

Normas de *Compliance* em Matéria Tributária e a Proteção de Quem Denuncia Atos de Desconformidade à Lei

Fabiano Ramalho*

Sidineia Delai Onzi**

Introdução – Mudanças globais e a necessidade de normas de compliance eficazes. 1 O cenário de transformação econômica global. 2 As novas iniciativas de compliance para o combate à corrupção e à evasão fiscal. 3 A segurança jurídica de quem comunica os atos de desconformidade à lei. Conclusões.

Resumo

Novas normas de *compliance* vêm sendo implementadas nacional e internacionalmente, visando promover um ambiente de negócios mais transparente e lícito, ao mesmo tempo em que combatem a corrupção, a lavagem de dinheiro e a evasão fiscal. No entanto, a proteção dos profissionais que denunciam condutas ilícitas ou suspeitas de ilicitude nem sempre avança no mesmo ritmo. Como oferecer segurança eficaz para quem denuncia? A presente pesquisa, com suporte em fontes normativas, análise de dados e conceitos e em referencial bibliográfico, tem por objetivo chamar a atenção para o tema, apresentando os principais instrumentos normativos de *compliance* atualmente em vigor ou em fase de implementação, bem como as lacunas a serem preenchidas para a adequada proteção do denunciante, que, movido por uma ética da alteridade, sujeita-se às mais diversas represálias no exercício do direito de denunciar.

Palavras-chave: Ética. *Compliance*. Conformidade à Lei. Responsabilidade Profissional. Proteção ao Denunciante.

* Advogado, graduado em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina, pós-graduado (MBA) em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), presidente da Associação de Estudos Tributários de Santa Catarina (ASSET/SC), membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil de SC.

** Contadora, Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina, pós-graduada em Perícias Contábeis Judiciais e Extrajudiciais pela Fapespi/Unicespi e mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (PPGC-UFSC).

Compliance's Rules in Tax Matters and the Protection of Who Makes a Disclosure of a Non-Compliance with Law Act

Abstract

New compliance standards have been implemented nationally and internationally to promote a more transparent and lawful business environment, while fighting against corruption, money laundering and tax evasion. However, the protection of professionals who report illicit or suspected illicit behavior does not always advance at the same pace. How to offer effective security to whistleblowers? The purpose of this research, with support in normative sources, analysis of data and concepts and in bibliographical references, is to draw attention to this subject, presenting the main normative instruments of compliance with law and regulations currently in force or in the implementation phase, as well as the gaps to be filled for the adequate whistleblower's protection, who, driven by a high level ethics, is exposed to all kinds of reprisals when exercise the right to disclosure wrongdoings.

Keywords: *Ethics. Compliance. Compliance with Law. Professional Liability, Whistleblower's Protection.*

Introdução – Mudanças globais e a necessidade de normas de *compliance* eficazes

O presente estudo tem por objetivo analisar as condições de efetivação das normas de *compliance* em matéria tributária, sob o enfoque da segurança jurídica oferecida ao denunciante, levando em consideração o atual estágio de desenvolvimento econômico global.

A enorme diferença de maturidade social nos diversos países que compõem a comunidade internacional oferece uma dificuldade a mais na implementação dessas normas de ética fiscal, colocando em risco o sigilo da denúncia e, com isso, diminuindo o incentivo à colaboração esperada.

Contudo, o cenário atual da economia globalizada vem exigindo cada vez mais a adoção de políticas voltadas ao combate à evasão fiscal e à uniformização fiscal internacional, protegendo os países da volatilidade do capital e da redução drástica das bases tributárias.

Os complexos procedimentos de otimização fiscal, adotados por grandes grupos econômicos e empresas transnacionais, corroem as bases de imposição fiscal e, com isso, contribuem para o crescimento do *deficit* público e para o perecimento das políticas sociais pelos governos nacionais.

Inicialmente, faremos uma rápida e sintética contextualização do cenário econômico atual, tentando expor a tensão entre os interesses do capital e a necessidade de conformidade à lei. Em seguida, analisaremos alguns modelos de normas de *compliance*, para ilustrar a abordagem do tema, a partir de experiências concretas no Brasil e em outros países. A partir dessa modelagem, terminaremos por apresentar as preocupações com a segurança jurídica do denunciante, trazendo para o debate algumas normas de proteção já consolidadas e iniciativas de organizações internacionais com essa finalidade, elegendo como representativo da polêmica sobre o assunto um caso recente da União Europeia, conhecido como LuxLeaks.

I O cenário de transformação econômica global

O mundo que conhecemos está mudando num ritmo nunca antes visto, não apenas sob o aspecto econômico, mas também sob o aspecto social e político, alterando radicalmente a forma como as pessoas se relacionam e se organizam em sociedade. A chamada pós-modernidade trouxe o fenômeno da globalização, com a relativização das fronteiras nacionais e as mudanças no método de produção capitalista.

O processo de integração econômica que dominou a segunda metade do século XX promoveu uma gradual eliminação das barreiras alfandegárias no comércio entre os países, o que exigiu a adoção de normas internacionais eficientes para garantir um ambiente de negócios propício e seguro.

A globalização trouxe, sem dúvida, enormes vantagens para os países abertos ao comércio internacional, impulsionando a economia mundial e fomentando o desenvolvimento econômico e social das nações por meio dos investimentos estrangeiros, que prometiam incrementar a receita fiscal dos Estados e, com isso, financiar políticas públicas diversas, como educação e saúde.

Para regular as relações daí decorrentes, a partir do período pós-guerra começaram a surgir organizações internacionais multilaterais, que foram, aos poucos, ganhando representatividade global, a partir de uma perspectiva de interesses e valores comuns da comunidade internacional. É o caso, por exemplo, da Organização das Nações Unidas (ONU), da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), do Fundo Monetário Internacional (FMI), da Organização Internacional do Trabalho (OIT) e da Organização Mundial do Comércio (OMC), que surgiram no período pós-guerras.

A moderna sociedade de consumo decorre dessa nova realidade mundial, forjada no curso do século XX, sob a ótica da inovação constante, nos moldes preconizados por Schumpeter (1988, p. 48-49). Conceitos como obsolescência programada ou inovação destrutiva passaram a dominar os debates sobre o progresso econômico e social, condenando ao descarte definitivo os modelos tradicionais até então vigentes.

Schumpeter ensina (1988, p. 49) que:

[...] as novas combinações [inovações] via de regra, estão corporificadas, por assim dizer, em empresas novas que geralmente não surgem das antigas, mas começam a produzir ao seu lado; Para manter o exemplo já escolhido, em geral não é o dono de diligências que constrói estradas de ferro.

Essa inovação, como motor do desenvolvimento econômico, pressupõe a descontinuidade com relação ao modelo anterior, uma ruptura, com a introdução de um novo bem, um novo método de produção, um novo mercado etc., que criem novas necessidades, como podemos extrair da doutrina do referido autor:

Certamente devemos sempre começar da satisfação das necessidades, uma vez que são o fim de toda produção, e a situação econômica dada em qualquer momento deve ser entendida a partir deste aspecto. No entanto, as inovações no sistema econômico não aparecem, via de regra, de tal maneira que primeiramente as novas necessidades surgem espontaneamente nos consumidores e então o aparato produtivo se modifica sob sua pressão. Não negamos a presença deste nexos. Entretanto, é o produtor que, via de regra inicia a mudança econômica, e os consumidores são educados por ele, se necessário; são, por assim dizer, ensinados a querer coisas novas, ou coisas

que diferem em um aspecto ou outro daquelas que tinham o hábito de usar (SCHUMPETER, 1988, p. 48).

No entanto, foi a convergência desse mundo globalizado com os avanços tecnológicos que possibilitaram as condições atuais do desenvolvimento econômico, especialmente com o avanço de três poderosas ferramentas tecnológicas, a saber, o *big data*¹, a inteligência artificial e os objetos conectados (ou Internet dos objetos). Vivemos mais, vamos mais longe e com mais saúde, além de nos comunicarmos praticamente sem limites.

Com o suporte dessas novas tecnologias e sob a lógica da inovação radical, uma nova realidade social e econômica se impôs, mudando a forma com que os indivíduos se relacionam. Segundo Ferry (2016), estamos passando para uma nova etapa da revolução industrial, chamada “economia colaborativa”, cuja principal característica é a autonomia extrema dos indivíduos no desenvolvimento de atividades econômicas. Por economia colaborativa, podemos entender os modelos de negócios em que as atividades são facilitadas por plataformas colaborativas (aplicações de internet), que criam um mercado aberto para a exploração econômica temporária de bens ou serviços por parte dos indivíduos.

Novas formas de exercer atividades econômicas tradicionais surgiram a partir desses modelos, como aquelas decorrentes das plataformas Uber² e Blablacar³, no setor de transporte de passageiros, e AirBnB⁴, no setor de hospedagem, em que os indivíduos exploram seu patrimônio pessoal para fins econômicos, provocando a derrocada de um mundo em rápida obsolescência e fazendo com que profissões tradicionais sejam fadadas ao desaparecimento. A plataforma AirBnB, por exemplo, fundada em 2008 na Califórnia, EUA, está presente em mais de 65.000 cidades ao redor do mundo, contando com um portfólio de mais de 3.000.000 de acomodações disponíveis, em 191 países (AIRBNB, 2017).

Os modelos tributários para essas novas atividades ainda estão sendo estudados, mas enfrentam dificuldades de implementação prática, já que a economia colaborativa é baseada na iteração entre particulares, que atuam sob determinada plataforma virtual. O AirBnB, por exemplo, já é considerado como a maior empresa de hospedagem do mundo, sem possuir um único dormitório destinado a locação. Toda a sua operação é realizada de forma eletrônica, por meio da plataforma virtual disponibilizada aos usuários.

No entanto, ao lado de toda essa inovação, surge um perigoso fenômeno de *dumping* social, gerando conflitos sociais e ameaçando culturas e práticas econômicas tradicionais. Setores consolidados da economia, sujeitos a uma rigorosa regulamentação e a uma elevada carga tributária, são ameaçados pela concorrência gerada pela economia colaborativa. No Brasil, em 7 de dezembro de 2016, a Comissão de Turismo da Câmara dos Deputados, preocupada com o crescimento desses conflitos, realizou um seminário para discutir os impactos da economia colaborativa no turismo, reunindo pesquisadores e representantes do setor de hospedagem tradicional e colaborativo.

Dilson Fonseca, presidente da Associação Brasileira da Indústria de Hotéis (ABIH Nacional), presente no encontro, referindo-se à aplicação AirBnB, destacou a preocupação do setor com a concorrência desleal causada, ressaltando que “o setor não é contra esse novo modelo de negócios, o

¹ Todo tipo de rastros que deixamos na internet e que são coletados, tratados e comercializados.

² Aplicação *online* desenvolvida por uma *startup* norte-americana de mesmo nome, que possibilita a conexão entre motorista e passageiros, oferecendo serviços de transporte semelhantes ao táxi, com recursos de inteligência artificial e conectividade.

³ Aplicação *online* desenvolvida por uma *startup* francesa de mesmo nome, que conecta motoristas e passageiros para o compartilhamento de viagens com divisão de custos, sem obter lucro, com recursos de inteligência artificial e conectividade.

⁴ Aplicação *online* desenvolvida por uma *startup* norte-americana de mesmo nome, que permite aos indivíduos alugar o todo ou parte de sua própria casa, oferecendo serviços de hospedagem semelhantes ao hotel, com recursos de inteligência artificial e conectividade.

que nós precisamos é isonomia tributária, lealdade no procedimento do exercício da mesma atividade, o avanço coletivo, a transparência, e que todos sejam regulamentados” (ABEOC BRASIL, 2016).

No meio desse conflito, a ética e a moral, sob as leis de mercado, viram mercadorias descartáveis, e conceitos como Justiça e equidade ficam em segundo plano na atual sociedade de consumo. O sociólogo Zigmunt Bauman, que dedicou sua vasta obra ao estudo dos dramas da pós-modernidade, expressou com frequência essa preocupação com a moral e com a ética, e como a apropriação desses conceitos pelas Leis de Mercado afetam e condicionam nossas propostas de futuro.

Citando Adorno e Pierre Bourdieu, Bauman (2009, p. 35) entende que, na moderna sociedade de consumo:

[...] os indivíduos são reduzidos à mera sequência de experiências instantâneas que não deixam traço, ou então cujo traço é odiado como irracional, supérfluo ou suplantado no sentido literal do termo. [...] pessoas que não têm nem um pequeno ponto de apoio no presente (e não o têm, dadas as experiências notoriamente voláteis e disformes, fragmentadas em pequenos e rápidos episódios) não reunirão a coragem exigida para se apoiar no futuro.

Arendt (1983, p. 8), por sua vez, enxerga uma nova idade das trevas nos tempos pós-modernos, caracterizada: “[...] por um discurso que não revela o que é, mas varre seus atributos para baixo do tapete, por exortações morais ou de qualquer outro tipo que, sob o pretexto de sustentar antigas verdades, rebaixam toda verdade à trivialidade sem sentido”.

Todas essas inovações também abalaram as estruturas do Direito, relativizando valores e princípios jurídicos e revelando novos direitos, compatíveis com as mudanças econômicas e sociais e, sobretudo, com as relações internacionais decorrentes da globalização econômica. No entanto, a velocidade imposta por essas inovações raramente é compatível com o amadurecimento dos novos paradigmas jurídicos, o que provoca graves distorções e prejuízos na concretização de justiça e da segurança jurídica.

Segundo Derzi (2004, p. 262), referindo-se às problemáticas mudanças que a pós-modernidade trouxe para o Direito:

Instalam-se, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, de tal modo que princípios jurídicos até então sólidos e bem fundamentados como segurança jurídica, capacidade contributiva, progressividade do imposto, igualdade e até mesmo legalidade são postos em dúvida.

A desconstrução progressiva de valores e princípios também repercute na esfera tributária, promovendo um verdadeiro golpe às instituições, às garantias e aos princípios jurídicos. O afrouxamento moral em matéria fiscal fica mais evidente em países com menos maturidade social e política, menos capazes de enfrentar a velocidade das mudanças econômicas e a agilidade da gigantesca estrutura jurídica das multinacionais.

Os Estados Nacionais passaram a utilizar o tributo com objetivos eminentemente extrafiscais em suas relações internacionais, na tentativa de atrair investimentos diretos, o que criou um clima de concorrência fiscal internacional prejudicial ao seu desenvolvimento interno.

Na lição de Torres (2001, p. 766):

A busca de alocação de investimentos em países com tributação favorecida deflagrou dois problemas para as nações desenvolvidas: conter as manobras evasivas dos contribuintes e tentar contornar a concorrência fiscal prejudicial praticada pelos países com tributação favorecida, gerando distorções não somente nos orçamentos estatais como também na própria concorrência das empresas.

A busca por investimentos estrangeiros que financiem as políticas de desenvolvimento social e econômico tem levado diversos países a enfrentarem uma verdadeira guerra fiscal internacional. A concorrência pelo capital tem imposto uma política agressiva de concessão de isenções, reduções de alíquotas e créditos fiscais, sem que isso resulte em vantagem para o Estado concedente, já que o incremento nas receitas públicas é muito modesto.

No início da década de 90, os investimentos estrangeiros no Brasil totalizavam cerca de US\$37 bilhões, saltando para mais de US\$103 bilhões no ano 2000, um crescimento de aproximadamente 180%. No mesmo período, a arrecadação tributária passou de US\$143 bilhões para US\$197 bilhões, um crescimento de pouco mais de 37%.

Essa radicalização do uso da função extrafiscal do tributo gera o fenômeno do *dumping* fiscal internacional, um processo de deterioração da base fiscal dos países em desenvolvimento, extremamente prejudicial e com altos sacrifícios sociais e econômicos. Isso porque o ambiente concorrencial entre as nações criou condições propícias para práticas de evasão fiscal, por meio dos procedimentos de otimização fiscal por parte das empresas multinacionais, que usam e abusam de modelos baseados em *trusts*, *offshores*, paraísos fiscais etc., para reduzir drasticamente ou mesmo eliminar o seu custo tributário.

A corrida pelo investimento estrangeiro direto exige dos Estados a criação de um ambiente de negócios atrativo, o que inclui não apenas aspectos fiscais, mas também aspectos políticos, jurídicos e sociais. Na esfera fiscal, além dos benefícios oferecidos diretamente ao investidor, somam-se os tratados internacionais para eliminar a bitributação, que tem por finalidade básica evitar a dupla incidência tributária, com a cobrança de tributos diretos e indiretos pelo país da sede/residência e pelo país da fonte da renda (*overlapping tax jurisdictions*). Estima-se que existam atualmente cerca de 3.000 tratados internacionais para evitar a bitributação, sendo que o Brasil possui acordos dessa espécie com mais de trinta países (BRASIL, Ministério da Fazenda).

A importância dos tratados internacionais sobre bitributação para o comércio internacional foi bem retratada por Nabais (2010, p. 44):

Uma das importantes consequências da internacionalização crescente das situações tributárias traduz-se na necessidade de os estados terem uma política fiscal externa orientada para o combate à dupla tributação internacional que as actuais economias abertas favorecem extraordinariamente. Política essa que visa adequar o sistema fiscal, de um lado, à internacionalização das empresas nacionais evitando tratar os lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos 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 repartição dos lucros gerados pelos estabelecimentos estáveis nacionais de sociedades com sede no estrangeiro.

A OCDE, por meio do seu Comitê Fiscal, no intuito de regular a tributação internacional, desenvolveu, a partir de 1963, uma convenção-modelo, uma espécie de guia comentado que serve de instrumento interpretativo do conteúdo e da amplitude das cláusulas das convenções destinadas a evitar a bitributação, tanto por países membros da OCDE como também por aqueles não membros. No entanto, no mais das vezes, essas convenções se restringem a limitar a competência tributária do país onde o investimento estrangeiro é efetuado, deixando de lado qualquer tentativa de promover uma uniformização fiscal mais profunda entre os países contratantes, especialmente para prevenir a concorrência fiscal entre os países.

Nesse cenário turbulento, uma nova ética fiscal reclama seu espaço, a fim de acomodar as novas relações sociais e econômicas e de permitir o aperfeiçoamento das instituições políticas e jurídicas. O Direito precisa, evidentemente, apresentar respostas a essas novas demandas sociais e, no caso do Direito Tributário, novos modelos de *compliance* começam a delinear os contornos da atuação dos operadores do direito e da contabilidade.

2 As novas iniciativas de *compliance* para o combate à corrupção e à evasão fiscal

Essa ética da alteridade em matéria tributária começa a surgir no meio jurídico por meio da positivação de normas de responsabilidade, que impõem deveres de comportamento para os profissionais da tributação, obrigando-os ou, pelo menos, incentivando-os a reportar atos de desconformidade à Lei, praticados por seus clientes ou superiores hierárquicos.

No Brasil, o combate à corrupção e à lavagem de dinheiro representa uma importante experiência nesse sentido, como é o caso, por exemplo, da obrigação de declarar ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras (Coaf) qualquer suspeita de crime de lavagem de dinheiro e financiamento ao terrorismo. A Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, com as alterações da Lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012, obriga diversas pessoas físicas e jurídicas a promoverem essa declaração, prevendo, em seu art. 1º, que constitui crime: “Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal (BRASIL, 1998)”.

Dentre aqueles que estão obrigados a relatar ao Coaf atos suspeitos de ilicitude, relacionadas no art. 9º estão “as pessoas físicas ou jurídicas que prestem, mesmo que eventualmente, serviços de assessoria, consultoria, contadoria, auditoria, aconselhamento ou assistência, de qualquer natureza” nas operações indicadas nas alíneas do inciso XIV. Eis, portanto, o apelo a uma nova postura desses profissionais, que passam a exercer um papel fundamental para o combate aos atos ilícitos e de não conformidade à lei.

Entre os anos 2010 e 2016, segundo as estatísticas do próprio Coaf, quase três milhões de comunicações de operações suspeitas foram feitas, numa média anual superior a 400.000 comunicações (Coaf, 2015). Essas comunicações são analisadas, conjugadas com outras fontes disponíveis e, apurada a existência de indícios de desconformidade à lei, encaminhadas para as autoridades competentes, a fim de que sejam instaurados os procedimentos competentes.

Em 2016, segundo o relatório anual de atividades do Coaf (COAF, 2016), foram produzidos 5.661 Relatórios de Inteligência Financeira e instaurados 156 processos administrativos punitivos, sendo estes últimos decorrentes de procedimentos de fiscalização do Coaf. De acordo com o mesmo relatório, cerca de 85% dos investigados nesses PAP regularizaram sua situação perante o Coaf, demonstrando alto índice de eficácia no combate à corrupção e à lavagem de dinheiro por meio desse modelo de comunicação dos atos suspeitos de ilicitudes.

Outro expressivo exemplo de mudança na ética profissional e na cultura jurídica nacional está surgindo em alterações iminentes da atividade dos contadores e auditores brasileiros. Está em fase de implantação no Brasil o *Response to Non Compliance with Laws and Regulations* (Noclar – não conformidade com as leis e regulações) (IFAC: 2017), um dos módulos do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), editado em julho de 2016 pela *International Ethics Standards Board for Accountants* (Iesba – Conselho de Normas Éticas Internacionais para os Profissionais da Contabilidade), com o intuito de combater a lavagem de dinheiro e o financiamento ao terrorismo no mundo.

Desde 2001, após os atentados terroristas nos Estados Unidos, cresceram as preocupações mundiais relacionadas ao combate ao terrorismo, à lavagem de dinheiro e à corrupção, provocando o desenvolvimento de padrões internacionais de transparência e de *compliance*. Organizações internacionais como o Iesba, a OCDE e a ONU passaram a estabelecer novos padrões de conduta de empresas, governos, profissionais e instituições financeiras, implementando procedimentos de trocas automáticas de informações e fiscalização conjunta, com esse objetivo.

No Brasil, o Noclar está sendo traduzido e analisado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), dentre outros órgãos. Prevista, inicialmente, para entrar em vigor em 2017, a norma exige que, não havendo outra solução, os contadores e auditores informem aos órgãos competentes atos de desconformidade à lei, praticados pelas empresas para as quais prestem serviços.

O alcance do Noclar é mais amplo do que o do Coaf, na medida em que não está limitado à prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo. Por outro lado, o reporte de atos suspeitos de desconformidade à lei pelo Noclar não é compulsório, mas deriva da responsabilidade e de uma nova conduta ética exigida do profissional contábil, por meio da criação de uma estrutura de orientação aos profissionais da contabilidade sobre qual a melhor forma de agir conforme o interesse público, ao tomarem conhecimento ou suspeitarem de atos ilícitos. Já na sua exposição de motivos, o Noclar deixa claro esse objetivo, como se percebe na seguinte declaração de propósitos apresentada pela *roundtable briefing note* do Iesba (2014):

In providing a professional service to a client or carrying out professional activities for an employer, a PA [professional accountant] may come across an act or suspected act of Noclar. Such an act may have been committed or may be about to be committed by the client or employer, or by those charged with governance (TCWG), management or employees of the client or employer. The Board noted that the PA has a prima facie ethical responsibility not to turn a blind eye to the matter (see section III.A below). At the same time, the Board recognized that such a situation can often be a difficult and stressful one for the PA. The Board therefore approved this project in 2010 to develop enhancements to the Code to help guide the PA in dealing with the situation and in deciding how best to act in the public interest in these circumstances.⁵

5 “Ao fornecer um serviço profissional a um cliente ou ao realizar atividades profissionais para um empregador, um CP [contador profissional] pode se deparar com um ato ou ato suspeito de Noclar. Tal ato pode ter sido cometido ou pode estar prestes a ser cometido pelo cliente ou empregador, ou pelos responsáveis pela governança (TCWG), pela administração ou funcionários do cliente ou empregador. O Conselho observou que o CP tem uma responsabilidade ética *prima facie* de não fechar os olhos ao assunto (ver seção 3). Ao mesmo tempo, o Conselho reconheceu que tal situação pode ser muitas vezes difícil e estressante para o CP. O Conselho, portanto, aprovou este projeto em 2010 para desenvolver aprimoramentos no Código para ajudar a orientar o CP em lidar com a situação e em decidir a melhor maneira de atuar no interesse público nessas circunstâncias.”

Essa norma representa uma grande evolução em termos de ética profissional e de padrões de *compliance*, impondo a revisão de velhos conceitos relacionados com o sigilo profissional e a confidencialidade, por exemplo. Em nome do interesse público, o dever de comunicar atos de desconformidade à Lei (e não apenas aqueles relacionados com lavagem de dinheiro e terrorismo, objetos do COAF) tem um forte apelo de moralização e de transparência das atividades econômicas, ao mesmo tempo em que impõe uma forte disciplina legal e ética aos seus agentes.

Nesse sentido, as possibilidades em termos de combate à evasão fiscal são imensas, o que pode contribuir não apenas para uma maior moralização das relações tributárias, mas também para o equilíbrio das contas públicas, já que a diminuição da evasão fiscal implica no incremento das receitas públicas com a arrecadação tributária. O combate à evasão fiscal é prioridade não apenas no Brasil, mas em todo o mundo. Dados da Comissão Europeia, por exemplo, estimam que, aproximadamente, 1 bilhão de Euros escapam anualmente dos cofres públicos dos países que integram a União Europeia (COMMISSION EUROPÉENNE, 2017).

Bocquet (2016, p. 39) afirma que o combate à evasão fiscal internacional é tão relevante que a sua erradicação na França eliminaria toda a dívida pública, *in verbis*:

La dette en France s'élève à 71 milliards d'euros. Le montant de l'évasion fiscale est estimé à 60 à 80 milliards d'euros par an. Elle s'élève à environ 1.000 milliards d'euros pour l'ensemble de l'Union Européenne. Si l'argent planqué dans les paradis fiscaux ou qui échappe au fisc, grâce aux méthodes d'optimisation fiscale illégale revenait à l'État, il n'y aurait plus de dette.⁶

Outra iniciativa de moralização das relações comerciais e fiscais, com amplitude global, foi criada pela OCDE, em conjunto com os países que integram o G-20. Denominada *Base Erosion and Profit Shifting*⁷ (BEPS – OCDE: 2014), essa iniciativa tem como objetivo combater as práticas de otimização fiscal abusivas das empresas multinacionais, evitando a erosão da base fiscal e a redução artificial dos lucros a ponto de diminuir radicalmente a incidência de impostos ou, simplesmente, suprimi-la.

Uma das consequências da globalização foi o surgimento de grandes conglomerados econômicos globais e de empresas multinacionais, que, no intuito de maximizar seus lucros, desenvolvem complexos modelos de otimização fiscal, com o objetivo de evitar ao máximo a tributação sobre o capital e o lucro, muitas vezes abusando das formas jurídicas ou das brechas nas legislações dos diversos países com que se relacionam, provocando, com isso, perda de receitas tributárias e contribuindo para o agravamento do *deficit* fiscal desses países. Os países em desenvolvimento, menos capazes de lidar com esses intrincados planejamentos tributários internacionais, são os mais afetados, com severos prejuízos em termos de desenvolvimento econômico e social.

O relatório *Inclusive Frameworks on BEPS*, da OCDE (2017), estima que, anualmente, entre US\$100 e US\$240 bilhões de receitas tributárias são perdidas por meio dessas práticas, o que culminou no esforço de mais de cem países no combate à evasão fiscal, por meio da implementação dos esforços propostos pelo plano BEPS.

Os Planos de Ação nº 12 e nº 15 do BEPS são os que se relacionam mais diretamente com o combate à evasão fiscal e ao uso abusivo dos modelos de otimização fiscal. A Ação nº 12 trata da obrigação de revelar os planejamentos tributários agressivos. No relatório final da OCDE de 2015, que contém as recomendações sobre essa Ação nº 12, constam os seguintes objetivos:

6 “A dívida [pública] na França subiu para 71 bilhões de Euros. O montante da evasão fiscal é estimado em 60 a 80 bilhões de Euros por ano. Ela subiu para algo em torno de 1 trilhão de Euros para o conjunto da União Europeia. Se o dinheiro escondido nos paraísos fiscais ou que escapa do Fisco, graças aos métodos de otimização fiscal ilegal retornasse ao Estado, não haveria mais dívida [pública].”

7 “Erosão da Base Fiscal e Deslocamento de Lucro.”

The main purpose of mandatory disclosure rules is to provide early information regarding potentially aggressive or abusive tax planning schemes and to identify the promoters and users of those schemes. Early detection from obtaining quick and relevant information enhances tax authorities' effectiveness in their compliance activities. As a result, some of the resources that would otherwise be dedicated to detecting tax avoidance, for example through audit, can be redeployed to review and respond to scheme disclosures. In addition early information can enable tax administrations to quickly respond to changes in taxpayer behaviour through operational policy, legislative or regulatory changes⁸ (OCDE, 2015).

Como se extrai desses objetivos, o Plano de Ação nº 12 constitui um conjunto de instrumentos para desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas de declaração obrigatória de transações, esquemas, ou estruturas de caráter agressivo, permitindo respostas rápidas aos riscos de evasão fiscal. Com base nessa iniciativa, os contribuintes se obrigam a revelar aos Fiscos os detalhes dos seus planejamentos agressivos de otimização fiscal, ao mesmo tempo em que se aprimora a troca de informações fiscais entre os diferentes Fiscos, no que se refere aos planejamentos tributários internacionais.

A partir de 2017, as empresas que auferirem receitas anuais superiores a 750 milhões de Euros ficam obrigadas a declarar, em cada país em que exerçam atividade, informações sobre lucro, ativos, impostos e empregados etc., informações essas que serão trocadas automaticamente entre os países, para fins de controle. Também em 2017, entra em vigor o intercâmbio automático de informações fiscais (*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*), instituído em 2014 pelo 7º Fórum Mundial sobre a Transparência e a Troca de Informações para Fins Fiscais, que pretende nada menos que acabar com o sigilo bancário, utilizado como instrumento para escapar do pagamento dos tributos devidos, especialmente com relação a ativos mantidos no exterior. Atualmente, mais de noventa países aderiram a esse intercâmbio, incluindo o Brasil, o que representa mais um esforço global no combate à evasão fiscal.

No Brasil, houve uma tentativa de incorporar na legislação pátria o Plano nº 12 do BEPS, por meio da Medida Provisória nº 685/2015 (BRASIL, 2015). No entanto, na sua conversão em lei (Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015), a Câmara dos Deputados retirou do texto original as disposições que obrigavam o contribuinte a declarar previamente o planejamento tributário pretendido, sempre que este importasse em supressão, redução ou diferimento de tributo (BRASIL, 2015). De fato, a simplicidade com que o tema foi abordado na MP, sem a profundidade adequada nem o necessário amadurecimento do debate, não recomendava a sua positivação em lei.

Já o Plano de Ação BEPS nº 15 cuida das convenções multilaterais para implementar medidas relacionadas a tratados fiscais para prevenir a erosão da base fiscal e o deslocamento dos lucros (*Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Beps*). O relatório final de 2015 da OCDE apresenta o Plano de Ação nº 15 da seguinte forma:

The 15 BEPS Action Plan deliverables span three different areas: recommendations for domestic law taking the form of best practices and model domestic rules, other reports, as well as changes to the OECD Model Tax Convention and internationally agreed guidance on implementation. Tax treaty-related issues are agreed to be a key focus of BEPS concerns. The development of a multilateral instrument to tackle

⁸ “O objetivo principal das regras de divulgação obrigatória é fornecer informações prévias sobre esquemas de planejamento tributário potencialmente agressivo ou abusivo e identificar os promotores e usuários desses esquemas. A detecção prévia da obtenção de informações rápidas e relevantes aumenta a eficácia das autoridades fiscais em suas atividades de conformidade. Como resultado, alguns dos recursos que de outra forma seriam dedicados a detectar a evasão fiscal, por exemplo através da auditoria, podem ser redistribuídos para rever e responder às divulgações do esquema. Além disso, as informações antecipadas podem permitir que as administrações fiscais respondam rapidamente às mudanças no comportamento dos contribuintes através de políticas operacionais, mudanças legislativas ou regulamentares.”

these treaty-based BEPS issues first of all requires agreement on the substance of the tax treaty measures required to respond to BEPS⁹ (OCDE, 2015).

Em junho de 2017, setenta países e jurisdições assinaram o referido Instrumento Multilateral (MLI), que formalizou o Plano de Ação nº 15 e que permitirá a sua implementação, com a revisão de milhares de tratados fiscais internacionais, adaptando-os às premissas do BEPS, medida que era considerada essencial para o sucesso do plano BEPS da OCDE (2015).

Todas essas mudanças normativas sinalizam o esforço das diversas administrações tributárias ao redor do mundo para promover uma adaptação às mais recentes inovações da economia global, impondo um elevado nível de transparência, *compliance* e combate à evasão fiscal, com vistas à promoção do desenvolvimento econômico e social sustentável dos países que compõem a comunidade internacional.

3 A segurança jurídica de quem comunica os atos de desconformidade à lei

No entanto, diante dessa tendência normativa inovadora, surgem preocupações legítimas com a preservação de direitos e garantias previstos no Ordenamento Jurídico, como, por exemplo, a segurança jurídica, o respeito às prerrogativas profissionais e a proteção daqueles que comunicam os atos de desconformidade à Lei.

Como oferecer a devida proteção contra perseguições e represálias? Mesmo na experiência do Coaf, em que o sigilo deveria proteger quem reporta atos suspeitos de lavagem de dinheiro, podem ocorrer falhas que expõem o delator a diversos riscos. A tentativa brasileira de positivação do Plano de Ação BEPS nº 12, da OCDE, esbarrou na superficial e desastrada tentativa de regulamentação legal, como vimos acima. Como admitir, ainda, a vigência imediata do Noclar ou de norma semelhante, com alcance amplo, sem a devida proteção ao comunicante?

O Noclar, por exemplo, advém de um conjunto de pronunciamentos contábeis padronizados globalmente, com previsão de aplicação simultânea nos diversos países signatários. Ocorre que nem todos possuem maturidade social e legislativa para receber as novas normas e procedimentos. É o caso do Brasil, que possui um *gap* nesse sentido, acumulando uma grande defasagem no desenvolvimento social e político em relação aos países mais desenvolvidos. Essa desvantagem impõe ao país uma dificuldade extra na implementação de novas matrizes de ética profissional, como é o caso do Noclar para os profissionais da contabilidade.

Não é apenas a falta de uma legislação de proteção para as comunicações de atos ilegais, mas também a falta de uma cultura que permita uma consciência plena do dever de legalidade que causa preocupação. Impor essas alterações sem o devido amadurecimento legal e social implicaria em queimar etapas importantes do desenvolvimento de nossas instituições, o que colocaria em risco tanto a eficácia das novas medidas quanto a segurança jurídica dos cidadãos.

Na maioria dos países desenvolvidos, a comunicação dos atos de desconformidade à lei deriva de uma maturidade social bem desenvolvida, cuja cultura jurídica reconhece a prática da delação como um “direito” do cidadão. De fato, quem comunica atos contrários à lei o faz para o exercício

⁹ “O Plano de Ação 15 do BEPS abrange três áreas diferentes: recomendações para o direito interno assumindo a forma de melhores práticas e normas domésticas modelo, outros relatórios, bem como mudanças no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE e orientações internacionalmente acordadas sobre implementação. As questões relacionadas com os tratados tributários são acordadas como um foco fundamental das preocupações do BEPS. O desenvolvimento de um instrumento multilateral para abordar essas questões do BEPS baseadas em tratados exige, em primeiro lugar, um acordo sobre o conteúdo das medidas dos tratados tributários necessárias para responder ao BEPS.”

de um direito, em prol do interesse público, o que é garantido por lei. Muito antes de se pensar em Noclar, já existia nesses países todo um arcabouço legal que garantia o exercício do direito de relatar os atos ilegais e protegia o comunicante de qualquer consequência nociva.

Normas internacionais, ao longo do tempo, sistematizaram essa proteção em nível global por meio de tratados internacionais, como é o caso da “Convenção Civil sobre a corrupção do Conselho Europeu”, de 4 de novembro de 1999, e da “Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção”, de 31 de outubro de 2003. Esta, da qual o Brasil é signatário, prevê, em seu art. 33, a devida proteção ao denunciante:

Cada Estado Parte considerará a possibilidade de incorporar em seu ordenamento jurídico interno medidas apropriadas para proporcionar proteção contra todo trato injusto às pessoas que denunciem ante as autoridades competentes, de boa-fé e com motivos razoáveis, quaisquer feitos relacionados com os delitos qualificados de acordo com a presente Convenção (ONU, 2003).

Entre as medidas protetivas previstas pela Convenção da ONU (2003), estão:

- a) Estabelecer procedimentos para a proteção física dessas pessoas, incluída, na medida do necessário e do possível, sua remoção, e permitir, quando proceder, à proibição total ou parcial de revelar informação sobre sua identidade e paradeiro;
- b) Estabelecer normas probatórias que permitam que as testemunhas e peritos prestem testemunho sem pôr em perigo a segurança dessas pessoas, por exemplo, aceitando o testemunho mediante tecnologias de comunicação como a videoconferência ou outros meios adequados.

Nos EUA, onde o comunicante é conhecido como *wistleblower*, uma série de normas oferecem proteção ao exercício do direito de comunicar atos ilegais, como o *Whistleblower Protection Act (Public Law 101-12)*, de 1989, que protege os servidores públicos federais que reportam desvios de conduta em suas agências governamentais. Consta da referida norma que:

*The identity of any individual who makes a disclosure described in subsection (a) may not be disclosed by the Special Counsel without such individual's consent unless the Special Counsel determines that the disclosure of the individual's identity is necessary because of an imminent danger to public health or safety or imminent violation of any criminal law*¹⁰ (EUA, 1989).

O mesmo ocorre na França, onde o *Lanceur d'Alerte*, como é chamado o denunciante, é protegido por leis e regulamentos diversos, como, por exemplo, a *Loi n° 2007-1598, de 13/11/2007*, relativa à luta contra a corrupção. Essa lei modificou, dentre outros códigos normativos, o Código do Trabalho da França, para incluir, no seu art. L1161-1, a seguinte proteção:

Aucune personne ne peut être écartée d'une procédure de recrutement ou de l'accès à un stage ou à une période de formation en entreprise, aucun salarié ne peut être sanctionné, licencié ou faire l'objet d'une mesure discriminatoire, directe ou indirecte, notamment en matière de rémunération, de formation, de reclassement, d'affectation, de qualification, de classification, de promotion professionnelle, de mutation ou de renouvellement de contrat pour avoir relaté ou témoigné, de bonne foi, soit à son employeur, soit

¹⁰ “A identidade de qualquer indivíduo que faça a divulgação descrita na subseção (a) não pode ser divulgada pelo Conselho Especial sem o consentimento de tal pessoa, a menos que o Conselho Especial determine que a divulgação da identidade do indivíduo é necessária por causa de um perigo iminente para a saúde ou segurança pública ou uma violação iminente de qualquer lei penal.”

aux autorités judiciaires ou administratives, de faits de corruption dont il aurait eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions. Toute rupture du contrat de travail qui en résulterait, toute disposition ou tout acte contraire est nul de plein droit" (FRANÇA, 2007).

Por sua vez, a Transparência Internacional (2013), ONG dedicada ao combate à corrupção ao redor do mundo, editou o *International Principles for Whistleblower Legislation*, que é um conjunto de sugestões legislativas para a proteção de quem reporta desconformidade e para o incentivo dessa reportagem. Nesse documento, constam os princípios básicos que animam o direito de reportar, como demonstra o seguinte trecho: *"The right of citizens to report wrongdoing is a natural extension of the right of freedom of expression, and is linked to the principles of transparency and integrity"*.¹²

No entanto, mesmo diante de tamanho suporte legislativo, a proteção ao comunicante ainda apresenta falhas. Um caso ficou famoso na Europa recentemente, conhecido como LuxLeaks (LE MONDE: 2016), relacionado com a revelação de centenas de acordos fiscais entre o Fisco de Luxemburgo e empresas multinacionais, denunciando um sistema de otimização fiscal de grande escala. No centro dessa revelação, estavam dois *lanceurs d'alerte*, Antoine Deltour e Raphaël Halet, colaboradores do escritório de auditoria PricewaterhouseCoopers (PwC) e responsáveis pela divulgação desses documentos.

As revelações propiciaram a adoção de mudanças na legislação da União Europeia, com o intuito de combater as práticas de evasão fiscal como as que foram denunciadas no caso LuxLeaks, como a troca automática de informações fiscais e a luta contra a evasão fiscal. O Conselho da União Europeia, por exemplo, adotou, em 24 de novembro de 2015, uma nova Diretiva (nº 12802/2015), que alterou a Diretiva 2011/16/EU, para promover o intercâmbio automático de informações.

Mas, apesar do seu ato de extrema ética e coragem, ambos os denunciantes foram denunciados por violação de segredos profissionais e furto de documentos e condenados¹³ pela Justiça de Luxemburgo a doze meses de prisão e multa de 1.500 € (Antoine Deltour) e a nove meses de prisão e multa de 1.000 € (Raphaël Halet), por terem revelado o conteúdo de várias centenas de acordos fiscais extremamente vantajosos entre o fisco de Luxemburgo e clientes da PwC, como Apple, Amazon e Pepsi (LE MONDE, 2014). Nem o recurso à Corte de Apelação foi capaz de livrar os denunciantes.

Em sede de apelação, embora tenha absolvido Antoine Deltour da acusação de violação de segredos profissionais e admitido a aplicação ao caso do *Statute de Lancer d'Alerte*, a Corte manteve a sua condenação por furto de documentos, reduzindo a pena para seis meses de prisão com *sursis*, mais multa de 1.500 €. Com relação ao denunciante Raphaël Halet, a Corte afastou a pena de prisão, mantendo a pena de multa de 1.000 €. Antoine Deltour apresentou recurso à Corte de Cassação de Luxemburgo, pedindo a anulação do julgamento (LUXLEAKS, 2017).

O que está em jogo nesse caso emblemático é a segurança e a proteção aos *lanceurs d'alerte*. Há um clima de insegurança que assombra a consciência de todos aqueles que possuem informações relevantes de interesse geral no âmbito de suas atribuições profissionais. Não se trata apenas de proteger os *lanceurs d'alerte*, mas de enviar um sinal para todos aqueles que querem contribuir para o aperfeiçoamento da cidadania e da moralidade pública, contribuindo para o combate aos atos de desconformidade à lei.

¹¹ "Ninguém pode ser excluído de um processo de recrutamento ou do acesso a um período de estágio ou trabalho de formação, nenhum funcionário pode ser punido, demitido ou ser objeto de discriminação, direta ou indireta, especialmente em termos de remuneração, formação, reclassificação, afetação, qualificação, classificação, promoção profissional, de mutação ou renovação de contrato por ter relatado ou testemunhado, de boa-fé, seja ao seu empregador, seja às autoridades judiciais ou administrativas, fatos de corrupção de que ele tivesse conhecimento no exercício das suas funções. Qualquer violação do contrato de trabalho que disso resultasse, qualquer disposição ou ato contrário é nulo de pleno direito."

¹² "O direito dos cidadãos de denunciar erros é uma extensão natural do direito à liberdade de expressão e está vinculado aos princípios de transparência e integridade."

¹³ Em julho de 2017, aguardava julgamento de recurso pela Corte de Cassação de Luxemburgo.

Conclusões

Com os esforços globais anteriormente apresentados, percebe-se que a comunidade internacional caminha claramente para um modelo de cooperação entre diversas administrações fiscais e governos, abandonando o espírito concorrencial antes vigente. Nesse novo modelo, baseado em transparência, *compliance* e ética, os profissionais que atuam com planejamento fiscal, governança e gestão financeira passam a incorporar novos deveres, compatíveis com os pressupostos de conformidade à lei e aos regulamentos.

No Brasil, embora ainda de forma tímida, a introdução de normas de *compliance* em instrumentos normativos e nos códigos de ética desses profissionais oferece uma nova perspectiva de combate à corrupção e à lavagem de dinheiro, além de criar um ambiente propício para o desenvolvimento de uma ética profissional da alteridade, em que a conformidade à lei passa a ser um pressuposto de boas práticas profissionais.

No entanto, é fundamental também que sejam introduzidas normas de proteção a quem reporta os atos de desconformidade, a fim de evitar insegurança jurídica, prejuízos e injustiças aos profissionais movidos por essa nova cultura ética. Como vimos, mesmo nos países mais desenvolvidos, onde existe forte proteção jurídica para o comunicante, ocorrem represálias e perseguições contra esses profissionais.

Com a adequada proteção a quem comunica os atos de desconformidade à lei, o desenvolvimento de novas regras de ética profissional e *compliance* no Brasil, sobretudo quando voltadas ao combate à corrupção, à fraude e à evasão fiscal, poderá conduzir o país para uma maturidade política e social jamais vista. É condição *sine qua non* para o amadurecimento da ética tributária no Brasil o desenvolvimento sustentável de condições sociais, políticas e econômicas, voltadas para a formação de uma adequada cultura social e jurídica, que permita a implementação segura de normas com essa finalidade, o que passa pelo amplo debate público e pela formação de uma sólida consciência sobre o justo em matéria tributária.

Referências

ABEOC BRASIL, 2016. **Impactos da economia colaborativa são debatidos em reunião da Comissão de Turismo**. Disponível em: <<http://www.abeoc.org.br/2016/12/impactos-da-economia-colaborativa-sao-debatidos-em-reuniao-da-comissao-de-turismo/>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

AIRBNB, 2017. **Quem Somos**. Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/about/about-us>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

ARENDET, Hannah. *Man in Dark Times*. New York: Houghton Mifflin Harcourt: 1983.

BAUMAN, Zigmunt. *Vida Líquida*. Tradução Carlos Alberto Medeiros. 2. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2009.

BOCQUET, Eric; BOCQUET, Alain. *Sans Domicile Fisc*. Paris: ed. du Cherche-Midi, 2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Comissão de Turismo Discute Impactos da Economia Colaborativa no Turismo**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/TURISMO/520738-COMISSAO-DISCUTE-IMPACTOS-DA-ECONOMIA-COLABORATIVA-NO-TURISMO.html>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

BRASIL. Congresso Nacional. **Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998**. Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9613.htm>. Acesso em: 30 jul. 2017.

_____. _____. **Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT; autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica; altera as Leis nos 12.873, de 24 de outubro de 2013, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm>. Acesso em: 30 jul. 2017.

_____. _____. **Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015**. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm>. Acesso em: 30 jul. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Acordos para Evitar a Bi-Tributação**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em: 4 jun. 2017.

COAF, 2015. **Estatísticas Inteligência**. Disponível em: <<https://coaf.fazenda.gov.br/menu/estatisticas/comunicacoes-recebidas-por-segmento>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

_____, 2016. **Relatório de Atividades 2016**. Disponível em: <<https://coaf.fazenda.gov.br/links-externos/1-relatorio-de-atividades-2016-final-para-site.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

COMMISSION EUROPÉENNE, 2017. **Fiscalité et Union douanière, La lutte contre la fraude et l'évasion fiscales**. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/fight-against-tax-fraud-tax-evasion/a-huge-problem_fr>. Acesso em: 30 jul. 2017.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual**. In: Tributos e Direitos Fundamentais. Coordenador Octávio Campos Fischer. São Paulo: Dialética, 2004.

EUA, 1989. Public Law 101-12, april 10, 1989. Disponível em: <<https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-103/pdf/STATUTE-103-Pg16.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

FERRY, Luc. **L'uberisation du monde et la naissance de l'économie collaborative**, Parenthèse Culture: 2016. Disponível em: <<http://www.parenthese-culture.fr/event/luberisation-du-monde-et-la-naissance-de-leconomie-collaborative-aibnb-blablacar-etc-chance-ou-danger-eclipse-du-capitalisme-ou-hyperliberalisme-fin-du-travail-ou-nouvell/>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

FRANÇA, 2007. Loi n° 2007-1598, du 13/11/2007, Legifrance. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT00000524023>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

IESBA, 2014. Roundtable Briefing Note, NOCLAR. Disponível em: <[https://www.ethicsboard.org/system/files/meetings/files/Agenda%20Item%20E-2%20-%20NOCLAR%20Roundtable%20Briefing%20Note%20\(PDF\).pdf](https://www.ethicsboard.org/system/files/meetings/files/Agenda%20Item%20E-2%20-%20NOCLAR%20Roundtable%20Briefing%20Note%20(PDF).pdf)>. Acesso em: 30 jul. 2017.

IFAC The International Federation of Accountants, 2017. NOCLAR - Non-Compliance With Laws and Regulations. Disponível em: <<https://www.ifac.org/publications-resources/responding-non-compliance-laws-and-regulations>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

LE MONDE, 2014. Evasion fiscale: tout sur les secrets du Luxembourg. Disponível em: <http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2014/11/05/evasion-fiscale-tout-sur-les-secrets-du-luxembourg_4518895_4862750.html>. Acesso em: 30 jul. 2017.

_____. LuxLeaks: “Ce procès est un message envoyé contre les lanceurs d’alerte”. Disponível em: <http://www.lemonde.fr/evasion-fiscale/article/2016/12/12/luxleaks-ce-proces-est-un-message-envoye-contre-les-lanceurs-d-alerte-et-les-journalistes_5047308_4862750.html#oml3eaio4STtqkui.99>. Acesso em: 30 jul. 2017.

LUXLEAKS, 2017. Le Lanceur D’alerte Antoine Deltour Conteste sa Condamnation en Appel. Disponível em: <<http://www.lefigaro.fr/international/2017/04/07/01003-20170407ARTFIG00150-luxleaks-le-lanceur-d-alerte-antoine-deltour-conteste-sa-condamnation-en-appel.php>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

NABAIS, José Casalta. **A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização econômicas**. vol. 1. 6. ed. Lisboa: Jornal Direito Público, 2010.

OCDE (2014). **BEPS – Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**, OCDE Publishing. Disponível em: <www.oecd.org>. Acesso em: 30 jul. 2017.

OCDE (2015). **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

OCDE (2015). **Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 -2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

OCDE (2017). **Inclusive Framework on BEPS**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/flyer-implementing-the-beps-package-building-an-inclusive-framework.pdf>>. Acesso em: 30 jul. 2017.

ONU, 2003. **Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção**. Disponível em: <https://www.unodc.org/documents/lpo-brazil//Topics_corruption/Publicacoes/2007_UNCAC_Port.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2017.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do Desenvolvimento Econômico: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e ciclo econômico**. 3. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluriributação sobre a renda das empresas**. 2. ed: São Paulo: RT, 2001.

TRANSPARÊNCIA INTERNATIONAL, 2013. International Principles for Whistleblower Legislation. Disponível em: <http://files.transparency.org/content/download/696/2991/file/2013_WhistleblowerPrinciples_EN.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2017.