FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

RELATÓRIOS DE TRANSPARÊNCIA FISCAL NO BRASIL: UMA ANÁLISE DO CONTEÚDO A SER DIVULGADO POR MEIO DO GRI 207 – TRIBUTOS

Rafael Pascoto Fugimoto

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 25.09.2023

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O tema do presente trabalho envolve as recomendações conferidas pelo GRI 207 - Tributos relacionado à divulgação de informações tributárias, de maneira voluntária pelas empresas a respeito de práticas consideradas agressivas e posições tributárias incertas. O GRI é um dos principais reportes voluntários utilizados no mundo, tendo em vista que abrange tópicos atinentes à biodiversidade até a tributação. Mais especificamente, o GRI 207 – Tributos se trata de um modelo ou diretriz das organizações divulgarem o pagamento dos seus tributos ou suas estratégias tributárias, tendo em vista que o aspecto tributário é importante em decorrência dos recursos de receitas governamentais estarem no debate central de políticas macroeconômicas dos países. A pesquisa se volta aos conceitos empregados a respeito de "práticas consideradas agressivas" e "posições tributárias incertas" no GRI 207, as quais são divulgadas sob as premissas da transparência e da moralidade fiscal. Além disto, o GRI 207 foi emitido com base na legislação internacional, mais precisamente após os Planos de Ação do BEPS(*Base Erosion Shifting Profit*) da OCDE.

Neste aspecto, as organizações podem divulgar suas informações tributárias de forma a denotar a transparência para com os seus *stakeholders*, contudo a evidenciação de práticas tributárias agressivas e posições tributárias incertas possuem arcabouço normativo robusto no exterior, tal qual o Plano de Ação 15 (Planejamentos Tributários Agressivos) do BEPS ou o FIN 48 ou a IFRIC 23. É importante destacar que, quando estes relatórios de transparência fiscal começarem a serem elaborados com maior frequência no Brasil, estes termos servirão como guias para a formação de critérios de julgamento no sentido da divulgação corporativa.

O ponto central desta pesquisa residirá na maneira pela qual o preparador destas informações aplicará ao cenário brasileiro os termos relativos às práticas tributárias agressivas

e posições tributárias incertas. Nota-se que o preparador destas informações pode ser a própria organização ou terceiros, contudo estes termos estão indissociáveis ao mundo jurídico, porque imaginando, a exemplo o cenário litigioso do CARF, as empresas divulgarão quais planejamentos tributários praticados e considerados agressivos? Mais, quais posições tributárias incertas deveriam ser divulgadas, considerando que a IFRIC 23 foi traduzida pelo Comitê de Pronunciamento Contábil e se convalidou na ICPC 22 no Brasil?

Embora a transparência das informações seja nevrálgica à reputação das empresas, uma vez que a divulgação de informações de natureza tributária mostra um comportamento vinculado à cidadania, sob um aspecto igualmente reputacional da companhia à sociedade, e, especialmente, em direção à sustentabilidade, a ausência de definições expressas no GRI 207 mostra que ficará a cargo de cada organização entender o que são práticas agressivas ou posições incertas. Isto revelará uma conduta subjetiva, já que, juridicamente no Brasil, estes termos ainda se mostram como desconhecidos ou incompreendidos, seja na formulação do termo (o que é agressivo – se agressivo somente possui o tom negativo – ou que se entende como incerto), seja na aplicação do termo (agressivo é todo planejamento tributário abusivo ou somente aquele nacional ou somente que envolve multijurisdições ou ambos).

A pesquisa pretenderá desenvolver a razão pela qual as empresas se prestam a divulgar estas informações em prol de uma transparência fiscal, bem como analisará como estes termos devem ser divulgados no Brasil, principalmente considerando que ainda existe uma lacuna jurídica em relação às suas definições e fazendo o cotejo com as normas emanadas no exterior, a fim de que se extraia o conteúdo da divulgação de informações tributárias.

Nota-se que o GRI 207 se trata de uma conduta voluntária das empresas, por isso, esta pesquisa não abordará se reside em sua essência um caráter obrigatório, tendo em vista que a literatura internacional ainda mostra um contrassenso em tornar estes relatórios como obrigatórios por estancar a espontaneidade das empresas aos seus *stakeholders*. Ou seja, havendo a obrigatoriedade, o que pode ocorrer é um mimetismo em relação a uma às outras, mascarando condutas tributárias da sociedade e, alusivamente ao termo *greenwashing*, existirá um *tax-washing*[1].

O modelo de pesquisa estará baseado no trabalho exploratório, uma vez que a finalidade é compreender, com base na literatura estrangeira, nacional e jurisprudência brasileira, as definições de práticas tributárias agressivas e posições tributárias incertas para fins de divulgação do GRI 207. A literatura internacional se torna necessária, porque o GRI

[1] Este termo não é visto na literatura internacional que retrata a relação das divulgações de informações tributárias, porém ele já foi mencionado na seguinte referência: https://www.taxjournal.com/articles/want-to-pay-more-tax-. Acesso em 20 de julho de 2023.

207 se originou em decorrência da legislação do BEPS, tendo como premissa o racional de divulgação de informações de natureza tributária tender a evidenciar um comportamento moral das organizações para com a sociedade que envolve a sua legitimidade.

Adicionalmente, é importante destacar que o GRI 207 foi redigido em língua inglesa para, posteriormente, ser traduzida ao português, embora tenha sido efetuada por profissionais altamente competentes, habilitados e capacitados nas diretrizes do GRI. Por isso, torna-se necessário verificar se os termos traduzidos do inglês para o português estão, semântico e pragmaticamente, vinculados ao ordenamento jurídico brasileiro, não podendo representar uma recomendação infalível em suas definições. O paralelo a que se faz a este trabalho é parecido com artigos e trabalhos científicos que discutem definições contidas nas normas provenientes do IFRS e que foram traduzidas ao português pelo CPC, as quais acabam impactando na interpretação das normas tributárias para fins de apuração dos tributos corporativos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS).

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

Contextualização fática

- Qual a importância de as empresas seguirem divulgações voluntárias direcionadas à sustentabilidade?; Qual a origem do GRI e a importância e magnitude da divulgação neste aspecto?; Qual a razão de as empresas divulgarem voluntariamente suas posições tributárias incertas ou práticas agressivas?; e Quais empresas internacionais já divulgaram no exterior e quais empresas já divulgaram informações no Brasil pelo GRI 207?

- GRI;
- GRI 207 – Tributos;
- Doutrina internacional; e
- Doutrina nacional.

Referencial teórico-normativo

- Como são os tratamentos e procedimentos da divulgação de GRI e como o GRI 207 se insere na norma geral de divulgação?; Qual a definição dada pelo GRI de posições tributárias incertas e práticas consideradas agressivas?; Seria possível vincular as definições de posições tributárias incertas e práticas consideradas agressivas com a legislação tributária brasileira ou na jurisprudência administrativa ou judicial?; As posições tributárias incertas estariam baseadas no FIN 48 ou na IFRIC

23 (ICPC 22)?; e Quais seriam as práticas consideradas agressivas tributariamente? Qual a definição de agressividade? A agressividade está baseada no *Action Plan* 15 do BEPS?

- GRI;
- GRI 207 – Tributos;
- Plano de Ação nº 15 (Planejamentos Tributários Agressivos);
- FIN 48 (FASB Interpretation 48);
- IFRIC 23 (ICPC 22);
- Doutrina internacional; e
- Doutrina nacional.

Abordagem analítica

- Quais são os desafios para divulgação voluntária de posições fiscais incertas ou práticas tributárias agressivas?; Seria possível divulgar posições tributárias incertas em decorrência da constante oscilação jurisprudencial no CARF ou no STF?; Seria possível divulgar planejamentos tributários considerados abusivos de acordo com a referência jurisprudencial do CARF ou da ADI 2466?; Qual seria o risco de divulgar voluntariamente estas informações tributárias?; e As divulgações até então realizadas estiveram em consonância com a transparência tributária ou seguindo as diretrizes de materialidade e relevância do GRI?

- GRI 207 – Tributos;
- Relatórios emitidos por organizações
- Jurisprudência administrativa federal (CARF);
- Jurisprudência administrativa estadual (TIT/SP);
- Jurisprudência dos Tribunais Superiores (STF e STJ);
- Doutrina internacional; e
- Doutrina nacional.

Recomendações finais

- O que deveria ser divulgado pelas empresas sem ferir as determinações dispostas pelo GRI?; Como avaliar os riscos potenciais destas informações apontadas no GRI 207?; Como as informações disponibilizadas devem ser integradas às notas explicativas em razão a divulgação de posições tributárias incertas ou a outras

divulgações sustentáveis em função de práticas consideradas agressivas?; e O GRI 207 seria suplantada pela Resolução CVM nº 59/21 (divulgação obrigatória) ou por outras regras de *disclosure* (ISSB - *International Sustainability Standards Board*) referente às divulgações direcionadas à sustentabilidade?

- GRI 207 – Tributos;
- Relatórios emitidos por organizações;
- Doutrina internacional; e
- Doutrina nacional.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

A relevância do estudo está no estágio inicial de as organizações divulgarem suas informações tributárias no modelo GRI 207, tendo a Suzano já apresentado este modelo e, recentemente no ano de 2023, a Via Varejo. Como se trata de uma tendência que está sendo percebida nos últimos anos no que tange à temática dos indicadores de ESG e da sustentabilidade, é provável que mais organizações tendam a seguir reportes em direção à transparência fiscal, as quais se basearão no modelo GRI 207 e naquilo que já fora divulgado pelas empresas supramencionadas. Verifica-se que o presente trabalho poderá auxiliar os preparadores das informações prestadas com base no GRI 207, incluindo empregados da área fiscal e/ou de sustentabilidade das empresas, terceiros contratados (como, por exemplo, as auditorias) e advogados ou prestadores de serviços jurídicos, os quais fornecerão estas informações às organizações.

A utilidade prática é compreender como as informações tributárias que envolvam planejamentos tributários serão prestadas no modelo GRI 207, se, por exemplo, operações que envolvam a dedutibilidade do ágio perante o CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) serão reportadas, porém se enquadrarão ao conceito de “práticas agressivas” ou serão reportadas apenas em função da transparência fiscal. Ainda, operações que envolvam o ICMS (por exemplo: autos de infração com a glosa de créditos decorrente da inidoneidade das notas fiscais) estarão classificadas como “práticas agressivas” ou como posições tributárias incertas.

Aliás, as informações de incerteza tributária já estão sendo reportadas de acordo com a ICPC 22 por meio de notas explicativas nas demonstrações financeiras de empresas listadas na CVM em Novo Mercado. Desta forma, a delimitação do que é posição tributária incerta serviria, para fins de reporte, tanto para aquelas notas explicativas quanto para o GRI 207.

Verifica-se que o componente de inovação deste trabalho tende a ser relevante no sentido de que não existem indícios de que objeto de estudo no Brasil tenha sido o GRI 207

mediante uma análise jurídica de seus pressupostos. Tampouco existem trabalhos, nas ciências sociais aplicadas, que tenham analisado o GRI 207 de forma qualitativa e crítica de acordo com o ambiente jurídico e/ou contábil. A interdisciplinaridade desta pesquisa se revela bastante atual, pois, além de se escopo estar fincado em delimitar os termos de práticas agressivas e posições tributárias incertas em caráter eminentemente jurídico, haverá uma interface com a teoria da divulgação e a legitimidade existente no campo contábil, bem como, pelo fato do GRI ser um reporte que se vinculada diretamente os indicadores do ESG, o tema ainda toca na sustentabilidade, cujo campo de pesquisa tem sido, nos últimos anos, bastante fértil para área de negócios.

Infere-se que a realidade possa ser alterada mediante o norteamento que esta pesquisa dará aos critérios de divulgação das informações prestadas no modelo de GRI 207, servindo como um "*road map*" para as empresas e quem quer que sejam os preparadores das informações, com a finalidade de garantir coesão com os conceitos existentes no ordenamento jurídico e objetivando a transparência aos stakeholders, de maneira a manter ou melhorar a reputação das organizações.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

A experiência do pesquisador se baseia em dois critérios: o profissional e o acadêmico. Considerando que possuo mais de 10 anos com atuação na área tributária, bem como por ser contabilista, sempre lidei com questionamentos de operações ou processos para divulgação aos *stakeholders* das empresas.

Além disto, pelo fato de ter experiência direta com autos de infração relacionados a planejamentos tributários, seja em tribunais administrativos (CARF e TIT), seja em tribunais superiores, indica a compreensão das teorias que envolvam planejamentos tributários. Por prestar consultoria a empresas estrangeiras, o Plano de Ação nº 15 me é familiar, principalmente pela associação que tem sido feita, por doutrinadores brasileiros, com planejamentos tributários considerados abusivos no Brasil, sendo o "tendão de Aquiles" desta discussão desde o advento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional e sem muita resolução com o julgamento da ADI nº 2466.

A acadêmica parte do fato de que o objeto inicial do meu mestrado em Ciências Contábeis seria uma análise do GRI 207 de acordo com eventuais coletas de dados prestados por organizações, havendo um estudo inicial sobre as diretrizes do GRI. Entretanto, pela incipiência de dados no Brasil, não houve amostra suficiente para se fazer um trabalho quantitativo, com modelagem econométrica, o que resultou no abandono da ideia.

Ademais, por ser avaliador da FECAP do Troféu Transparência da ANEFAC tenho visto informações de natureza tributária divulgadas nas notas explicativas das Demonstrações Financieras que estariam em conformidade com o modelo GRI 207, especialmente que as empresas possuem maior interesse de divulgação de informações em direção à sustentabilidade, cujo tema tributário é indissociável.

5. Bibliografia preliminar

ARNAUD, Quentin. *Tax transparency and Legitimacy: a study of early adoption of GRI207*. AAA/Deloitte Foundation/J. Michael Cook Doctoral Consortium, Deloitte University, Westlake, Texas, USA, France. 2022.

BAKKER, Anuschka; VAN DEN BERG, Tjeerd; JANSSEN, Bart (Ed.). *Tax accounting: unravelling the mystery of income taxes*. IBFD, 2015.

BALAKRISHNAN, Karthik; BLOUIN, Jennifer L.; GUAY, Wayne R. Tax aggressiveness and corporate transparency. *The Accounting Review*, v. 94, n. 1, p. 45-69, 2019.

BIVI, Rosita. *Is the adoption of the GRI 207 a mean to protect reputation and to avoid scandals?*. Master's Degree Thesis. Università Ca' Foscari Venezia. http://hdl.handle.net/10579/21830. 2022.

BLOUIN, Jennifer. Defining and measuring tax planning aggressiveness. *National Tax Journal*, v. 67, n. 4, p. 875-899, 2014.

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The concept of ‘aggressive tax planning’launched by the oecd and the eu commission in the beps era: redefining the border between legitimate and illegitimate tax planning. *Intertax*, v. 44, n. 3, 2016.

DA SILVA FILHO, Paulo Antônio Machado. *Planejamento Tributário Agressivo: uma abordagem teórica baseada no Single Tax Principle*. Editora Dialética, 2020.

DE ABREU CUNHA, Ariel. Planejamento Tributário Internacional no Projeto BEPS: Agressivo ou Agredido?. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 5, p. 67-96, 2019.

DE LA CUESTA-GONZÁLEZ, Marta; PARDO, Eva. Corporate tax disclosure on a CSR basis: a new reporting framework in the post-BEPS era. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 32, n. 7, p. 2167-2192, 2019.

EVERS, Maria; MEIER, Ina; SPENGEL, Christoph. Country-by-country reporting: Tension between transparency and tax planning. *ZEW-Centre for European Economic Research Discussion Paper*, n. 17-008, p. 1-25, 2016.

FAÚNDEZ-UGALDE, Antonio; TOLEDO-ZÚÑIGA, Patricia; CASTRO-RODRÍGUEZ, Pedro. Tax Sustainability: Tax Transparency in Latin America and the Chilean Case. *Sustainability*, v. 14, n. 4, p. 2107, 2022.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. *GRI 1*: Fundamentos 2021. GRI. Amsterdã. 2022.

_____. *GRI 2:* Conteúdos Gerais 2021. GRI. Amsterdã. 2022.

_____. *Tax 2019*. GRI. Amsterdã. 2019.

_____. *Tributos 2019*. GRI. Amsterdã. 2019.

GLOBAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD (GSSB). *Basis for Conclusions for GRI 207*: Tax 2019. 2019.

IKOMA, Aya. *Voluntary tax disclosure from the perspective of tax avoidance and national culture.* Master Finance and Taxation. Universidade do Porto. Disponível em: https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/144391/2/585765.pdf. 2022.

INGER, Kerry et al. *Investor Reactions to a Voluntary Tax-related Sustainability Reporting Standard: Evidence from GRI 207*: Tax. Disponível em: https://hdl.handle.net/10125/104092. 2022.

LENTER, David; SLEMROD, Joel; SHACKELFORD, Douglas. Public disclosure of corporate tax return information: Accounting, economics, and legal perspectives. *National Tax Journal*, v. 56, n. 4, p. 803-830, 2003.

MIDDLETON, Alexandra; MUTTONEN, Jenni. *Multinational enterprises and transparent tax reporting*. London: Routledge, 2020.

MGAMMAL, Mahfoudh Hussein. Corporate tax planning and corporate tax disclosure. *Meditari Accountancy Research*, v. 28, n. 2, p. 327-364, 2020.

MONTEIRO, Sónia; GUZMÁN, Beatriz Aibar; SÁNCHEZ, Isabel-María García. The Role of Sustainability Reporting in Corporate Tax Transparency. In: *Taking on Climate Change Through Green Taxation*. IGI Global, 2023. p. 318-334.

REITER, Sara. Tax Disclosures in Sustainability Reports. *Journal of Accounting and Finance*, v. 20, n. 7, p. 51-64, 2020.

ROCHA, Sergio André. Countries' aggressive tax treaty planning: Brazil's case. *Intertax*, v. 44, n. 4, 2016.

SEIBERT, Carolin. *Differences between FIN 48 and IFRIC 23*: A Critical Analysis. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2022.

SCHNITGER, Arne; HOLLE, Florian. Tax and Transparency: Reporting in Accordance with the Global Reporting Initiative. *Intertax*, v. 49, n. 8/9, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Governança fiscal internacional: entre a fragmentação e o déficit de legitimidade. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, p. 432-489, 2020.

VAN DER ENDEN, Eelco; KLEIN, Bronte. Good Tax Governance?… Govern Tax Good!. Disponível em SSRN 3610858, 2020.

TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, p. 42-64, 2017.

VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera; WEST, Craig. Tools used by countries to counteract aggressive tax planning in light of transparency. *Intertax*, v. 46, n. 2, 2018.

VELTE, Patrick. Sustainable institutional investors, corporate sustainability performance, and corporate tax avoidance: Empirical evidence for the European capital market. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 2023.

6. Cronograma de execução

	2023					2024												
Atividade	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Horas
Levantamento bibliográfico																		[30h]
Leitura e fichamento dos textos																		[50h]
Elaboração do projeto de pesquisa (Introdução e Revisão da literatura)																		[30h]
Redação: Fase I																		[40h]
Redação Fase II																		[40h]
Redação Fase III																		[40h]
Revisão e melhorias da pesquisa																		[30h]
Conclusão																		[20h]
Apresentação: Defesa																		[10h]
Depósito																		[...]