



Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT

ISSN: 2594-858X

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v9n2.117>

Seção: Artigos

A necessária divulgação de planejamentos potencialmente abusivos pelas grandes empresas

The necessary disclosure of potentially abusive tax planning by large corporations

La necesaria divulgación de planificaciones potencialmente abusivas por parte de las grandes empresas

Sérgio Magalhães Lima¹

Resumo

O presente artigo aborda a crescente relevância da transparência fiscal no cenário global, defendendo que tal princípio não se aplica unicamente ao Estado, mas também às grandes corporações, que hoje detêm significativo poder econômico e político. Analisa-se o descompasso entre as iniciativas internacionais, como a Ação 12 do projeto BEPS da OCDE e a Diretiva (UE) 2018/822 (DAC6), que promovem a divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos, e o contexto brasileiro, onde o debate se concentra na legalidade e nos limites da elisão fiscal, em detrimento da transparência. O estudo aponta que a desconfiança mútua entre o Fisco e os contribuintes representa um entrave fundamental para a divulgação de informações fiscais. Como solução, o artigo propõe a construção de um modelo de declaração prévia de planejamentos tributários potencialmente abusivos por parte das grandes empresas, com a devida implementação de garantias jurídicas para o contribuinte, visando a fomentar um ambiente de maior cooperação e segurança jurídica, em linha com os princípios da confiança e da boa-fé.

Palavras-chave: Transparência Fiscal. Planejamento Tributário. BEPS. DAC6. Divulgação Obrigatória. Relação Fisco-Contribuinte.

¹ Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), Brasil. ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-3766-8231>. E-mail: smaglima@uol.com.br.



Abstract

This article addresses the growing relevance of tax transparency in the global scenario, arguing that this principle applies not only to the State but also to large corporations, which today hold significant economic and political power. It analyzes the mismatch between international initiatives, such as Action 12 of the OECD's BEPS project and Directive (EU) 2018/822 (DAC6), which promote the mandatory disclosure of aggressive tax planning, and the Brazilian context, where the debate focuses on the legality and limits of tax avoidance, to the detriment of transparency. The study points out that mutual distrust between the tax authorities and taxpayers represents a fundamental obstacle to the disclosure of tax information. As a solution, the article proposes the construction of a model for prior declaration of potentially abusive tax planning by large companies, with the due implementation of legal guarantees for the taxpayer, aiming to foster an environment of greater cooperation and legal certainty, in line with the principles of trust and good faith.

Keywords: Tax Transparency. Tax Planning. BEPS. DAC6. Mandatory Disclosure. Taxpayer-Tax Authority Relationship.

Resumen

El presente artículo aborda la creciente relevancia de la transparencia fiscal en el escenario global, defendiendo que dicho principio no se aplica únicamente al Estado, sino también a las grandes corporaciones, que hoy detentan un significativo poder económico y político. Se analiza el desajuste entre las iniciativas internacionales, como la Acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE y la Directiva (UE) 2018/822 (DAC6), que promueven la divulgación obligatoria de planificaciones fiscales agresivas, y el contexto brasileño, donde el debate se concentra en la legalidad y los límites de la elusión fiscal, en detrimento de la transparencia. El estudio señala que la desconfianza mutua entre la administración tributaria y los contribuyentes representa un obstáculo fundamental para la divulgación de información fiscal. Como solución, el artículo propone la construcción de un modelo de declaración previa de planificaciones fiscales potencialmente abusivas por parte de las grandes empresas, con la debida implementación de garantías jurídicas para el contribuyente, con el fin de fomentar un ambiente de mayor cooperación y seguridad jurídica, en línea con los principios de confianza y buena fe.

Palabras Clave: Transparencia Fiscal. Planificación Fiscal. BEPS. DAC6. Divulgación Obligatoria. Relación Fisco-Contribuyente.

1. Introdução

A transparência fiscal não é uma moeda de uma face só. Não obstante a necessidade de um nível de transparência cada vez maior por parte do Estado, responsabilidade essa inegável face ao poder econômico e político que possui, as grandes empresas e corporações, entidades que se internacionalizaram e cresceram acentuadamente nas últimas décadas, também hoje atraem compatível e crescente nível de responsabilidade, o que as tornam relevantes atores nesse jogo de poder, e lhes conferem a obrigação por uma maior transparência de seus atos.

É notório que as multinacionais efetuam planejamentos fiscais domésticos e transfronteiriços, muitas vezes agressivos e abusivos aos olhos das administrações tributárias, fato esse que sensibilizou os representantes membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para o combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros por meio do projeto BEPS (do inglês *Base Erosion and Profit Sifting*), com especial destaque para a ação de nº 12, que recomenda, na busca por maior transparência, a divulgação obrigatória daqueles planejamentos. Com a Diretiva sobre Cooperação Administrativa da União Europeia de nº 6, vários países internalizaram regras nesse sentido.

No Brasil, o planejamento tributário é ponto de grande discussão na seara do contencioso administrativo e judicial. Essa discussão ganhou intensidade ultimamente com o resultado do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade da norma veiculada pelo parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), a chamada norma geral antielisiva.

Diferente da discussão em terras europeias acerca das regras de divulgação obrigatória (*mandatory disclosure*), o foco doméstico está no estabelecimento de parâmetros para avaliação da legitimidade (ou não) de determinado planejamento tributário, bem como para definição de procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária, e que deverão ser observados pelo Fisco para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos dissimuladores da ocorrência do fato gerador. Nesse contexto, perdeu-se fôlego no Brasil a tentativa de se estabelecerem regras de transparência para planejamentos tributários, principalmente após o projeto frustrado de introdução em

nosso ordenamento da declaração de planejamento tributário pela Medida Provisória nº 685/2015 (MP 685/2015).

Embora não se recuse a importância da discussão sobre a aplicabilidade da norma antielisiva, e ainda sobre as fronteiras de licitude dos planejamentos tributários, procuraremos demonstrar que a essência da problemática, e que deveria ser o cerne das discussões, consiste no estabelecimento de regras para divulgação dos planejamentos tributários potencialmente abusivos, especialmente aqueles realizados pelas grandes empresas.

Contudo, diante da perceptível falta de confiança entre Fisco e contribuinte é razoável imaginar que o temor acerca da apresentação antecipada de fatos que possam vir a atrair a atenção das administrações tributárias fale mais alto em determinadas circunstâncias, seja em razão de interpretações tidas como abusivas do Fisco, seja pelo próprio receio natural de que tais interpretações se confirmem ao final.

Esse temor parece estar claro na forma, analisada no presente artigo, em que determinadas empresas apresentam informações relativas às incertezas acerca do tratamento de tributos sobre o lucro em notas explicativas às demonstrações financeiras, em atenção à Deliberação da Comissão de valores Mobiliários (CVM) nº 804/2018, ou mesmo em relatórios não obrigatórios produzidos por algumas grandes empresas em linha com a responsabilidade ESG.

Por esse contexto, o presente artigo procura revelar que à luz do princípio da transparência e da proteção à confiança, torna-se necessária a construção de uma solução que passe pela declaração prévia de planejamentos tributários potencialmente abusivos, a ser apresentada em especial por grandes empresas, mas com garantias para que eventual declaração não seja indiscriminadamente utilizada.

2. Poder e transparência fiscal

Transparência é um atributo pelo qual se permite enxergar o interior de certos elementos através das camadas externas pelas quais se apresentam. Essas camadas possuem origens de diversas naturezas, sendo a que mais se ostenta em função da

necessária segurança de determinadas informações tidas como sensíveis, é a camada de proteção à privacidade.

Como decorrência da proteção à privacidade e à intimidade, bem como à segurança de dados sensíveis, surgem leis que procuram, por justos motivos, garantir o sigilo de determinadas informações em face de terceiros.

Contudo, por se constituir no principal detentor do poder político e econômico, o Estado Brasileiro passou a ser o principal alvo de ações voltadas para exigência de transparência, especialmente o poder executivo, em suas diferentes projeções, sendo o exemplo mais relevante a lei de acesso a informações (LAI)², que em dez anos já contabilizou mais de um milhão de pedidos de informação a órgãos e entidades do governo federal segundo levantamento da Controladoria-Geral da União (CGU)³.

Em verdade, quando se trata de limitação de poder político e econômico, não se pode esquecer que a carta constitucional representa o exemplo mais ostensivo e contundente de reação à possibilidade de um exercício de poder desmedido e autoritário com reflexos negativos para toda a sociedade. Nesse sentido, com fundamento na cidadania, que evoca a necessária participação dos cidadãos na ordem política nacional, nossa carta magna, de forma a também assegurar o controle social, estabeleceu, o acesso à informação como direito fundamental dos indivíduos⁴. Mas como visto, o necessário avanço pela transparência se faz presente para que haja a necessária clareza em relação às ações daquele que detém esse poder.

Em matéria de transparência fiscal, o Estado Brasileiro muito avançou nas últimas três décadas, vez que o gasto público foi visto como o grande vilão dos problemas nacionais relacionados ao relevante déficit das contas públicas, que ganhou grande projeção a partir de escândalos políticos de desvios de verba nos anos 90 do século passado. Com a estabilidade da moeda se tornou possível se estabelecerem controles, e com a tecnologia, principalmente após o advento da internet, criaram-se condições para construção de ferramentas de acesso a essas informações.

² Lei nº 12.527, sancionada em 18 de novembro de 2011 – LAI.

³ Disponível em <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2021-11/em-10-anos-lei-de-acesso-informacao-contabiliza-1-milhao-de-pedidos>. Acesso em 10 de jun. de 2022.

⁴ Conforme o art. 5º, inc. XIV: “é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.”

A falta de transparência, mais intensa naquele período, e não muito menos hoje, é tida como uma das causas de males como a corrupção e malversação de dinheiro público. Criaram-se, desde o final do século passado, várias organizações de controle social além daquelas formalmente constituídas pelo poder público, conforme determinação constitucional, para exame e análise dos gastos públicos.

Nesse mesmo período, a relação unívoca de poder entre Estado e Sociedade vem se transformando e se reestruturando com o crescimento das grandes empresas, notadamente das transnacionais, em uma era denominada de capitalismo informacional, termo cunhado pelo sociólogo espanhol Manuel Castells, em sua obra “*A Sociedade em Rede*”, escrita em 1996. As grandes empresas, principalmente as instituições financeiras, controladores de grupos de commodities, e as gigantes da tecnologia passaram a gerar desequilíbrio na estrutura de poder até então baseada na relação entre sociedade e Estado.

O poder econômico passou a ser instrumento cada vez maior de influência no poder político em razão da necessidade, por parte dos Estados, de recursos financeiros decorrentes de arrecadação tributária e investimentos provenientes de grandes empresas, que, em decorrência da globalização e dos avanços tecnológicos, permitem-se migrar com fácil mobilidade para além das fronteiras nacionais, uma vez que serviços e comércio de muitos produtos hoje já são transacionados remotamente, e as atividades de uma empresa podem ser desmembradas e realizadas em lugares distintos do planeta, alcançando mercados produtores e consumidores de diversos países.

Para se ter uma ideia, no contexto internacional, segundo estudo da ONG *Global Justice Now*, das 100 maiores entidades econômicas do mundo em termos de receita, 69 são empresas, e 31 são países⁵. Esse fato, per si, permite-nos enxergar com certa clareza a necessidade de transparência não apenas das ações dos Estados, mas agora, de forma igualmente relevante, das grandes empresas, especialmente em sua dimensão econômica, que representa sua verdadeira fonte de poder.

⁵Disponível em: <https://www.globaljustice.org.uk/news/69-richest-100-entities-planet-are-corporations-not-governments-figures-show/>. Acesso em 20/09/2021.

O professor Ricardo Lobo Torres⁶, ao discorrer sobre o princípio da transparência e globalização, assim se pronunciou:

*A transparência fiscal é um princípio constitucional implícito. Sinaliza no sentido de que a atividade financeira deve se desenvolver segundo os ditames da clareza, abertura e simplicidade. Dirige-se ao Estado como à sociedade, tanto aos organismos financeiros supranacionais quanto às entidades não governamentais. Baliza e modula a problemática da elaboração do orçamento e da sua gestão responsável, da criação de norma antielisivas, da abertura do sigilo bancário e do combate à corrupção.*⁷

No plano externo, no ano de 2000, formalizou-se o movimento global pela busca de acesso a informações dos contribuintes transnacionais com a criação do Fórum Global para Transparência e Troca de Informações no âmbito da OCDE para enfrentamento de riscos à conformidade tributária gerados por paraísos fiscais⁸, que se fortaleceu a partir da crise financeira de 2008, com a declaração do G 20, em abril de 2009, de que a era do sigilo bancário havia terminado, em abril de 2009 (*“the era of banking secrecy is over”*)⁹. Esse movimento ecoou em terras brasileiras, e se materializou com o ingresso do Brasil na “lista branca” de países que implementam, de modo correto, os padrões estipulados pelo Fórum Global.

Em seguida, novo movimento pela transparência de informações bancárias ocorreu em março de 2010, com a lei dos Estados Unidos de conformidade fiscal de contas estrangeiras (*Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA*), destinada ao combate de evasão fiscal que se operava pelo uso de contas bancárias e de investimentos em outros países por parte de cidadãos norte-americanos (*US Person*), fato que resultou na promulgação do acordo com o Brasil para melhoria da observância tributária internacional e implementação do FATCA por meio do Decreto da Presidência da República nº 8506, de 24 de agosto de 2015.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p 16.

⁷ Atualmente, por meio da EC, .

⁸ Disponível em: <https://www.gov.br/produtividade-e-comercio-exterior/pt-br/assuntos/assuntos-economicos-internacionais/cooperacao-internacional/forum-global-para-transparencia-e-troca-de-informacoes-tributarias>. Acesso em 18/02/2022.

⁹ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/history/>. Acesso em 18 de maio de 2022.

Esses movimentos constituíram forte influência no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade nºs 2.390, 2.386, 2.397, e 2.859, acerca da constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar 105/2001, que questionavam a permissão dada à Receita Federal do Brasil para acesso a informações bancárias de contribuintes sem prévia autorização judicial, o que foi qualificado pelo STF como mera transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, sendo a manifestação do G20 citada na ementa da ADI 2.859:

6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais¹⁰

No plano da tributação, o projeto BEPS em linha com a adoção da transparência como arma contra planejamentos tributários agressivos e abusivos inaugurou uma frente de batalha específica ao elaborar um plano de ação voltado para divulgação obrigatória desses planejamentos por parte dos contribuintes e consultores responsáveis pela sua elaboração. A ação nº 12 do BEPS traz recomendações sobre o desenho de regras de divulgação obrigatória para esquemas de planejamento tributário agressivo, levando em consideração os custos administrativos e de conformidade para administrações fiscais e empresas, aproveitando a experiência de países que implementaram essas regras¹¹

Em consonância com essa ação, e com base na Diretiva sobre Cooperação Administrativa (DAC) acerca das regras de divulgação obrigatória (*Mandatory Disclosure Rules – MDR*), Diretiva (UE) 2018/822, de 25 de maio de 2018¹², denominada DAC 6, que alterou a Diretiva 2011/16/EU, vários países da União Europeia implementaram regras

¹⁰ Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em 18 de maio de 2022.

¹¹ Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>. Acesso em 19 de maio de 2022.

¹² Texto em português disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=hr>. Acesso em 19 de maio de 2022.

com a finalidade de trazer maior transparência relativa a esquemas e transações que pudessem representar riscos tributários, especialmente quanto a planejamentos tributários transfronteiriços.

A DAC 6 criou novas obrigações para os contribuintes da União Europeia prestar informações, a partir de 1º de julho de 2020, às administrações tributárias do bloco econômico, bem como tratou do intercâmbio de informações entre os países.

Ao longo de 2019 vários países publicaram seus projetos de regras de divulgação obrigatória, e aprovaram cada qual, também, no ano de 2020, sua legislação para implementação dessas regras. Tome-se como exemplo Portugal, que publicou seu projeto de legislação para implementação da DAC6, em 31 de janeiro de 2020, e o incorporou à sua legislação doméstica em 21 de julho do mesmo ano, por meio da Lei nº 26/2020.

Países como Portugal e Polônia foram além das exigências mínimas impostas pelo DAC6, relativas a acordos transfronteiriços, e estatuíram em suas leis nacionais a divulgação obrigatória de outros arranjos internos, ao contrário de países como Áustria França, Grécia, Irlanda, e Itália que somente reproduziram em suas normas internas o teor do texto da Diretiva, sem a inclusão de divulgação em relação a planejamentos tributários internos¹³. No caso da Alemanha, a obrigação de relatar os acordos domésticos pode ser implementada por meio de novo ato legislativo.

Interessante observar que as regras de divulgação, em seus aspectos subjetivos, alcançam não somente os contribuintes, mas também os intermediários, representados por quaisquer pessoas que concebam, comercializem, organizem ou disponibilizem para aplicação, ou administrem a aplicação de determinado planejamento que deva ser comunicado, a exemplo de determinadas instituições financeiras e consultores tributários. Nesse ponto, a Diretiva no item 5 de suas considerações, expõe que:

É necessário recordar a forma como certos intermediários financeiros e outros prestadores de serviços de aconselhamento fiscal parecem ter assistido ativamente os seus clientes na dissimulação de dinheiro em territórios offshore. Além disso, embora a NCC introduzida pela Diretiva 2014/107/UE

¹³ Ver relatórios preparados pela KPMG acerca das normas domésticas de cada país da EU. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/11/mandatory-disclosure-requirements.html>. Acesso em 19 de maio de 2022.

constitua um importante passo em frente na criação de um quadro de transparência fiscal na União, pelo menos em termos de informações sobre contas financeiras, ainda pode ser melhorada.

Por sua vez, a Diretiva também estabelece exceção similar à apresentação de informações por terceiros, prevista no art. 197 do Código Tributário Nacional (CTN), em relação a bens, negócios e atividades de determinado contribuinte, quanto à situações que estejam acobertadas pelo segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão (sigilo profissional), conforme item 8 das considerações iniciais daquela Diretiva:

...Convém não ignorar que, em certos casos, não seria exequível impor a obrigação de comunicação a um intermediário devido a um dever de sigilo legalmente protegido ou no caso de não existir qualquer intermediário, em virtude de, por exemplo, o contribuinte conceber e utilizar um mecanismo.

Em artigo publicado no ano de 2015, Jeffrey Owens, então diretor do *Global Tax Policy Center do Institute for Austrian and International Law*, analisa como governos e empresas terão que aprender a operar em um novo ambiente caracterizado pela transparência fiscal e pelo apelo político e social em torno das questões tributárias que envolvem multinacionais e pessoas físicas de alta renda. Conclui que empresas devem garantir que quaisquer esquemas (planejamentos tributários) não sejam apenas realizados de acordo com a letra da lei, mas sim com o espírito da lei, ao passo que os Governos terão que mudar sua abordagem aos contribuintes, de forma a vê-los como parceiros, e não como adversários. Nas palavras de Owens:

Business will have to invest in setting up new information reporting requirements and will have to learn to justify their approach to tax planning, ensuring that any schemes are not only consistent with the strict letter of law but also with the spirit of the law. They will also have to reconsider how they use tax havens and ensure that tax is paid where value is created. Governments will also have to change their approach to taxpayers: engaging them in the formulation of tax policies and their implementation and seeing business as a partner rather than an adversary¹⁴.

¹⁴ Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n.2, p. 49, jan./jul. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/12/Tax-Transparency.pdf>. Acesso em 20 de maio de 2019.

3. A divulgação prévia dos planejamentos tributários potencialmente abusivos como instrumento de efetividade do sistema tributário

Como sabido, planejamento tributário, em uma simples explicação, é a busca pela economia de tributos, e se implementa por meio do desenho e da prática de atos e negócios jurídicos que possam se subsumir a normas benéficas, ou se afastar de normas de gravosas. Nesse exercício criativo, busca-se também extrair a melhor interpretação de um texto legal de forma a se encontrar a norma adequada à implementação do planejamento.

Por essa singela definição, percebe-se que há dois possíveis pontos de atrito entre Fisco e contribuinte: o primeiro no que tange à interpretação dos fatos, especialmente quanto à congruência entre a aparência ou forma como se apresentam e a exteriorização de seu objeto, conteúdo e função (substância); o segundo, quanto à norma que deve ser extraída do texto legal.

As discussões mais intensas residem nos reenquadramentos de atos e negócios jurídicos diante de casos complexos, particularmente em relação à falta de consenso acerca do entendimento sobre a presença ou não de simulação nesses casos, e da divergência sobre a abrangência de planejamentos abusivos pela ilicitude.

Nesse sentido, o professor Sérgio André Rocha, em sua recente obra¹⁵, defende a necessidade de definição da fronteira entre o dever tributário legítimo e ilegítimo om base em pesquisas sobre o entendimento dos diversos autores diante de casos concretos, e dos critérios por eles utilizados para separar economia lícita de tributos de comportamentos ilícitos repelidos pelo ordenamento jurídico.

De fato, é de extrema relevância o estabelecimento de critérios, seja para aplicação pela autoridade administrativa ou julgadora. Contudo, a conquista da segurança jurídica embora seja um objetivo a ser perseguido, parece ser de alcance duvidoso apenas por meio de um critério formal que separe planejamentos lícitos dos ilícitos em função da complexidade e diversidade das estruturas criadas para a economia tributária.

¹⁵ ROCHA. Sergio Andre. Planejamento Tributário e Liberdade não Simulada. Doutrina e Situação pós ADI 2.446. Casa do Direito. 2021.

Em se tratando dessa matéria no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), normalmente alguns casos complexos de grande repercussão e relevo terminam em empate nos julgamentos ou com estreita maioria, a favor ou contra o contribuinte, em razão da visão de cada julgador sobre fatos específicos de cada caso concreto, sendo que, atualmente, com o art. 19-E da Lei 10.522/2002, o empate nos julgamentos sobre lançamentos fiscais determina a vitória do contribuinte. Contudo, apesar da virada de pêndulo pró-contribuinte, com as regras de desempate que lhes são favoráveis, a insegurança permanece, pois o ambiente jurídico ainda é instável e propício a movimentos pendulares em sentido contrário.

Desde 2001, com a introdução do parágrafo único do art. 116 do CTN, muito se discutiu sobre o alcance dessa norma, bem como as limitações procedimentais para sua aplicação. A MP 66/2002 não conseguiu passar sequer da área de arrebentação dos revoltos mares do legislativo, naufragando em poucos meses.

Com o julgamento da ADI 2446, havia a esperança de que fossem definidos os contornos do escopo de alcance da regra geral antielisiva, de forma a se diferenciar das situações que são atualmente tratadas pelo art. 149, VII, do mesmo diploma legal, não obstante, importante registrar, não houvesse qualquer questionamento específico sobre essa questão naquela ação declaratória.

Contudo, ainda que tais contornos fossem estabelecidos, na prática, a diversidade e complexidade dos desenhos dos planejamentos, associada à necessidade de um correto juízo de valoração das provas apresentadas para comprovação de sua licitude (pelo contribuinte) ou ilicitude (pelo Fisco), impõem uma inevitável busca pela verdade dos fatos, de forma que sejam corretamente compreendidos antes da adoção de critérios que se pretendam construir para se determinar a fronteira entre o lícito e o ilícito.

Nesse sentido, não menos importante que a construção desses critérios, a divulgação prévia de planejamentos tributários potencialmente abusivos poderia inaugurar uma fase de análise prévia pelo Fisco de atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, não somente para classificação de risco fiscal, descartando-se aqueles com baixo risco de ilicitude, como também para seleção de planejamentos que

mereçam um exame mais acurado por meio de procedimentos a serem criados por lei ordinária, conforme comando final do art. 116, parágrafo único do CTN.

Dessa forma, haveria a redução e o aprimoramento do contencioso tributário por meio de uma ação mais efetiva do Fisco, seja na seleção de contribuintes a fiscalizar, seja pelo alcance do conhecimento preciso dos fatos (verdade material) com a colaboração do contribuinte em procedimento que se estabeleçam medidas de proteção à confiança e de incentivo à regularização no caso de eventual constatação de infração à legislação tributária.

3.1 Por uma ação mais efetiva do Fisco

Em regra, as discussões sobre planejamentos tributários nascem para o mundo a partir de questionamentos do Fisco, normalmente quando são identificados como infrações ao ordenamento, passando a ser alvo de lançamentos tributários. Após a apresentação da impugnação, momento em que se inaugura o processo administrativo fiscal, e, sendo o caso, do competente recurso, advêm os julgamentos em que se tornam públicos os fatos e as razões de decidir que passam a constituir tema de debates nos meios profissionais e acadêmicos.

No plano das administrações tributárias sabe-se que não se fiscalizam todas as empresas, pois não há material humano suficiente para tal. Nesse sentido, a boa prática indica que a análise de risco seja empregada como ferramenta necessária para lidar com a seleção de contribuintes a fiscalizar.

Contudo, sem o conhecimento das operações praticadas pelos contribuintes, torna-se complexo o trabalho de mapeamento de riscos, e, portanto, menos eficiente a aplicação de recursos humanos dirigidas à investigação.

Pode-se até questionar se o Fisco deveria priorizar o enfrentamento aos planejamentos tributários abusivos, tema levantado por Sampaio Dória ao discorrer sobre a crítica à legitimidade da elisão¹⁶, pois entendia que em uma escala de prioridades deveria ser dada mais atenção às demais espécies de evasão, pela

¹⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. Pp. 122/123.

dificuldade da coordenação e mobilização das forças do Estado na maioria dos países. Em outra passagem, assim se manifestou sobre a realidade brasileira naquele período:

A elisão no Brasil não é tão frequente quanto às vezes se imagina, em virtude da carência de assessoria especializada, do receio de que não seja admitida pelas autoridades, das desvantagens ou dificuldades jurídicas, comerciais, civis do esquema optativo proposto e também pela alternativa de praticar uma evasão.

No entanto, desde quando escreveu sua obra até os dias atuais, o número de planejamentos cresceu imensamente em razão da profusão de normas e da difusão do tema para médias e pequenas empresas, visto que a despesa tributária, representa a principal, senão a maior, dentre todas as demais despesas de uma pessoa jurídica. Assim, embora cada vez mais complexos e bem estruturados, não se pode mais afirmar que não seja representativo o número de planejamentos tributários, e que sejam menos relevantes em relação às demais matérias sob análise do Fisco.

Não à toa, o Fisco federal em seu planejamento anual de fiscalização normalmente declara que parte de seus esforços são empregados para ações contra determinados planejamentos tributários abusivos, além de demais ações selecionadas por meio de parâmetros internos. Para a identificação e seleção dos contribuintes a fiscalizar, o Fisco se utiliza não somente do cruzamento de informações das diversas obrigações acessórias como base para suas análises, como também de muitas horas de pesquisa antes do início de determinado procedimento fiscal.

Todavia, dada a forma como muitos arranjos tributários são estruturados, a efetiva busca pelo conhecimento somente se torna possível por meio da análise de documentos internos dos sujeitos passivos, que por sua vez cria uma nova demanda por mais informações para a intrincada montagem e encadeamento das peças de um conjunto lógico, coerente e preciso dos fatos.

Nessa fase deveriam ser conhecidas todas as narrativas de forma bem sedimentada, a do Fisco e a do contribuinte, acerca do fato que se pressupõe gerador da imposição tributária. No entanto, embora o discurso seja o da busca pela transparência e pela verdade material, sob o temor das ações do Fisco, e diante da conturbada relação entre sujeitos ativo e passivo, muitos se negam durante o

procedimento fiscal ao seu dever de colaboração, ou terminam por cumpri-lo de forma bem concisa, não detalhada, sob a inspiração de que “ninguém deve produzir provas contra si mesmo”.

Torna-se evidente nesse contexto que o problema a ser enfrentado antecede ao início do processo fiscal. Primeiro porque, é preciso lembrar que a autoridade fiscal deve selecionar os contribuintes a fiscalizar com base em critérios, normalmente apoiados em riscos de ilicitude e relevância, sendo certo que sem o conhecimento prévio dos arranjos e esquemas efetuados, torna-se turva a mensuração desses riscos, o que pode gerar procedimentos indevidos. Segundo, porque procedimentos complexos demandam tempo e investimento das administrações tributárias, que não podem ser desperdiçados pela mora provocada pela falta de informações sobre todos os fatos que cercam a matéria sob exame. Muitas vezes, estrategicamente, os fatos somente são revelados em sua inteireza pelos contribuintes após inaugurada a fase processual, quando da apresentação de impugnação ou recurso para julgamento, o que afasta a possibilidade de uma avaliação mais acurada da autoridade fiscal em sede de procedimento fiscal, fato que pode levar à conclusão sobre o lançamento indevido de créditos. Suprime-se assim uma fase importante anterior ao contencioso, que muitas vezes provoca o retorno dos autos para diligências sobre pontos duvidosos não plenamente avaliados por aquela autoridade antes do lançamento, ou mesmo termina por transferir ao julgador a análise de uma massa de provas que poderiam ser trazidas e previamente avaliadas durante o procedimento fiscal, ou mesmo em uma fase anterior ao início desse procedimento.

Logo, urge a adoção de disposições tendentes a conferir maior transparência aos planejamentos tributários antes mesmo do início do procedimento fiscal, mas devidamente acompanhadas de medidas que possam trazer segurança jurídica na declaração desses planejamentos. Nesse ponto, importante a reflexão sobre quantos procedimentos fiscais sequer teriam sido iniciados ou, se iniciados, poderiam ser encerrados sem lançamentos, se houvesse o conhecimento prévio dos fatos. Acrescente-se nessa conta o número de processos administrativos que deixariam de ser formalizados, e, se instaurados, o tempo mais célere de análise desses processos ante a apresentação de uma causa amadurecida para julgamento.

4. A Falta de transparência como resultado da crise de confiança

Com vistas à preservação de sua sustentabilidade, as empresas passaram a incorporar um novo conceito de capitalismo voltado não somente para os acionistas (*shareholders*), mas também para a sociedade (*stakeholders*), com foco em questões ambientais, sociais, e de governança, representadas pela sigla inglesa ESG (*Enviroment, Social, Governance*).

Recentemente, em dezembro de 2021, foi noticiado o lançamento do Movimento Transparência 100% pela Rede Brasil do Pacto Global da ONU, “iniciativa que busca engajar as empresas no combate à corrupção com vistas à alcançar os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) da agenda 2030”¹⁷

Nesse cenário, exige-se que as empresas sejam transparentes em suas ações, especialmente as empresas de grande porte em função do poder econômico que possuem conforme visto anteriormente. No Brasil, segundo a lei 11.638/2007, são de grande porte aquelas empresas que, no exercício social anterior, possuíram ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), muitas delas de capital aberto com ações negociadas em bolsas estrangeiras.

A recente análise dos relatórios de sustentabilidade (relatórios ESG) de mais de 70 companhias efetuadas pelo Observatório da Transparência, iniciativa do conselho consultivo no Brasil da *Global Reporting Initiative* (GRI) com base em critérios vinculados aos princípios do padrão GRI, revela um dado curioso acerca da falta de equilíbrio nos relatórios apresentados quanto à “quantidade de informações positivas – que geralmente são enaltecidas - e de informações vistas como negativas, como indicadores relativos a multas, processos e incidentes”¹⁸. Segundo Sonia Favaretto, presidente do conselho consultivo da instituição, “Não adianta fazer o relatório e só colocar o que é bom, deixando de fora as controvérsias, os dilemas”.

¹⁷ Disponível em: <https://www.legiscompliance.com.br/artigos-e-noticias/3386-pacto-global-da-onu-lanca-movimento-transparencia-100-e-convida-empresas-para-assumirem-compromissos-e-metas-anticorrupcao>. Acesso em 01 de jun. de 2022.

¹⁸ Disponível em: <https://valor.globo.com/financas/noticia/2021/10/15/estudo-traz-empresas-mais-transparentes-em-sustentabilidade.ghtml>. Acesso em 01 de junho de 2022.

É possível se extrair desse dado um viés cultural caracterizado pelo receio de que informações negativas possam comprometer a imagem das empresas perante à sociedade, particularmente no que tange à desconfiança acerca dos efeitos decorrentes da divulgação dessas informações.

No plano fiscal, esse receio se soma ao derivado das ações do Fisco, tidas muitas vezes como abusivas por parte de alguns contribuintes, o que impede o estabelecimento de uma relação mínima de confiança entre Fisco e Contribuinte para que determinados fatos possam ser apresentados à mesa com clareza e com a devida segurança jurídica.

Essa realidade, infelizmente, não está somente presente em terras brasileiras, vez que também nos demais países esse antagonismo natural marca a relação entre sujeitos ativo e passivo, decorrente da oposição ao pagamento de tributos, que se opera em maior escala quando as contrapartidas em serviços e investimento pelo Estado não se tornam visíveis.

Sobre a necessidade da construção de uma nova relação entre Fisco e Contribuinte, o professor Jeffrey Owens, ao discursar na abertura de um Workshop na Universidade de Exeter¹⁹, em 2015, declarou que a relação entre administrações tributárias, consultores fiscais e empresas estaria passando do confronto para cooperação, e manifestou sua esperança sobre a criação de um novo consenso a partir do projeto BEPS. Esclareceu na ocasião que se trataria do conceito de conformidade cooperativa (*cooperative compliance*), lançado inicialmente em 2008. A confiança mútua seria a “pedra angular” dessa nova relação baseada em diálogos construtivos, e a melhor transparência seria o primeiro passo para obtenção dessa confiança.

5. Instrumentos de transparência fiscal no Brasil

No Brasil, há várias declarações decorrentes de obrigações acessórias instituídas, contudo, nenhuma que trate da divulgação de planejamentos tributários potencialmente agressivos, em especial aqueles que alcançam mais de uma jurisdição

¹⁹ Discurso apresentado no Workshop do Centro de Pesquisa em Administração Tributária, realizado na Universidade de Exeter. Journal of Tax Administration Vol 1:2 2015. Disponível em: <https://research.wu.ac.at/ws/portalfiles/portal/18982887/36-162-1-PB.pdf>. Acesso em 01 de junho de 2022.

(planejamentos transfronteiriços), e que muitas vezes se opera com auxílio de prestadores de serviço de aconselhamento fiscal, e de certos intermediários financeiros.

Houve em 2015 a tentativa de instituição de uma declaração obrigatória com vistas à apresentação de atos e negócios jurídicos praticados sem razões extratributárias relevantes, de forma atípica, com especificidade predeterminada pela Receita Federal do Brasil (RFB), e que viessem a acarretar supressão, redução ou diferimento de tributo, por meio dos artigos 7º, 8º, 9º, 10, 11, 12 e 13 da medida provisória nº 685/2015.

Contra esses artigos houve ampla oposição com base, dentre outros argumentos, no cerceamento do livre exercício da atividade econômica, da autonomia do contribuinte de melhor equacionar seus negócios, afrontando-se assim o princípio da livre iniciativa. motivo pelo qual foi proposta ação direta de inconstitucionalidade de nº 5366.

Segundo relatório daquele julgado, em resposta a informações inicialmente solicitadas, a Presidente da República declarou que “as normas estão em consonância com os princípios da eficiência e da economicidade” e objetivam “trazer segurança jurídica entre os contribuintes e o Fisco Federal, reduzindo litígios; contribuir para minimizar os gastos de ambas as partes; e incrementar a eficiência da fiscalização”. Contudo, como os dispositivos impugnados não foram reproduzidos na lei de conversão, configurou-se a hipótese de prejudicialidade da ação, de forma que o processo foi extinto, sem julgamento de mérito²⁰.

Da leitura da petição inicial²¹, importante observar que nas alegações apresentadas, reclamou-se do autoritarismo da medida, “sob a roupagem de pretender implementar um modelo de diálogo entre o Fisco e os contribuintes”, e que, “sob o pano de fundo de uma suposta busca por maior transparência no vínculo entre Fisco e contribuinte, o Governo Federal impôs obrigação unilateral, altamente subjetiva e discricionária, e com sanções muito severas aos contribuintes”.

²⁰ Disponível em <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308359926&ext=.pdf>>. Acesso em 22 de jun. de 2022.

²¹ Disponível em <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadordpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4827786> Acesso em 22 de jun. de 2022.

Questionou-se também a obrigação do contribuinte de indicar seu planejamento tributário com base em conceitos subjetivos e genéricos, tais como “razões extratributárias relevantes, forma não usual, dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico”, bem como, no que tange à aplicação de multa qualificada, em função da presunção de omissão dolosa com intuito de sonegação e fraude pela constatação de planejamentos não declarados, a violação: do direito fundamental à presunção de inocência, à ampla defesa, ao contraditório, e ao devido processo legal; e do princípio da estrita legalidade em matéria tributária e da vedação ao confisco.

Nesse sentido, foram apresentadas referências de vários artigos que reclamam pelo respeito aos limites da atividade empresarial²², contra a criminalização do planejamento tributário e de se querer pagar menos imposto no Brasil²³, e ainda da transparência forçada e unilateral, sem diálogo com o Fisco²⁴.

Das críticas apresentadas, destaca-se a do professor Ricardo Lodi Ribeiro que em análise dos dispositivos questionados da MP 66/2015, entendeu que se tratava de uma tentativa, por via transversa, de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Nessa linha, reconheceu que os contornos legislativos adotados em muito se afastavam “do mecanismo trazido ao nosso direito pela Lei Complementar nº 104/2001 e de alguns dispositivos caros à constituição Federal, como a legalidade tributária, a capacidade contributiva e a livre iniciativa”²⁵, não obstante tenha ressaltado os nobres propósitos baseados no necessário combate à elisão fiscal.

²² LEITE, Guilherme Cardoso. MP 685 deve respeitar limites da atividade empresarial e ordenamento normativo. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-04/guilherme-leitemp-685-respeitar-limites-atividade-empresarial>. Acesso em 22 de junho de 2022.

²³ SCAFF, Fernando Facury. Querer pagar menos imposto virou crime no Brasil. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-virou-crime-brasil>

²⁴ BASTOS, Frederico Silva, SATO, Katherine Borges. MP 685 prevê transparência de mão única, sem diálogo com o Fisco. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-31/frederico-bastos-katherine-sato-mp-685-prevetransparencia-mao-unica-dialogo-fisco>; ANDRADE, Leonardo. Transparência fiscal à força. Disponível em: <http://jota.info/transparencia-fiscal-a-forca>; Acesso em: 18/08/2015

²⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 145-146. Requisitos: prática de um ato jurídico, ou um conjunto deles, cuja forma escolhida não se adequa à finalidade da norma que o ampara, ou à vontade e aos efeitos dos atos praticados pelo contribuinte; intenção, única ou preponderante, de eliminar ou reduzir o montante de tributo devido; identidade ou semelhança de efeitos econômicos entre os atos praticados e o fato gerador do tributo; proteção, ainda que sob o aspecto formal, do ordenamento jurídico à forma escolhida pelo contribuinte para elidir o tributo; forma que represente uma economia fiscal em relação ao ato previsto em lei como hipótese de incidência tributária.

Entende o professor Ricardo Lodi que somente o abuso na liberdade de planejar deve ser combatido por normas introduzidas em nosso direito positivo, e apresenta certos requisitos que deveriam estar presentes em um modelo de combate ao planejamento caracterizado como uma elisão abusiva. À luz da necessidade conjunta desses requisitos, identifica que a medida provisória se contentou somente com apenas um, relacionado à ausência de propósito negocial, isoladamente considerada (art. 7º, inc. I da MP 685/2015), e afirma sobre a utilização de forma atípica ou pouco usual (inc. II do mesmo artigo), que esta se refere a um conceito que vai além do abuso de forma.

Manifesta também contrariedade quanto à qualificação da multa baseada na omissão de informações diante da obrigatoriedade de declaração das condutas determinadas em norma, com base na seguinte reflexão:

a equiparação da omissão de informações quando à prática do planejamento tributário à sonegação fiscal, a partir da obrigatoriedade de declarar as condutas atípicas ou destinadas à economia do tributo, é medida que contraria o princípio da livre iniciativa, por fundar-se em dirigismo estatal na economia privada que não é passível de ser assimilado pelo discurso constitucional senão por uma roupagem obsoleta do princípio da supremacia do interesse público[5], a partir da sua utilização utilitarista violadora dos direitos fundamentais dos contribuintes.

Ao final, defende a necessidade de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN por constituir um modelo mais eficaz e respeitador das garantias constitucionais dos contribuintes. Por essa afirmação, é importante observarmos que as críticas do professor Lodi se baseiam na premissa da necessidade de procedimentos a serem estabelecidos por lei ordinária conforme estabelecido naquele parágrafo único, e na inadequação dos dispositivos questionados da MP 685/2015 como substitutos à necessária regulamentação.

Não se questiona, contudo, em outra premissa, não atacada em sua essência, a necessidade do Fisco de conhecimento dos planejamentos tributários supostamente abusivos por meio de divulgação obrigatória. O problema consiste em como fazê-lo de forma a se garantir os direitos constitucionais dos contribuintes.

Ante a carência de informações com maior profundidade de conteúdo sobre atos e negócios jurídicos estruturados pelos contribuintes, as pesquisas primárias efetuadas

pelo Fisco são realizadas com o auxílio de informações divulgadas publicamente, sendo as demonstrações contábeis, especialmente as notas explicativas que as acompanham, excelente fonte de referência, muito embora se saiba que as informações contábeis são por essência dirigidas aos investidores.

6. Divulgação de tratamentos fiscais incertos

Com a Deliberação CVM 804²⁶, de 27 de dezembro de 2018, que aprovou e tornou obrigatória a Interpretação Técnica ICPC 22 emitida pelo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), passou-se a exigir que as companhias abertas (denominadas “entidades” segundo essa deliberação) determinassem seus lucros tributáveis (ou prejuízos fiscais) correntes e diferidos, ou alíquotas fiscais sob a perspectiva da autoridade fiscal em caso de conclusão pela existência de tratamento fiscal incerto.

Assim, consoante item 11 daquela Deliberação, se determinada entidade concluir não ser provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto, deverá refletir o efeito da incerteza na determinação do respectivo lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais.

Contudo, há possibilidade de reavaliação pela entidade do julgamento ou da estimativa requerida pelo ICPC 22 se os fatos e circunstâncias sobre os quais se baseiam o julgamento ou a estimativa mudarem com base em novas informações. São exemplos de fatos e circunstâncias, segundo as orientações para aplicação da Instrução (Apêndice A: A2): (i) concordância ou discordância pela autoridade fiscal do tratamento fiscal ou de outro similar utilizado pela entidade, ou (ii) informações com as quais a autoridade fiscal concordou ou discordou em relação a tratamento fiscal similar utilizado por outra entidade.

Como se vê, os tratamentos fiscais incertos são aqueles reconhecidos pela entidade independentemente de existirem autuações fiscais anteriores e que possam

²⁶ Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0800/deli804.html>. Acesso em 22 de junho de 2022.

se refletir nos anos a que se referem as demonstrações financeiras. Em outras palavras, a incerteza pode ser fruto de posições da entidade já conhecidas pelo Fisco, ou de matérias ainda por ele não conhecidas. Com efeito, esta última possibilidade se mostra bastante sensível pelo receio das entidades em divulgarem questões que possam ser objeto de contestação futura pelo Fisco.

Em artigo publicado no jornal Jota²⁷, em 27/03/2019, cerca de três meses após a aprovação da Deliberação CVM 804/2018, Vanessa Rahal, Doutora e Coordenadora do INSPER, demonstrou grande preocupação quanto à efetividade da medida em razão do frágil processo de interlocução entre Fisco e Contribuinte, motivo pelo qual manifestou seu entendimento de que na prática, “não veremos a incerteza refletida nas demonstrações financeiras, e parece razoável que seja assim”. Ponderou ainda que “No Brasil, a incerteza é a regra. Nosso sistema tributário é cheio de regimes diferenciados e, além disso, sempre há o fantasma da desconsideração dos negócios jurídicos decorrentes de supostos planejamentos tributários”.

Enxerga que há três problemas que geram o atual ambiente de incerteza: (i) uma legislação recheada de tratamentos diferenciados, induzindo escolhas e classificações que sempre podem ser questionadas; (ii) regulamentações que desvirtuam o objetivo do legislador, gerando questionamentos sobre sua legalidade; e (iii) a falta de coordenação entre os órgãos de interpretação a autuação. Com base nesse diagnóstico, entende que antes de se implementar esse tipo de divulgação, torna-se necessário reformular processos de integração entre os vários órgãos da Fazenda (regulamentação, interpretação, aplicação e julgamento) e garantir a segurança jurídica do contribuinte. Conclui, em suas palavras que:

“Não se mudará a atual cultura organizacional sem a revisão dos processos internos que envolvem a elaboração, a revisão, a interpretação e aplicação da legislação tributária. Essas atividades têm que estar integradas e o principal objetivo tem que ser o de evitar o contencioso. Uma reforma do contencioso não se começa pelo próprio contencioso”.

²⁷ Artigo: “ICPC22 – o que fazer quando a incerteza é regra?”. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icpc-22-o-que-fazer-quando-a-incerteza-e-a-regra-27032019>. Acesso em 22 de junho de 2022.

6.1 Análise das informações sobre incertezas fiscais em Demonstrações Contábeis

A partir da previsão acima citada de que “não veremos a incerteza refletida nas demonstrações financeiras...”, realizamos análise das notas explicativas às demonstrações financeiras contábeis (DFC) dos últimos três anos das dez maiores empresas em lucro líquido apurado em 2021 entre as companhias listadas na B3²⁸. As trinta DFC elaboradas pelas empresas selecionadas, desde 2019, ano de introdução da ICPC22, até 2021, foram disponibilizadas pela Comissão de Valores Mobiliários²⁹ (CVM), sendo a análise de conteúdo realizada por meio da utilização de palavras-chave³⁰ a fim de se identificarem não somente avaliações de tratamento fiscal incerto (TFI) ou menções específicas à ICPC 22, mas principalmente informações não conhecidas pelo Fisco e passíveis de autuação.

Inicialmente, foram elaborados quesitos, organizados sob a forma de questões e ordenados de forma que somente se avançará para a próxima questão se a resposta à questão anterior for positiva. Caso a resposta seja negativa, haverá um resultado de análise específico dentre cinco possíveis. As questões são: (1): Há menção específica às orientações contidas no ICPC 22?; (2): Há informação sobre TFI com probabilidade de não ser aceito pelo Fisco?; (3): Os TFI informados de acordo com a questão anterior se presumem desconhecidos pelo Fisco?; (4): Há identificação e detalhamento dos TFI que se presumem desconhecidos pelo Fisco? Já os resultados são: (1) Não há informação sobre orientações contidas no ICPC 22; (2) Não há informação sobre TFI com probabilidade de não ser aceito pelo Fisco; (3) Os TFI se presumem desconhecidos pelo Fisco; (4) Não há informação detalhada de TFI desconhecidos pelo Fisco; e (5) Há informação detalhada sobre TFI desconhecida pelo Fisco.

²⁸ A B3 é uma das principais empresas de infraestrutura de mercado financeiro no mundo, com atuação em ambiente de bolsa e de balcão.

²⁹ Disponível em <https://www.gov.br/cvm/pt-br>. Acesso em 28 de maio de 2022.

³⁰ Palavras-chave: “Incert” (radical relacionado às palavras: incerto, incerta, e incerteza), “ICPC” (referência ao ICPC 22), “IFRIC” (referência ao IFRIC 23, da qual se originou o ICPC 22), “tribut” (radical de tributo, e tributários), “IRPJ” e “CSLL”.

A partir desses quesitos foram lançadas no quadro seguinte respostas positivas, com o registro “sim” (s), ou negativas, com o registro “não (n), para cada uma das DFC analisadas.

Quadro 1 - Conteúdo Informativo sobre TFI em Demonstrações Contábeis

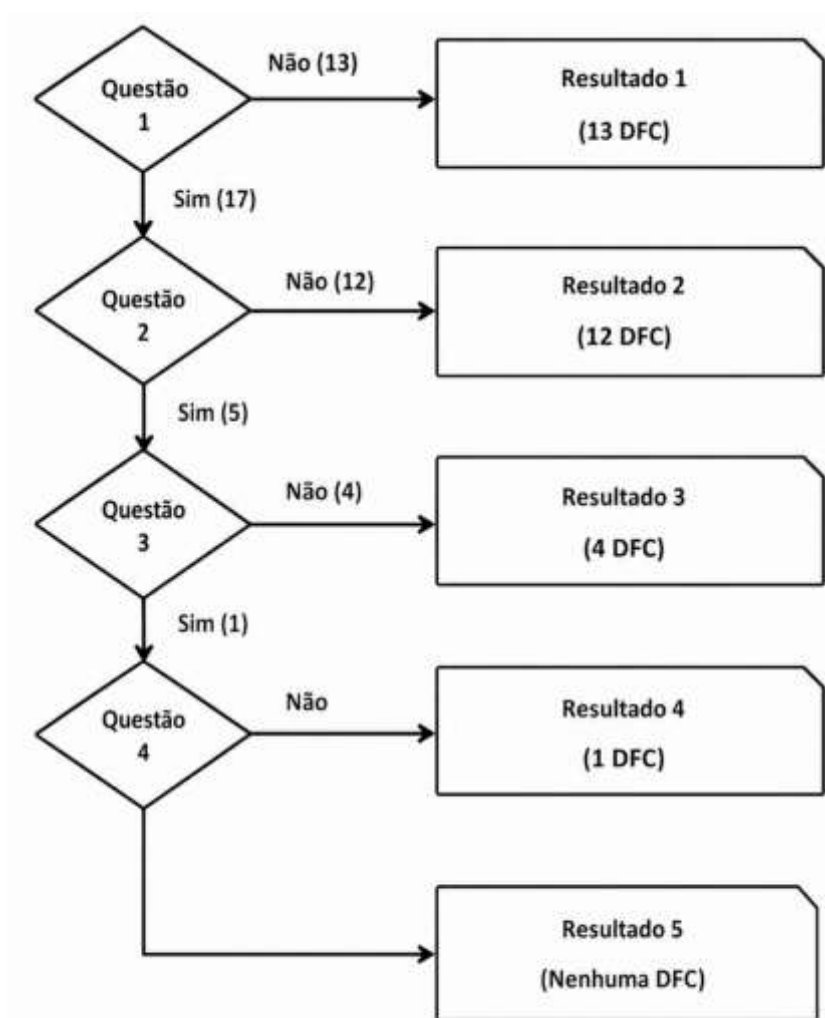
Entidade	Há menção a TFI segundo orientações do ICPC 22?			Informou se não é provável a aceitação de TFI pelo Fisco?			Os TFI presumem-se desconhecidos pelo Fisco?			Detalhou os TFI desconhecidos pelo Fisco?		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021	2019	2020	2021
1	s	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
2	s	s	s	n	n	n	n	n	s	n	n	n
3	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
4	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
5	s	n	n	s	n	n	n	n	n	n	n	n
6	s	s	s	s	s	s	n	n	n	n	n	n
7	s	s	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n
8	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
9	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n	n
10	n	s	s	n	n	n	n	n	n	n	n	n

Fonte: elaboração própria. Fonte dos dados: site da CVM (www.cvm.gov.br)

Como resultado, verifica-se que não houve menção a tratamentos fiscais incertos nos moldes do ICPC 22 em dezessete das trinta DFC analisadas, sendo que uma empresa não fez referência a essa instrução em nenhum dos anos analisados. Destas dezessete DFC, apenas em cinco há informação sobre a possibilidade de incertezas não serem aceitas pelo Fisco, situações que em verdade não ficaram muito claras pela forma como foram expostas nos relatórios. Importante registrar que há informações que, embora tenham sido informadas como possíveis de serem aceitas pelo Fisco, tratam de matérias questionadas em processos administrativos e judiciais (situações típicas de reconhecimento em contingências passivas ou em provisões), e portanto, já de conhecimento pelo Fisco. Ao final, somente em uma DFC se verificou a possibilidade de existência de TFI desconhecido pelo Fisco, mas sem informação e nem detalhamento sobre a matéria que constitui os tratamentos fiscais incertos que a entidade alega existir, pois somente foram apresentados valores que os totalizam.

O fluxograma abaixo apresenta a ordem das questões e os cinco resultados possíveis para cada demonstração financeira analisada, e sintetiza o resultado da análise das 30 DFC.

Fluxograma 1: Algoritmo de Análise e Resultado



Fonte: elaboração própria.

Conclui-se, a partir dessa análise, que, de fato, dificilmente as incertezas correspondentes a fatos ainda não conhecidos e questionáveis pelo Fisco serão divulgadas pelas entidades, seja por receio da ação do Fisco, seja por não adoção de práticas incertas, o que retira a efetividade da medida introduzida pelo ICPC 22, uma vez que as incertezas referentes a discussões administrativas e judiciais já são informadas

como contingências quando há remota probabilidade de perda, ou, ainda que esta seja provável, se a estimativa não é confiável.

7. Demais instrumentos de transparência fiscal

Outro instrumento de transparência que merece alusão, embora poucas grandes empresas venham se utilizando para comunicação com os investidores e a sociedade em geral, são os denominados Relatórios de Transparência Fiscal (*Tax Transparency Report*), com conteúdo no qual reforçam os seus valores e compromissos com a ética, divulgam as estratégias da entidade, os montantes que foram objeto de arrecadação, apresentam comparativos com dados tributários decorrentes das presenças, por meio de filiais, sucursais e controladas em outro países, além de demais informações prestadas, em regra, de forma genérica e agregada.

Esses relatórios possuem um conteúdo importante, mas, são facultativos e não são muitos, além de não apresentarem informações específicas sobre atos e negócios que possam ser de interesse do Fisco, mesmo porque o público-alvo é outro.

8. Conclusão

Conforme pode-se ver, há muito o que avançar em termos de transparência, e, para isso, fundamental que haja a construção de uma boa relação entre Fisco e contribuinte. Nesse ponto, não somente o Estado, mas também as grandes empresas, em razão da forte influência econômica e política na agenda social possuem a responsabilidade de atuar proativamente na redução de conflitos tributários. Afinal essa responsabilidade não se resume apenas a questões de governança, ambiental e social, mas também se aplica em matéria fiscal, uma vez que os tributos são a principal fonte de recursos para a sustentabilidade do Estado, e por conseguinte, da sociedade. Daí porque muito se fala em Responsabilidade ESG + T (de *tax*).

A falta de informações oportunas, abrangentes e relevantes sobre estratégias agressivas de planejamento tributário é um dos principais desafios enfrentados pelas autoridades fiscais em todo o mundo, embora muitos países já estejam na dianteira

desse processo em relação ao Brasil. O acesso antecipado a essas informações oferece a oportunidade de resposta efetiva aos riscos tributários por meio de avaliações preliminares criteriosas com o direcionamento para abertura de procedimentos fiscais somente para as situações que se revelem ilícitas, reduzindo-se assim o número de procedimentos que resultam em lançamentos controversos.

Contudo, como visto, o receio pelo suposto uso abusivo destas informações pelo Estado cria uma barreira real de acesso à verdade material, fato esse que termina muitas vezes por aumentar os conflitos em função de lançamentos fiscais com base em fatos que somente são inteiramente revelados, ou pelo menos narrados sob a ótica dos contribuintes, quando instaurados os processos administrativos.

Portanto, seja para imprimir maior efetividade às ações do Fisco, seja pela busca da verdade material da relação jurídico-tributária, seja pela redução do número de conflitos fiscais, necessário se faz o prévio conhecimento pelas autoridades fiscais dos planejamentos tributários que possam não ser aceitos como tipicamente elisivos, antes mesmo de iniciado determinado procedimento fiscal. Para isso, contudo, também se torna necessária a construção de uma proteção contra ações indevidas do Fisco a fim de se garantir a segurança de que as informações prestadas serão cuidadosamente tratadas com a observância de procedimentos criados para esse fim.

Daí entende-se que, apesar da importante discussão sobre os limites do planejamento abusivo que se acentuou com o julgado da ADI nº 2446, e que reclama pela criação de critérios para separação entre o lícito e o ilícito, não se pode esquecer da necessária divulgação antecipada de planejamentos tributários para que os aplicadores da norma em sede de atividade administrativa, e não somente de julgamento, possam em tempo hábil compreender melhor os planejamentos tributários complexos em procedimento prévio com espontaneidade do contribuinte preservada.

Nesse sentido, defende-se aqui uma abordagem equilibrada de responsabilidade, tanto do Estado como dos contribuintes de grande porte, motivo pelo qual não se deve abandonar a ideia de uma regra de divulgação de planejamentos tributários potencialmente abusivos. Mais que uma ideia, urge que essa iniciativa seja tomada, no ensejo do movimento internacional, pelos Fiscos em conjunto com

representantes das grandes corporações empresariais brasileiras, dada a responsabilidade que possuem e que lhes impõe o dever de transparência.

A criação de uma declaração de planejamentos tributários pode, inclusive, servir de instrumento para auxiliar na construção de procedimentos que contemplem no seu bojo o rito de análise dos atos e negócios jurídicos praticados, e a decisão quanto à finalidade dissimulatória (ou não) da ocorrência do fato gerador, em uma estrutura com critérios de aferição de licitude pré-definidos, incentivos e salvaguardas que garantam a necessária proteção contra o uso indevido dessas informações por parte da administração tributária. Tais procedimentos, por certo, trariam efetividade à norma geral antielisiva.

Não se pode mais tolerar que o discurso do medo de uso abusivo de informações por parte do Estado paralise projetos de avanços em direção a uma visão única, nítida e cristalina dos fatos que possam trazer repercussão tributária. Afinal planejamentos lícitos, cuja importância para economia das empresas aqui não se discute, não necessitam de opacidade para que sejam protegidos de ações do Fisco, mas sim, pelo contrário, de transparência para que sejam conhecidos e legitimados como forma de proteção contra as ações do Fisco.

Na linha das ideias de Jeffrey Owens³¹, para alcançar esse objetivo, é fundamental uma comunicação mais eficaz e transparente entre o fisco e os contribuintes, construindo uma relação de confiança mútua. Apesar dos desafios iniciais dessa mudança, os benefícios esperados são significativos: mais segurança jurídica para ambos, redução de custos operacionais, menos conflitos e aumento da credibilidade das empresas multinacionais perante a sociedade.

³¹ Nas palavras de Owens: “*All of this will require developing a more constructive and open dialogue between tax administrations and taxpayers and a relationship which is built on trust. Even though the transition to this new type of relationship may be difficult, the outcome should be greater certainty for business and government, lower compliance and administrative costs, less disputes and a regaining of public trust in MNEs*”. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n.2, p. 49, jan./jul. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/12/Tax-Transparency.pdf>. Acesso em 29 de jun. de 2022.

Referências

Agência Brasil. *Em 10 anos, Lei de Acesso à Informação contabiliza 1 milhão de pedidos*. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2021-11/em-10-anos-lei-de-acesso-informacao-contabiliza-1-milhao-de-pedidos>. Acesso em: 10 jun. 2022.

ANDRADE, Leonardo. *Transparência fiscal à força*. Disponível em: <http://jota.info/transparencia-fiscal-a-forca>. Acesso em: 18 ago. 2015.

BASTOS, Frederico Silva; SATO, Katherine Borges. *MP 685 prevê transparência de mão única, sem diálogo com o Fisco*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-31/frederico-bastos-katherine-sato-mp-685-prevetransparencia-mao-unica-dialogo-fisco>. Acesso em: 18 ago. 2015.

B3. *Institucional*. Disponível em: <https://www.b3.com.br>.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. *Lei de Acesso à Informação*. Comissão de Valores Mobiliários. Deliberação CVM nº 804. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0800/deli804.html>. Acesso em: 22 jun. 2022.

Comissão de Valores Mobiliários. *Portal institucional*. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br>. Acesso em: 28 maio 2022.

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

Global Justice Now. *69 of the richest 100 entities on the planet are corporations, not governments*. Disponível em: <https://www.globaljustice.org.uk/news/69-richest-100-entities-planet-are-corporations-not-governments-figures-show/>. Acesso em: 20 set. 2021.

KPMG. *Mandatory disclosure requirements*. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2019/11/mandatory-disclosure-requirements.html>. Acesso em: 19 maio 2022.

LEITE, Guilherme Cardoso. *MP 685 deve respeitar limites da atividade empresarial e ordenamento normativo*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-04/guilherme-leitemp-685-respeitar-limites-atividade-empresarial>. Acesso em: 22 jun. 2022.

Legis Compliance. *Pacto Global da ONU lança movimento Transparência 100 e convida empresas para assumirem compromissos e metas anticorrupção*. Disponível em: <https://www.legiscompliance.com.br/artigos-e-noticias/3386-pacto-global-da-onu->

[lanca-movimento-transparencia-100-e-convida-empresas-para-assumirem-compromissos-e-metas-anticorrupcao](#). Acesso em: 1 jun. 2022.

OECD. *History – transparency and exchange of information*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transparency/who-we-are/history/>. Acesso em: 18 maio 2022.

OECD. *Action 12: Mandatory Disclosure Rules*. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>. Acesso em: 19 maio 2022.

OWENS, Jeffrey. Discurso apresentado no Workshop do Centro de Pesquisa em Administração Tributária, realizado na Universidade de Exeter. *Journal of Tax Administration*, v. 1, n. 2, 2015. Disponível em: <https://research.wu.ac.at/ws/portalfiles/portal/18982887/36-162-1-PB.pdf>. Acesso em: 1 jun. 2022.

RAHAL, Vanessa. *ICPC22 – o que fazer quando a incerteza é regra?* Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icpc-22-o-que-fazer-quando-a-incerteza-e-a-regra-27032019>. Acesso em: 22 jun. 2022.

Revista da Receita Federal. *Estudos tributários e aduaneiros*. Brasília, DF, v. 1, n. 2, p. 49, jan./jul. 2015. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/12/Tax-Transparency.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, interpretação e elisão tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. Casa do Direito, 2021.

SCAFF, Fernando Facury. *Querer pagar menos imposto virou crime no Brasil*. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-ago-11/contas-vista-querer-pagar-imposto-vice-crime-brasil>.

Supremo Tribunal Federal. *Decisão*. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em: 18 maio 2022.

Supremo Tribunal Federal. *Processo eletrônico*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=308359926&ext=.pdf>. Acesso em: 22 jun. 2022.

Supremo Tribunal Federal. *Processo eletrônico*. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4827786>. Acesso em: 22 jun. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

União Europeia. Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=hr>. Acesso em: 19 maio 2022.

Valor Econômico. *Estudo traz empresas mais transparentes em sustentabilidade*. Disponível em: <https://valor.globo.com/financas/noticia/2021/10/15/estudo-traz-empresas-mais-transparentes-em-sustentabilidade.ghtml>. Acesso em: 1 jun. 2022.

Recebido em: 25/02/2026

Aprovado em: 05/05/2026

Publicado em: 03/09/2026

Minibiografia:

Doutorando e Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) na linha de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, Brasil.

Declaração de conflito de interesses:

Os autores declaram que não há conflito de interesses relacionados à pesquisa, autoria ou publicação deste artigo.

Declaração sobre uso de inteligência artificial

Os autores declaram que não utilizaram inteligência artificial generativa na elaboração do conteúdo científico do manuscrito.