 jan. 2018.

RIXEN, Thomas. Tax Competition and Inequality – The Case for Global Tax Governance (December 13, 2010). **Global Governance: A Review of Multilateralism and International Institutions**, v. 17, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1488066>. Acesso em: 16 ago. 2019.

ROBERTS, R. W. Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, p. 595–612, 1992.

ROBERTS, Peter W. and DOWLING, Grahame R. Corporate Reputation And Sustained Superior Financial Performance Strategic Management Journal Strat. Mgmt. J., 23: 1077–1093 (2002).

ROCHA, Sérgio André. Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sergio André. Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, a. 17, n. 102, nov/dez, 2019, p. 51-77.

ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “Tax Imperialism”. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (eds.). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. The Neatherlands: Kluwer Law Internacional, 2017.

ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017(b).

ROCHA, Sergio André. **Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

ROCHA, Sergio André. **Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei n. 12.973/14)**. São Paulo: Dialética, 2014.

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

RÖNNEGARD, D. **The Fallacy of Corporate Moral Agency**. New York: Springer, 2015.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ROSE, J. M. Corporate directors and social responsibility: Ethics versus shareholder value. **Journal of Business Ethics**, n. 73, p. 319-331, 2007.

ROSENBLOOM, H. David. The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the International Tax System. **Tax Law Review**, v. 53, n. 2, Winter 2000. p. 137-166

ROSENFELD, M. The Rule of Law and the Legitimacy of the Constitutional Democracy. **Working Paper Series**, n. 36, Jacobs Burns Institute for advanced Legal Studies, March, 2011.

ROUSSEAU, J.J. **Do Contrato Social**. [1762]. Versão Eletrônica. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cv00014a.pdf>. Acesso em 26 jan. 2018.

RT.COM. Shocking abuse of public trust: Columbia University prof estimates \$20tn hidden in tax havens, RT.Com. 16 jan. 2014. Disponível em: <http://rt.com/business/tax-evasion-columbia-sachs-701/>. Acesso em: 13 maio 2015.

RUGGIE, John Gerard. Business and human rights: The evolving international agenda. **A Working Paper of the Corporate Social Responsibility Initiative**, n. 38, June, Cambridge, Harvard University, 2007.

SADELEER, Nicholas de. **Environmental Principles**: from political slogans to legal rules. Oxford: Oxford University Press, 2005.

SALMON, Pierre. Decentralisation as an incentive scheme. **Oxford Review of Economic Policy**, v. 3, n. 2, July, 1987. p. 24-43. DOI: <https://doi.org/10.1093/oxrep/3.2.24>

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SANTANA, Grazielle T.; GONÇALVES, Rodrigo S.; MATOS, Eduardo B.F. A Associação entre a Elisão Fiscal e a Responsabilidade Social Corporativa (RSC). Universidade de Brasília – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. **1º Congresso UnB de Contabilidade e Governança**. O Papel da Contabilidade na Governança das Instituições Públicas e Privadas – 26 a 27 novembro de 2015.

SANTIAGO, Igor Mauler. A Evasão Fiscal e a Concorrência Tributária como Fatores de Distorção do Livre Mercado. Publicado em: 22 nov. 2009. Disponível em: <http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/A-evasao-fiscal-e-a-concorrenca-tributaria-como-fatores-de-distorcao-do-livre-mercado.pdf>. Acesso em 31 jan. 2017.

SANTOS, António Carlos. What Is Substantial Economic Activity for Tax Purposes in the Context of the European Union and the OECD Initiatives against Harmful Tax Competition? **24 EC Tax Review**, n. 3, 2015. p. 166-175.

SANTOS, António Carlos. Concorrência Fiscal e Competitividade: A Never Ending Story. Centro de Estudos Fiscais. **Direcção Geral dos Impostos**, 424, julho-dezembro, 2009.

SANTOS, António Carlos; PALMA, Clotilde Celorico. A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial. **Boletim da Direcção-Geral dos Impostos**, n. 35, Lisboa, 1999.

SANTOS, Antonio Raimundo. **Metodologia Científica** – a Construção do Conhecimento. 7. ed. Rio de Janeiro: Lamparina, 2007.

SANZ, Rafael; FOLLONI, André. El soft law como fuente del derecho internacional: reflexiones desde la teoría de la complejidad. *Revista de Direito Internacional*, Brasília, v. 14, n. 3, 2017 p. 243-259.

SAPELLI, Giulio. **Morality and Corporate Governance: Firm Integrity and Spheres of Justice**. Milan: Springer, 2013.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SARMENTO, Daniel. Os Princípios Constitucionais da Liberdade e da Autonomia Privada. In: LEITE, George Salomão (org.). **Dos Princípios Constitucionais** – Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição. São Paulo: Malheiros, 2003.

SENDEN, Linda. Soft Law, Self-Regulation and Co-Regulation in European Law: Where Do They Meet?, **Elec. J. Comp. L.**, v. 9, n. 1, janeiro, 2005. (cf. L. Senden, *Soft Law in European Community Law: Its Relationship to Legislation*. Hart Publishing 2004).

SCHOLES, M; WOLFSON, M. A.; ERIKSON, M.; MEYDEW, E. L.; SHEVLIN, T. **Taxes and Business Strategy: A Planning Approach**. 2. ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Planejamento Tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 24. São Paulo: Dialética, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.); FREITAS, Rodrigo de (Org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”** – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHUMPETER, Joseph A. The Crisis of The Tax State. In: SWEDBERG, Richard (org.). **Joseph A. Schumpeter: The economics and sociology of capitalism**. Princeton: Princeton University Press, 1991.

SCHUMPETER, Joseph A. **History of Economic Analysis**. New York: Oxford University Press, 1954.

SCHWARTZ, M.; CARROLL, Archie. Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach. **Business Ethics Quarterly**. January, 2003.

SHAMIR, Ronen. The age of responsabilization: on market-embedded morality, **Economy and Society**, v. 37, n. 1, p. 1-19, 2008.

SHAVIRO, Daniel N. **Fixing U.S. International Taxation**. New York: Oxford University Press, 2014.

SHELTON, Dinah. Commitment and Compliance: The Role of Non-Binding Norms in The International Legal System (ed., 2000). Disponível em: https://scholarship.law.gwu.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com.br/&httpsredir=1&article=1228&context=faculty_publications. Acesso em 25.02.18.

SHLEIFER, Andrei. A Theory of Yardstick Competition. **Rand Journal of Economics**, v. 16, n. 3, Autumn, 1985. p. 319-27

SHOCKER, Allan D.; SETHI, S. Prakash. An Approach to Incorporating Societal Preferences in Developing Corporate Action Strategies. **California Management Review**, v. 15, n. 4, 1973. p. 97-107

SIEGEL, Donald S.; VITALINO, Donald. An Empirical Analysis of the Strategic Use of Corporate Social Responsibility. **Journal of Economics & Management Strategy**. 16. 773-792.

SIKKA, Prem. Smoke and Mirrors: Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance, **34 ACCT. F**, p. 153-154, 2010.

SILVEIRA, Paulo Antonio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SKAPINKER, Michael. Why corporate responsibility is a survivor. **Financial Times**. 20 abr. 2009. Disponível em: <https://www.ft.com/content/95559246-2b45-11de-b806-00144feabdc0>. Acesso em: 04 dez. 2019.

SLAUGHTER, Anne-Marie. Governing the Global Economy through Government Networks. p. 177-206, 2001. DOI: <https://dx.doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199244027.003.0010>.

SLAUGHTER, Anne-Marie. Global Government Networks, Global Information Agencies, and Disaggregated Democracy. **Harvard Law School, Public Law Working Paper**, n. 18, 2001b. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=283976>. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.283976>. Acesso em: 01 fev. 2018.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. v. I. Coleção Os Economistas. Nova Cultural, 1988.

SMITH, N Craig. Corporate Social Responsibility: Whether or How? In: CRANE Andrew; MATTEN, Dirk; SPENCE, Laura J. **Corporate Social Responsibility – Readings and Cases in a Global Context**. 2. ed. Oxon: Routledge, 2014. p. 35-57.

STEVENS, S.A. The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share. **42 Intertax**, n. 11, 2014. p. 702-708

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. **Pesquisa Qualitativa**. Técnicas e Procedimentos para o desenvolvimento de Teoria Fundamentada. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

SWANK, Duane; STEINMO, Sven. The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies. **American Journal of Political Science**, v. 46, 2002.

TANZI, Vito. **Globalization and the Work of Fiscal Termites**. [s.l.]: International Monetary Fund. Finance & Development, v. 38, n. 1, março, 2001.

TANZI, Vito; ZEE, Howell. Tax Policy for Developing Countries. [s.l.]: International Monetary Fund. **Economic Issues**, n. 27, março, 2001. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/>. Acesso em: 01 março 2017.

TARTUCE, Flavio. **Manual de Direito Civil**. 3ª.ed. São Paulo: Método, 2013.

TAVARES, Romero J. S. Política Tributária Internacional: OCDE, BEPS e Brasil. Como deve se posicionar o setor industrial brasileiro. **RBCE Nº 121**, outubro-dezembro, 2014. Disponível em: http://www.funcex.org.br/publicacoes/rbce/rbce_sobre.asp. Acesso em 02 jun. 2015.

TAVARES, André Ramos. Elementos para uma Teoria Geral dos Princípios. In: LEITE, George Salomão (org.). **Dos Princípios Constitucionais: Considerações em torno das normas principiológicas da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2003.

THEATER, Richard. **The Benefits of Tax Competition**. London: The Institute of Economics Affairs, 2005.

THE ATLANTIC. Americans Love Paying Taxes. By Vanessa Williamson. April 15, 2015. Disponível em: <https://www.theatlantic.com/politics/archive/2015/04/americans-love-paying-taxes/390582/>. Acesso em 26 jul. 2019.

THE GARDIAN. Avoiding Tax Robs Our Public Services, Declares Minister. By: Jill Treanor. **The Guardian**. 20 set. 2009. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2009/sep/20/tax-avoidance-penalties>. Acesso em 09 dez. 2019.

THE GUARDIAN. Interview: Andrew Witty of GSK: 'Big firms have allowed themselves to be seen as detached from society'. By Andrew Clark. **The Observer**. 20 mar. 2011. Disponível em <https://www.theguardian.com/business/2011/mar/20/andrew-witty-glaxosmithkline-big-firms-detached-society>. Acesso em 16 dez. 2019.

THE GUARDIAN. Apple to pay 10 years of back taxes to France. By Kalyeena Makortoff. **The Guardian**. 05 fev. 2019. Disponível em: <https://www.theguardian.com/technology/2019/feb/05/apple-to-pay-10-years-of-back-taxes-to-france>. Acesso em 09 dez. 2019.

THE NY TIMES. Double Irish with a Dutch Sandwich. **The NY Times**, 28 abr. 2012. Disponível em: <http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html>. Acesso em: 9 maio 2015.

THE NY TIMES. The Paradise Papers. After A Tax Crackdown, Apple Found A New Shelter For Its Profits. Bowers, Druker. The New York Times. 6 nov. 2017. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2017/11/06/world/apple-taxes-jersey.html>. Acesso em: 08 dez. 2019.

THE TELEGRAPH. Starbucks, Amazon and Google Accused of Being 'Immoral'. **The Telegraph**, By Helia Ebrahimi, Senior City Correspondent, 12 Nov 2012. Disponível em: <https://www.telegraph.co.uk/finance/personalfinance/tax/9673358/Starbucks-Amazon-and-Google-accused-of-being-immoral.html>. Acesso em 01 jul. 2019.

THORPE, Scott. **Pense como Einstein**. São Paulo: Cultrix, 2000.

TIEBOUT, C.M. A Pure Theory of Local Expenditures. **The Journal of Political Economy**, v. 64, n. 5, outubro, 1956, p. 416-424.

TING, Antony. iTax – Apple's International Tax Structure and the Double NonTaxation Issue. **British Tax Review**, n.1, março, 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2411297>. Acesso em 01 fev. 2018.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor – Safe, 2012.

TORGLER, Benno. **Theory and Empirical Analysis of Tax Compliance**. Dissertação, Universität Basel, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. Crise do Estado fiscal exige coerência entre tributo e orçamento. **CONJUR**, 25 maio 2016. Disponível em:

https://www.conjur.com.br/2016-mai-25/crise-estado-fiscal-exige-coerencia-entre-tributo-orcamento?imprimir=1#_ftnref1. Acesso em 18 jul. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Boa-fé e confiança são elementares no Direito Tributário. **CONJUR**, 24 abr. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-abr-24/consultor-tributario-boa-fe-confianca-sao-elementares-direito-tributario>. Acesso em 03 dez. 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001b

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Valores e Princípios Constitucionais Tributários, v. II, 2. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**. Elisão Abusiva e Evasão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013b.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha. **Revista Dir. Procuradoria Geral do Rio de Janeiro**, n. 65, Rio de Janeiro, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário** – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. v. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. II – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b).

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. III – Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. A Legalidade Tributária e os seus Subprincípios Constitucionais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral**. Rio de Janeiro, n. 58, 2004. p. 193-219.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). **Temas de Interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Transparência no Direito Financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de**

Janeiro, v.VIII, Rio de Janeiro, 2001, p. 133-156. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223. Acesso em 10 out. 2018.

TUTUNGI JR., Nicola. Guerra Fiscal Global (World Tax Competition): a concessão de incentivos fiscais. In: PENHA, M.B.B.; TUTUNGI JR., N. (coords.). **Direito Tributário: Federalismo e Guerra Fiscal. Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**. v. XXII. Rio de Janeiro: APERJ, 2014.

UCKMAR, Victor; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

ULRICH, Beck. **O que é globalização?** Equívocos do globalismo: respostas à globalização. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

UK GOVERNMENT. **Corporate Social Responsibility a Government update**. Department of Trade and Industry, maio, 2004. DTI/Pub 7201/1k/05/04/NP. Disponível em: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20090327083102/http://www.berr.gov.uk/files/file48771.pdf>. Acesso em 10 mar. 2018.

UNITED NATIONS. **Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries**. United Nations, New York, 2013. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em: 10 fev. 18.

UNITED NATIONS. Department of Economic & Social Affairs. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York, 2011.

US GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. **Highlights of GAO-09-157. International Taxation**. December 2018. Disponível em <http://www.gao.gov/assets/290/284534.pdf>. Acesso em: 18/03/2017

US SENATE – Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Government Affairs, **Caterpillar's Offshore Tax Strategy**, Majority Staff Report Permanent Subcommittee on Investigations. United States Senate – Released in conjunction with the Permanent Subcommittee on Investigations 1 Apr. 2014 Hearing.

US SENATE – Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Government Affairs, **Hearing on Offshore Profit Shifting and the US Tax Code – Part 2 (Apple Inc.) (21 May 2013) (Apple Hearings)**.

VALENTE, Piergiorgio. Taxless Corporate Income: Balance against White Income, Grey Rules and Black Holes. **European Taxation**, 2017, v. 57, n. 7. Publicado online em: 26 jun. 2017.

VALET, Vicky. **The World's Most Reputable Companies For Corporate Responsibility 2018**, 2018 Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/vickyvalet/2018/10/11/the-worlds-most-reputable-companies-for-corporate-responsibility-2018/#64f85ba83371>. Acesso em: 23 dez. 2019.

VALOR ECONÔMICO. 25 out. 2019. Por Barbara Bigarelli. Disponível em: <https://valor.globo.com/carreira/noticia/2019/10/25/60percent-dos-melhores-ceos-de-2019-nao-possuem-mba.ghtml>. Acesso em: 03 dez. 2019.

VAQUERO, Paloma Corres. *Regulación y Voluntariedad em la RSC*. In: GONZÁLEZ, Marta de La Cuesta; DUPLÁ, Leonardo Rodríguez. Responsabilidad Social Corporativa. **Publicaciones Universidad Pontificia Salamanca**, 2004.

VARELLA, Marcelo D. **Direito Internacional Público**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VÁZQUEZ, Adolfo Sánchez. **Ética**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017.

VBDO. **Good Tax Governance in Transition, Transcending the Tax Debate to CSR**. VBDO Publication: abril, 2014. Disponível em: <https://www.vbdo.nl/wp-content/uploads/2018/10/GoodTaxGovernanceinTransition.pdf>. Acesso em: 02 jan. 2019.

VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. **Seminário de Políticas Tributárias**, 2005. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2019.

VISSER, Wayne. The Age of Responsibility: CSR 2.0 and the New DNA of Business. **Journal of Business Systems, Governance & Ethics**. v. 5, n.3, 2010.

VOGEL, David. The Private Regulation of Global Corporate Conduct Achievements and Limitations. **Business & Society**. v. 49, n. 1, Março, 2010. SAGE Publications. p. 68-87.

VOGEL, David. (2005). 'Is There a Market for Virtue? The Business Case for Corporate Social Responsibility'. **California Management Review**, v. 47, n. 4, 2005. p. 19-45.

ZANELLO, Cristina. Planejamento tributário sob um novo enfoque. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 83, nov-dez, 2008. p. 86-97.

WARD, David A. Abuse of tax treaties. **Intertax**, v. 23, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 1995.

WEISBACH, D. A. **Ten Truths about Tax Shelters**. Chicago: s/d, 2001.

WEISBACH, D. A. Corporate Tax Avoidance. Chicago: s/d, 2004.

WILLIAMS, David F. Tax and Corporate Social Responsibility. A discussion paper. **KPMG's Tax Business School**. September, 2007.

THE ATLANTIC. Americans Love Paying Taxes. By Vanessa Williamson. The Atlantic. April 15, 2015. Disponível em: <https://www.theatlantic.com/politics/archive/2015/04/americans-love-paying-taxes/390582/>. Acesso em 26 jul. 2019.

WORLD BANK. **Public Sector Roles In Strengthening Corporate Social Responsibility: Taking Stock**. January, 2004. Disponível em:

<http://documents.worldbank.org/curated/pt/548301468313740636/pdf/346560CSR1Taking1Stock.pdf>. Acesso em 04 dez. 2019.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Coimbra: Almedina, 2007.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Tributação das Operações Internacionais. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.

ZOLT, Eric M. Tax Incentives: Protecting the Tax Base. In: TREPILKOV, A; TONINO, H; HALKA, D. (eds.). **United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries**. New York: United Nations, 2015.