



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

O PLANEAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

Uma Análise Crítica dos Conceitos Adotados pela OCDE e a sua Importância para a
Implementação da Ação 12 do BEPS

Cassius Vinicius Lobo

Lisboa, 10 de dezembro de 2017

Universidade Católica Portuguesa

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri

Universidade Católica Portuguesa

O PLANEAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

Uma Análise Crítica dos Conceitos Adotados pela OCDE e a sua Importância para a
Implementação da Ação 12 do BEPS

DISSERTAÇÃO

Para a obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal pela Universidade Católica Portuguesa-Lisboa, redigida por Cassius Vinicius Lobo, sob a orientação do Senhor Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri.

Lisboa 10 de dezembro de 2017

Dedicatória

Aos meus familiares,

Pelo intenso suporte ao longo de minha trajetória acadêmica e profissional. Especialmente aos meus pais, Cassius e Cinthia, e meus gigantes tios Rubens e Rose, por serem meus grandes incentivadores e amigos. Aos meus queridos irmãos, Arthur Nicoly e Alexia.

À Dayana,

Pela sua parceria e incentivo durante a elaboração deste trabalho e, também, por ser uma das minhas inspirações.

Ao Senhor Professor Doutor Luís Eduardo Schoeuri,

Pela magnífica orientação e por toda a dedicação e apoio, durante a concretização deste trabalho.

Aos Professores do Católica Tax,

Pelas brilhantes lições ao longo do período letivo do mestrado, em especial aos Professores Sergio Vasques, João Nogueira e Carla Trindade por, também, me darem suporte em minha vida acadêmica pós-mestrado.

RESUMO

Os planejamentos fiscais realizadas pelos contribuintes estão, cada vez mais, indo além das fronteiras de seus estados de origem. Consequência de uma intensa globalização nas últimas décadas, as atividades empresariais estão ocasionando uma intensa transferência de capitais de Estado para Estado. Ao passo que uma crescente distorção econômica tem sido observada em razão de alguns aspectos tributários – especialmente em relação à dupla tributação e dupla não tributação.

Esses fenômenos ocasionaram, em uma atuação conjunta entre a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o grupo das vinte maiores potências mundiais (G-20), estudos e propostas para o combate a determinadas condutas dos contribuintes, mais especificamente contra a “erosão da base tributável e ocultação dos lucros” ou, no termo original, o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Dentro das medidas impostas pelas organizações, muito tem se comentado sobre os “planeamentos tributários agressivos”. No entanto, o conceito do respectivo termo ainda não parece estar bem delineado nos relatórios da OCDE e, em uma intensidade muito maior, nos direitos nacionais. Uma análise crítica desta questão é de grande relevância para que as ações de combate ao BEPS tenham uma maior eficiência no momento em que introduzida nos direitos internos.

Palavras-Chave: direito fiscal, direito fiscal internacional, planejamento fiscal, planejamento tributário agressivo, elisão fiscal, evasão fiscal, BEPS (Base Erosion and Profit Shifting),

Índice

1 Introdução	8
1.1 Objeto e objetivo da tese.....	11
1.1.1 Delimitação positiva.....	12
1.1.2 Delimitação negativa.....	12
1.2 Metodologia e modo de citar.....	12
2 Capítulo 1: Um paralelo entre os conceitos de Planeamento Tributário, Elisão Fiscal e Evasão Fiscal	13
2.1 Breves apontamentos	14
2.2 Planeamento tributário (tax planning)	14
2.3 Elisão fiscal.....	16
2.4 Evasão fiscal	21
2.5 Planeamento tributário x elisão fiscal x evasão fiscal	22
3 Capítulo 2: O planeamento tributário agressivo: conceito e análise crítica do possível paradoxo de sua terminologia	25
3.1 Breves apontamentos.....	25
3.2 Análise do termo “planeamento tributário agressivo”	26
3.3 Planeamento tributário agressivo: perspectivas conceituais no direito comparado e nas manifestações da OCDE.....	29
3.4 Conclusão preliminar.....	36
4 Capítulo 3: Ação 12 do BEPS: a incoerência do termo “planeamento tributário agressivo” e o possível conflito com os direitos fundamentais dos contribuintes	37
4.1 Breves apontamentos.....	37
4.2 O princípio da segurança jurídica	38
4.3 O princípio da legalidade e a adequada qualificação e interpretação das normas....	40
4.4 O dever de informação e comunicação dos planeamento tributários agressivos: uma análise crítica da experiência em Portugal e no Brasil.....	42
5 Conclusões	46
6 Lista bibliográfica e outras fontes	51

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

§	Parágrafo
Al.	Alínea
Art.	Artigo
CDT	Convenção de Dupla Tributação
Cfr.	Confrontar
CIN	Capital-import neutrality
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Cp.	Capítulo
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
Cps.	Capítulos
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
Nº	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE
P.	Página
Ps.	Páginas
Pt.	Ponto
PTA	Planeamento Tributário Agressivo
Pts.	Pontos
Ss.	Seguintes

TFUE Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE Tribunal de Justiça da União Europeia

UE União Europeia

Vd. Vide

Vol. Volume

1 Introdução

As operações realizadas pelos contribuintes estão cada vez mais internacionalizadas. Fruto de uma intensa globalização nas últimas décadas, as atividades empresariais estão ocasionando uma intensa transferência de capitais de Estado para Estado. Nesse **panorama**, uma crescente distorção econômica tem sido observada em razão de alguns **aspectos** tributários – especialmente em relação à dupla tributação e dupla não tributação. Esses fenômenos fazem com que, cada vez mais, a atenção das autoridades tributárias seja voltada para as operações realizadas pelos contribuintes, especialmente em relação ao *quantum* de tributos que são repassadas ao seu Estado.

Em meados de 2013, através de uma atuação conjunta entre a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o grupo das vinte maiores potências mundiais (G-20), foram iniciados os estudos e propostas para o combate a determinadas condutas dos contribuintes, mais especificamente contra a “erosão da base tributável e ocultação dos lucros” ou, no termo original, o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

Dividido em 15 ações, o projeto desenvolvido pela OCDE¹, com o apoio dos países do G-20, tem atuação em torno de três temas chave: (i) consistência ou coerência – buscar aprimorar a interação da tributação societária nos diferentes Estados e, conseqüentemente, uma harmonização das regras domésticas com as internacionais; (ii) substância – alinhar a tributação com a respectiva manifestação de riqueza do contribuinte; (iii) transparência – buscar a elaboração de normas que obriguem a divulgação de informações específicas sobre as operações dos sujeitos passivos – como, por exemplo, a divulgação de planejamentos tributários agressivos.

¹ Acerca desta temática ler: OECD (2016), *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

Como instrumento apto a concretizar a almejada transparência, a ação 12 do BEPS² tem como objetivo recomendar aos Estados que elaborem normas instituidoras de obrigações acessórias, para que sejam informados potenciais planeamentos tributários agressivos. Mas, o que seria planeamento tributário agressivo? Quais as condutas dos contribuintes que devem ser contempladas em seu conceito? As recomendações podem vir a ser aplicadas em operações internas?

Um exame das informações fornecidas pela OCDE acaba por não nos trazer uma resposta clara sobre o significado do termo “planeamento tributário agressivo” e seu possível alcance. Para compreender melhor os efeitos das condutas/operações praticadas pelos contribuintes, é primordial uma análise das suas possíveis qualificações.

Além disso, alinhar os significados - e possíveis interpretações - de termos como o planeamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal é um caminho necessário para avaliar criticamente o “planeamento tributário agressivo”, ainda que existam divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre os referidos termos.

Dentro desse contexto - conforme será melhor demonstrado - nos parece, no mínimo, paradoxal o fato de uma conduta lícita – e aceitável – em ordenamentos isolados, poder vir a ser questionada pelas autoridades fiscais em razão de seu efeito combinado.

Compreendemos o fato de que a minoração da arrecadação fiscal deve ser motivo de preocupação para os Estados, todavia, deve-se entender que tal questão é muito mais complexa. A atual “martirização” das condutas dos contribuintes – que geram reflexos tributários, acaba por desviar o foco de outros imbrólios existentes no sistema tributário internacional.

As informações prestadas pela OCDE não são claras – e muitas vezes coerentes – sobre conceitos de grande relevância no direito tributário internacional, que sejam

² “Action 12 provides that the recommendations for the design of mandatory disclosure rules should allow maximum consistency between countries while being sensitive to country specific needs and risks and the costs for tax administrations and business. The design recommendations should also take into account the role played by other compliance and disclosure initiatives such as co-operative compliance.” OECD (2015), *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. P. 16.

inerentes às condutas dos sujeitos passivos. No âmbito das respectivas informações transmitidas, a busca por um coerente significado para o termo “planeamento tributário agressivo” é medida que se impõe para diminuir significativamente a incerteza no momento que os Estados introduzam a ação 12 do BEPS em seus ordenamentos jurídicos.

Além do mais, é importante salientar que os contribuintes gozam de diversos direitos fundamentais. Termos paradoxais, com significados imprecisos e efeitos incoerentes, obviamente podem vir a causar uma violação a determinados direitos, como, por exemplo, a segurança jurídica.

Todos esses fatos, sem qualquer dúvida, podem ser impeditivos para uma eficaz – e coerente - implementação da ação 12 do BEPS nos ordenamentos jurídicos dos Estados membros da OCDE e do G-20.

1.1 Objeto e objetivo da tese

O presente trabalho tem seu objeto voltado para uma análise crítica do termo “planeamento tributário agressivo” presente na ação 12 do BEPS, com base em conceitos e teorias já consagradas no âmbito do direito tributário internacional.

O objetivo do trabalho é contribuir para uma melhor compreensão das condutas praticadas pelos contribuintes e os significados e qualificações de seus efeitos para a OCDE. Englobando nesse âmbito uma análise do termo “planeamento tributário agressivo” e seu possível paradoxo e imprecisão. Além disso, temos como escopo apresentar possíveis qualificações para as condutas dos contribuintes para que seja permitido sanar eventuais incoerências existentes nos sistemas fiscais.

1.1.1 - Delimitação positiva

Esta tese terá como principal escopo a análise do termo “planeamento tributário agressivo” presente na ação 12 do BEPS e nos reports da OCDE. Também serão analisadas as qualificação das condutas dos contribuintes que visam minorar suas carga tributária e alguns sistemas tributários que já mencionaram esse conceito ou introduziram norma semelhante à ação 12 do BEPS em seu ordenamento jurídico.

1.1.2 Delimitação negativa

Fora do nosso estudo ficarão as demais situações envolvendo as medidas adotadas pela OCDE e G-20 em relação às ações do BEPS. Não faremos também qualquer análise sobre o mérito da ação 12 do BEPS, ou críticas em relação ao dever de informação criada pela mesma. Excluído está também o exame de eventual constitucionalidade desta obrigação acessória. Ficarão ainda de fora elementos não jurídicos como o económico, o estatístico, o sociológico ou outros enfoques possíveis de exame do sistema.

1.2 Metodologia e modo de citar

A base de análise do presente trabalho são os relatórios fornecidos pela OCDE, que tratam das discussões acerca do projeto BEPS. Procederemos a uma revisão bibliográfica, de artigos doutrinários e, maioritariamente, de revisão jurisprudencial. A crítica acerca do termo “planeamento tributário agressivo” será realizada com base em conceitos já amplamente discutidos pela doutrina e legislações internas dos Estados. Para as citações e indicações bibliográficas, seguimos as regras do *House Style* do IBFD³.

³ <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/IBFD%20Author%20Instructors.pdf>

2 Um paralelo entre os conceitos de Planeamento Tributário, Elisão Fiscal e Evasão Fiscal.

2.1 Breves apontamentos

Em virtude das numerosas variáveis que existem para delimitar e conceituar o planeamento tributário, é possível afirmar que este é um tema de substancial complexidade. A realidade não poderia ser diferente com o termo “planeamento tributário agressivo”, o qual, por ganhar uma maior visibilidade com as recentes medidas sugeridas pela ODCE através do BEPS, ainda se encontra em uma área um tanto cinzenta⁴.

Em comparação com os termos elisão fiscal e evasão fiscal, o planeamento tributário agressivo ainda não foi alvo de profundo estudo doutrinário e jurisprudencial. Uma análise mais específica de seus limites, vem a ser um passo essencial para um coerente enquadramento desta recente ramificação do planeamento tributário.

Ademais, seguindo a corrente mais liberal, a qual defende o planeamento tributário como um direito dos contribuintes, é de extrema importância expor a posição que ocupa o planeamento tributário agressivo nesse contexto, evitando assim, eventuais violações aos direitos dos contribuintes.

Até porque, muito se fala em uma “falta de coerência sistemática”⁵ das normas reguladoras do direito fiscal. Com efeito, nos parece lógico afirmar que a citada coerência sistemática deve ser compreendida como um dos princípios reguladores do

⁴ DOURADO, A. P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. Kluwer Law International, 2015, p. 1.

⁵ Acerca do tema Sérgio Vasques explana que “O direito fiscal encontra-se hoje marcado pela inconstância dos materiais legislativos, pela erosão dos seus fundamentos materiais e pela sobreposição frequente de soluções sem coerência intrínseca.” VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 2015. P. 352.

direito fiscal. Nesse sentido, importante mencionar que muitas vezes o planejamento tributário é realizado por situações em que o contribuinte tem suas atividades reguladas por legislações que vão de encontro com tal princípio.

Nesse panorama, para uma determinação do termo “planeamento tributário agressivo”, é de grande valia uma abordagem sobre as principais correntes globais que, através de determinados pressupostos, estabeleceram os alcances dos termos elisão fiscal, evasão fiscal e planeamento tributário.

2.2 Planeamento Tributário (*Tax Planning*)

Como consequência das recorrentes imprecisões nos ordenamentos jurídicos tributários, o planeamento tributário, em suma, vem a ser a conduta do contribuinte que busca trazer uma maior efetividade econômica para as suas operações. Especialmente pelo fato de que a tributação é, de uma perspectiva microeconômica, um custo dentro das atividades dos contribuintes. Assim, o planeamento tributário é a conduta com o objetivo de realizar as suas atividades observando as eventuais oportunidades de minoração do seu ônus tributário.

Com seus fundamentos jurídicos pautados principalmente no princípio da legalidade e na livre iniciativa econômica, o planeamento tributário pode ser enquadrado no rol dos direitos dos sujeitos passivos das obrigações tributárias. Inclusive em virtude do fato de que, por motivos corporativos, estes devem buscar contornar as recorrentes violações das políticas tributárias ao princípio da neutralidade fiscal⁷.

Na opinião do Professor Saldanha Sanches, os contribuintes - especialmente as pessoas coletivas que tendem a visar o lucro – possuem um direito subjetivo ao planeamento tributário. O Professor defende seu argumento em razão das violações ao

⁷ *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*. Almedina, Coimbra, Novembro 2008, p. 113

princípio da neutralidade fiscal dos ordenamentos jurídicos-tributários, em especial nos casos onde operações internacionais são levadas ao fenômeno da dupla tributação.⁸

Em decorrência destes preceitos, tem-se que a licitude é um limite implícito ao planejamento tributário, ficando, por exemplo, condutas evasivas fora deste campo.

Ocorre que, com a propagação do termo elisão fiscal (tax avoidance), os limites ao planejamento tributário ficaram um tanto reduzidos. Significa afirmar que enquadram-se no conceito de planejamento tributário somente aquelas operações que vão ao encontro com a “letra” e o “espírito” da lei.

Conforme bem fundamentou Ana Paula Dourado⁹, o planejamento tributário tem sido aceito não só no direito tributário internacional, mas também na União Europeia. Isso porque, é considerado como aquela conduta do sujeito passivo que respeita os objetivos do ordenamento jurídico, bem como atinge o propósito negocial exigido.

Inclusive, a OCDE já se manifestou dizendo que é perfeitamente plausível que o contribuinte utilize diversas ferramentas para diminuir o seu ônus tributário. Todavia, cita como exemplos de planejamento tributário, fatos que são, em muitos casos, opções concedidas pelo legislador¹⁰. Ou seja, aos olhos da OCDE, o objeto do planejamento tributário deve estar em consonância com o posicionamento expresso do legislador.

Vale salientar que existem correntes que criticam a inclusão, no campo do planejamento tributário, das chamadas “opções fiscais”¹¹, as quais são as possibilidades que determinado ordenamento positiva e disponibiliza aos contribuintes, bem como

⁸ Saldanha Sanches versa que “*Os sujeitos passivos das obrigações tributárias e, em especial, as empresas (que desenvolvem uma atividade económica tendente ao lucro) têm direito ao planeamento fiscal. Este direito ao planeamento fiscal é uma consequência das falhas de neutralidade do ordenamento jurídico tributário, sendo ainda mais intenso quando um certo fato tributário tem conexão, com mais de uma ordem jurídica que pode conduzir quer a uma sobre-tributação, quer a uma sub-tributação (lícita)*”. SANCHEZ, J. L. S., Manual de Direito Fiscal. 3 edição. Coimbra Editora: Coimbra, 2007.

⁹ DOURADO, A. P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. Kluwer Law International, 2015

¹⁰ OCDE - International Tax Avoidance and Evasion, Four related studies (OECD, Paris, 1987), p. 11.

¹¹ Nesse sentido GRECO leciona que “Elas estão fora do âmbito do planejamento, pois correspondem a escolhas que o ordenamento positivamente coloca à disposição do contribuinte, abrindo expressamente a possibilidade de escolha. O ordenamento indica dois caminhos e deixa ao contribuinte a escolha de seguir um ou outro, sendo que eventualmente um deles pode ser menos oneroso que o outro.” GRECO, M. A., Planejamento Tributário. Dialética, 3 edição – p. 104, 2011.

garante os efeitos pela própria legislação. Nesse ponto, com todo respeito aos defensores do posicionamento supramencionado, tal corrente não nos parece correta. Ainda que as opções fiscais sejam possibilidades propostas pelo legislador, as escolhas dos contribuintes devem ser pautadas em estudos e análises técnicas que demandam um conhecimento específico - ou seja, é necessário planejar para optar.

Nesse panorama, tem-se que a OCDE aponta que o planejamento tributário deve ser a conduta do contribuinte que, respeitando a “letra” da lei e o “espírito” do ordenamento jurídico aplicável, realiza determinada operação com o objetivo de minorar a sua carga fiscal.

Como será visto, o planejamento tributário tem sua construção muito semelhante a elisão fiscal, inclusive sendo equiparada a esta por muitos estudiosos do direito. Entretanto, levando em consideração a realidade global e tributária, deve ser estabelecida uma divisória entre as condutas que geram efeitos no âmbito do planejamento tributário e aquelas que se enquadram no âmbito da elisão fiscal.

2.3 Elisão Fiscal (*Tax Avoidance*)

Elisão fiscal (do latim *elidere*: eliminar ou suprimir) é o conjunto de actos realizados pelo contribuinte (ou prospecto contribuinte) com o objetivo de minorar ou eliminar a repercussão econômica de eventual obrigação tributária. De um ponto de vista abstracto, a elisão fiscal é um mecanismo realizado de acordo com as normas vigentes no local onde a operação é realizada.

Os posicionamentos atuais a respeito da elisão fiscal, são subdivididos entre: (i) os que, em virtude da operação estar em conformidade com o sistema legal, defendem a sua legitimidade; (ii) aqueles que defendem que sua legitimidade é construída após uma análise de diversos fatores.

Como um dos pilares de sustentação de seu posicionamento, a primeira corrente invoca que o planejamento tributário (elisão fiscal), em um sentido abstracto, tem seus

fundamentos pautados no direito do contribuinte em efetuar uma organização mais favorável ao seu interesse. Brilhantemente, Alberto Xavier diz que tal conduta tem como escopo “evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas através de actos ou conjuntos de actos que visem impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária”.¹²

Entre eles, vale citar o princípio da legalidade, o qual, segundo Canotilho¹⁴, é o acto de vontade social juridicamente mais relevante. Significa dizer que, para esta corrente, os planeamentos tributários realizados em conformidade com as delimitações impostas por lei, devem ser considerados legítimos.

Esse posicionamento também é sustentado com base no princípio da livre iniciativa privada, o qual tem o condão de permitir ao contribuinte optar pela melhor estruturação de suas operações. Ou seja, desde que sejam adotadas “engenharias” lícitas, ele terá sempre a liberdade de organizar suas atividades da maneira que implique o menor ônus operacional e tributário.

E, ainda, além dos princípios acima transcritos, é de grande importância destacar a contribuição do fenómeno conhecido como “caos fiscal”¹⁵. Isso porque, tem-se que a elisão fiscal também pode ser um efeito das obscuridades dos ordenamentos jurídicos tributários, na medida em que, as condutas aqui estudadas, seriam inexistentes caso a realidade fosse diversa.

Saldanha Sanches buscou defender que não seria necessário o planeamento tributário caso o sistema fiscal gozasse de uma sistemática neutra em relação as opções tributárias do sujeito passivo. Ainda, foi firme ao versar que esta não é a realidade atual, de modo que “se uma empresa avançasse para qualquer projecto ambicioso e economicamente complexo sem o estudo prévio das consequências fiscais e sem um

¹² XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 271.

¹⁴ “(1) a lei é o acto da vontade estadual juridicamente mais forte; (2) prevalece ou tem preferência sobre todos os outros actos do Estado, em especial sobre os actos do poder executivo (regulamentos, actos administrativos); (3) detém a posição de topo da tabela da hierarquia das normas, ou seja, desfruta de superioridade sobre todas as outras normas de ordem jurídica, salvo, como é óbvio, as constitucionais” Canotilho, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 721-722.

¹⁵ TIPKE, K.; LANG, J., *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts*” *Steuerrecht: A. System des Steuerrechts*. 1998., p. 65.

esforço de minimização do imposto a pagar, o projeto poderia rapidamente tornar-se inviável”¹⁶

Seguindo essa linha de pensamento, Alfredo Augusto Becker aduz que: “É aspiração naturalíssima e intimamente ligada à vida econômica a de se procurar determinado resultado econômico com a maior economia, isto é, com a menor despesa (e os tributos que incidirão sobre os actos e fatos necessários à obtenção daquele resultado econômico são parcelas que integrarão a despesa).”¹⁸

Com o mesmo enfoque, Alberto Xavier¹⁹ ainda vincula a elisão fiscal a um direito subjetivo defensivo ou direito defensivo à abstenção do contribuinte, proveniente de uma “brecha” legal onde o cidadão pode se mover livremente, ou seja, realizar sua operação da maneira que lhe seja mais favorável.

Por outro lado, a corrente mais crítica, parte do pressuposto de que o fato de as elisões fiscais não estarem violando diretamente qualquer dispositivo legal, não é capaz de legitimá-la, tendo em vista que deve ser feita também, uma análise do “espírito” da lei, situação que é defendida reiteradamente pela OCDE²⁰.

Nessa linha de raciocínio, a considerada fraude à lei fiscal (descompasso entre texto e espírito da norma²¹) é ofensiva aos valores que regulamentam e conferem sentido a determinado ordenamento jurídico-tributário, mesmo não violando expressamente nenhuma norma positivada.

Na opinião do Professor Sérgio Vasques, quando se analisa a elisão fiscal (tax avoidance), deve ficar registrada a sua diferença da fraude fiscal, onde ocorre uma

¹⁶ “Se o sistema fiscal fosse tão claro e ordenado do ponto de vista sistemático que fosse inteiramente neutro em relação as opções fiscais do sujeito passivo, o planeamento fiscal seria desnecessário”. SANCHEZ, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora 3 edição: 2007. P. 158.

¹⁸ BECKER, A. A., *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva. 1963. P. 122-123

¹⁹ XAVIER, A., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 33.

²⁰ O tema é abordado em: OECD, Glossary of Tax Terms, disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E>.

²¹ Sobre o assunto, o Professor Luís Eduardo Schoueri aponta que “No direito privado, pacificou-se o entendimento de que a fraude à lei – descompasso entre texto e espírito – é questão que se resolve pela interpretação e pela analogia, entendendo-se daí desnecessária a previsão de um instituto jurídico próprio: somente se reconhecem os casos de uma situação ser ou não ser alcançada por uma norma.” SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – 4 edição*- São Paulo: Saraiva, 2014. P. 736.

violação direta da lei, com o objetivo de obter uma vantagem indevida (casos em que, por exemplo, o sujeito passivo não declara seus rendimentos). O professor complementa que, na elisão fiscal, ocorre uma fraude aos princípios do sistema, visto que o contribuinte realiza um negócio liminarmente conforme à lei, mas cujos contornos escapam a toda e qualquer racionalidade económica, explicando-se apenas pelo intuito de obviar ao imposto que decorreria do recurso a formas negociais mais comuns.²²

Importante destacar também que, nas situações onde a conduta do sujeito passivo ocorre em conformidade somente com a letra da norma – mas em descompasso com o seu objetivo, é muito comum a utilização do termo abuso tributário²³. Com efeito, nos parece correto afirmar que o abuso tributário e a fraude à lei tributária, podem, em casos específicos, estarem compondo o campo da elisão fiscal.

Tem-se assim que, ao contrário do que defendem as doutrinas anteriormente citadas, nessa linha de pensamento, é inadmissível o argumento de que a legitimidade da operação é decorrência de sua legalidade. Outros fatores devem ser levados em consideração para definir a possibilidade ou não da minoração do ônus tributário em determinadas estruturas ou operações. Nessa linha de pensamento, fica evidente o seu objetivo em valorizar a finalidade da norma, ao invés da “letra” da norma.

Assim, a subjetividade da elisão fiscal faz com que seus limites habitem uma área um tanto cinzenta. O reflexo dessa indefinição conceitual gera efeitos na forma com que deve ser realizada sua análise, visto que, segundo muitos juristas defendem, deve sempre ser ponderada de acordo com princípios dos sistemas jurídicos aplicáveis

²² VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 2015. P. 366/367.

²³ Nesse sentido, Paolo Piantavigna aponta que o abuso tributário é, em princípio, lícito, visto que o benefício fiscal que se pretende é literalmente dentro dos limites normativos, entretanto, não ocorre de acordo com o objeto e propósito das normas. O autor complementa versando que o abuso tributário é um comportamento *Intra legem* (dentro da lei), mas não *secundum legem* (de acordo com a lei): esquemas abusivos são os arranjos que "estimulam os limites (internos)" da minimização de impostos. Em outras palavras, o conceito de abuso constitui o limiar acima e além do qual os contribuintes não podem mais confiar na proteção do princípio internacional da neutralidade fiscal. Quando os contribuintes excedem este limiar, ocorre evasão fiscal. PIANTAVIGNA, P., *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*. World Tax Journal February, 2017, p. 66.

ao caso, para, assim, apontar que existe um ponto onde tal estrutura não pode ser tolerada²⁴.

Nessa linha, o Tribunal de Justiça da União Europeia, no caso C-255 Halifax²⁵, invoca o chamado propósito negocial (*business purpose*) para qualificar se determinado comportamento do contribuinte deve ser considerado como abusivo ou não. Aqui, as ponderações da supramencionada corte apontam que as operações devem ter fundamentos extrafiscais, ou seja, não podem ter como único objetivo uma redução da carga fiscal imposta para sua atividade.

O proposito negocial não é novidade, tendo sua criação surgida em 1935, no julgamento da Suprema Corte americana do caso Gregory v. Helvering 293 U.S 465²⁶. Para as autoridades tributárias, o proposito negocial surge como um forte aliado para combater os chamados “abusos” nos planeamentos tributários. Isso porque, dentro dessa perspectiva, o fato de as operações estarem seguindo a “letra” da lei” acaba sendo irrelevante.

Muito embora as autoridades tributárias tenham sua posição consolidada sobre a relevância das finalidades das normas, tal questão não é totalmente pacífica em cortes de diversas jurisdições, ocasionando, assim, a persistente relevância sobre a discussão acerca da aceitabilidade/limites da elisão tributaria.

Não há dúvidas de que a perda de receitas fiscais deve ser motivo de preocupação para os países, todavia, deve-se entender que tal problema é muito mais profundo do que se tem levado em consideração. A atual “martirização” das elisões fiscais acaba por desviar o foco de outros imbróglis existentes no sistema tributário internacional.

Apesar dos relevantes argumentos invocados pelos doutrinadores e diversos profissionais fiscais, que classificam a elisão fiscal como uma conduta inaceitável, não

²⁴ *Tax planning may reach a point beyond which it cannot be tolerated within a legal system intended to conform to principles of justice.* VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*. Kluwer: 1997. P. 117.

²⁵ (v. acórdão de 21 de Julho de 2005, Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, Colect., p. I-7355, n.º 40). TJUE, 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc e o. v. Commissioners of Customs & Excise*, C-255/2006.

²⁶ Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>. Último acesso em 10/08/2017.

restam dúvidas que, em virtude da enorme falta de coerência dos sistemas fiscais atuais (leia-se legislativo e judicial), a elisão fiscal tem sua base em relevantes fundamentos que podem garantir a sua legitimidade. Especialmente pelo fato de que buscar o “espírito” da lei é algo um tanto complicado e deve ser analisado em conjunto com questões fáticas do caso – como, por exemplo, o propósito comercial da operação. É dizer, a aceitabilidade das elisões fiscais deve ser concebida após uma análise de eventual caso concreto.

2.4 Evasão Fiscal (*Tax Evasion*)

Ao contrário do que acontece com o instituto tratado no tópico supra, a evasão fiscal dota de uma linha de classificação consideravelmente mais uniforme. Isso porque, é oriunda de um comportamento do contribuinte que, seja através de uma ação ou omissão, viola diretamente determinada imposição legal.

Existindo a direta afronta da lei, a evasão fiscal é considerada como fato inaceitável do ponto de vista jurídico. Ocorre que aqui, outras searas do direito também são envolvidas, como por exemplo, a criminal. Portanto, o comportamento evasivo do contribuinte gera consequências que não se limitam a sua responsabilidade tributária.²⁷

Também se faz necessário esclarecer a existência de classificações que entram em conflito com o entendimento acima exposto. Em que pese ser de diminuta quantidade, há aqueles que trazem o conceito de “evasão lícita”²⁸, o qual denota de significado semelhante a elisão fiscal e vem, conseqüentemente, afastar qualquer violação a determinado dispositivo legal, bem como sanção na esfera criminal do contribuinte.

Levando em consideração os estudos levantados até o momento, com todo respeito ao citado termo, não julgamos ser adequada sua classificação terminológica.

²⁷ MERKS, P., *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax planning*, INTERTAX, Vol. 34 - Kluwer Law International, 2006.

²⁸ XAVIER, Alberto. A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indireto em direito fiscal, Forense, p. 236-253; DÓRIA, A. R. S., *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados. 1971.

Especialmente pelo fato de gerar uma notória contradição sobre conceitos já sedimentados no direito, quais sejam de “evasão” e “lícita”. Assim, as operações que diminuem ou afastam a responsabilidade tributária do contribuinte e não violam qualquer dispositivo legal, devem estar no âmbito de classificação da elisão fiscal/planeamento tributário.

Aqui, pode-se tranquilamente apontar que a evasão fiscal produz efeitos enquadrados como fraude fiscal (situação diversa de fraude à lei fiscal, tratada no subcapítulo anterior), onde extrai-se de determinado comportamento uma violação direta da lei.

Saldanha Sanchez classifica que a fraude fiscal é aquela figura decorrente de violação de eventual norma que atribui deveres declarativos ao sujeito passivo. Acrescenta que, na fraude fiscal, temos uma violação direta de um dever de cooperação (a empresa tem rendimentos e não os declara), o que redundará em um resultado não desejado pelo ordenamento jurídico-tributário, por ser contrário a uma distribuição justa dos encargos tributários (aquela empresa vai pagar menos imposto do que o devido) – há uma violação de uma norma perceptiva ou proibitiva.²⁹

Deste modo, salvo algumas divergências terminológicas, temos uma construção mais coerente e pacífica dos caminhos e efeitos da evasão tributária.

2.5 Planeamento Tributário x Elisão Fiscal x Evasão Fiscal

Feitas tais considerações, a distinção entre os termos estudados ocorre, no caso da evasão fiscal, em virtude da ilegalidade da operação e, quanto ao planeamento tributário e elisão fiscal, refere-se à legitimidade/aceitabilidade tributária da operação, onde, conforme explicado, deve ser realizada caso a caso.

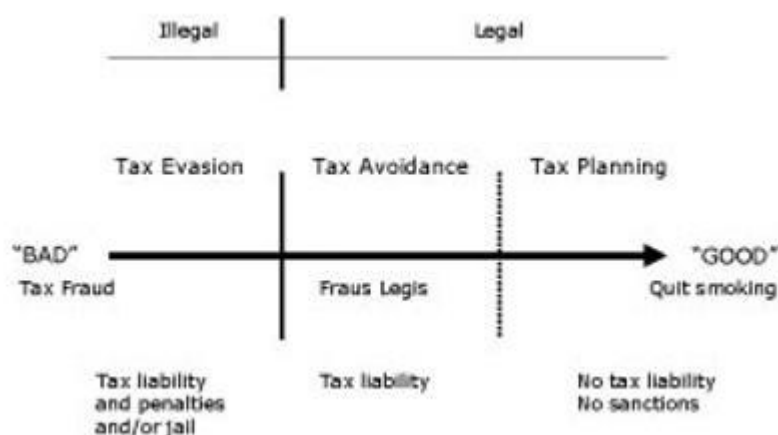
Evidente que não é uma tarefa simples delimitar as condutas realizadas pelos contribuintes, especialmente em virtude dos variáveis entendimentos existentes hoje em

²⁹ Sanchez, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora 3 edição: 2007. P. 154.

dia. O que não pode ser esquecido são os direitos e os fundamentos que legitimam as condutas dos contribuintes aqui analisadas.

Ainda que nos pareça mais coerente entender que o planejamento tributário e elisão fiscal são conceitos que apontam para o mesmo objeto (condutas aceitáveis), fica consignado que nem sempre essa deverá ser a realidade. Dentro deste contexto, nos parece importante, também, salientar que a elisão fiscal, em sentido diverso, também não deverá ser considerada, em todos os casos, inaceitável - ainda que as autoridades tributárias não se posicionem neste sentido. É dizer, havendo conflito de posicionamentos entre os aplicadores do direito (contribuinte x autoridades fiscais), caberá aos julgadores competentes definir a aceitabilidade, ou não, da conduta aqui debatida.

Seguindo essa linha de raciocínio, e com todo respeito, vale criticar posicionamentos que, preliminarmente, já apontam que a elisão fiscal (*tax avoidance*) deve ser compreendida como inaceitável, conforme aponta a seguinte ilustração³⁰:



Em que pese tais considerações, nos parece que, em sentido diverso ao nosso posicionamento, a OCDE compreende que a elisão fiscal é uma conduta que vai de encontro com os posicionamentos das autoridades tributárias e dos objetivos da norma

³⁰ MERKS, P., *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax planning*, INTERTAX, Vol. 34 - Kluwer Law International, 2006.

aplicável ao caso concreto, visto que o comportamento do contribuinte é *intra legem* (dentro da lei), mas não é *secundum legem* (de acordo com a lei).

Tal discussão já não é notada na evasão fiscal. Isso porque, a mesma já tem seu conceito e objeto pacificado, ou seja, trata-se daquelas condutas ilegais que proporcionam uma diminuição da carga tributária de determinada operação.

Portanto, tem-se que uma definição das condutas dos contribuintes é de grande valia para identificar o correto enquadramento do termo “planeamento tributário agressivo”. Todavia, não se deve perder de vista que tal discussão é apenas o engate para buscar uma coerência sobre os seus objetos, ou seja, consignar que determinada palavra corresponda a determinado objeto.

3 O Planeamento Tributário Agressivo: conceito e análise crítica do possível paradoxo de sua terminologia

3.1 Breves Apontamentos:

Conforme exposto anteriormente, o planeamento tributário agressivo tem, em virtude especialmente das iniciativas de combate ao BEPS, composto as pautas de discussões tributárias, sejam elas globais ou internas.

Dentro do novo contexto imposto pela OCDE, têm ficado muito evidentes as consequências, aos contribuintes, em realizar um planeamento tributário agressivo. Ocorre que, de igual evidência, não está amparado o alcance - e significado – deste, relativamente, novo termo.

É possível, dentro de um âmbito americano-europeu, afirmar que as legislações e jurisprudências tributárias ainda são escassas quando o assunto envolve a conduta do contribuinte aqui estudada. Fato este que tem instigado alguns questionamentos pelos doutrinadores, tais como a novidade do termo “planeamento tributário agressivo” em relação aos termos corriqueiramente aplicados no direito fiscal – planeamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal – ou, de igual importância, se estamos falando de um conceito jurídico ou meramente fiscal³¹.

Por exemplo, tem sido muito questionado se o planeamento tributário agressivo é um sinônimo de elisão fiscal³², ou uma nova categoria localizada entre esta e o mero

³¹ Nesse sentido ANA PAULA DOURADO traz que “*In the context of the BEPS initiative, aggressive tax planning has been broadly used in several OECD and EU soft law instruments and goes much further than stipulating information duties in the case of tax planning schemes. However, it is not clear what new features aggressive tax planning does bring to the settled legal concepts of tax avoidance and tax evasion, and whether it is a legal or merely a tax policy concept. In order to find the legal meaning (if any) of aggressive tax planning in the BEPS initiative, some of the recommendations put forward in BEPS actions 2 and 6 and in the EC Recommendation C-(2012) 8806 of 12 December 2012 on Aggressive Tax Planning (hereinafter, the EC Recommendation on ATP) are going to be analysed and compared*”. DOURADO, A. P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. Kluwer Law International, 2015.

³² FREEDMAN, J., LOOMER, G. and VELLA, J., *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches* British Tax Review 74, 75, 2009. P. 74, 75.

planeamento tributário³³. Assim, as suas peculiaridades podem implicar diretamente na incorporação da ação 12 do BEPS nos direitos internos. Com efeito, e conforme bem será mostrado neste capítulo, o planeamento tributário agressivo vem a qualificar as condutas internacionais dos contribuintes, afastando, por consequência, a aplicação da ação 12 do BEPS para os planeamentos tributários internos.

A obscuridade supramencionada traz, especialmente aos sujeitos passivos das relações jurídico-tributária (ou eventuais), uma enorme insegurança no momento (e quando exigido) em que suas operações necessitam ser qualificadas. Ou seja, no momento de aplicação da ação 12 do BEPS, como poderia o contribuinte saber se sua operação é classificada como um planeamento tributário agressivo e, por consequência, ter que apresentar os devidos detalhes às administrações tributárias?

3.2 Análise do termo “Planeamento Tributário Agressivo”:

Ao contrário dos termos conceituados no capítulo anterior, o planeamento tributário agressivo encontra-se, relativamente, desamparado de estudos mais específicos. É intuitivo, em um primeiro momento, que tal conduta possa ser caracterizada como algo inaceitável do ponto de vista fiscal, na medida em que, especialmente em textos da OCDE, é comum que a expressão “combate ao planeamento tributário agressivo” esteja presente³⁴.

Esta fundamentação usualmente utilizada pela OCDE, ainda que de importante relevância, não se satisfaz por completa. Pelo menos, não parece aceitável utilizar termos já aplicados e consagrados no direito fiscal de forma incoerente aos seus conceitos. Ou seja, qual a lógica em utilizar uma conduta classificada como aceitável—

³³ Nesse sentido: “*AGGRESSIVE TAX PLANNING: A NEW CATEGORY HALFWAY BETWEEN TAX AVOIDANCE AND LEGITIMATE TAX PLANNING?*”. CARRERO, J. M. C.; & SEARA, A. Q. *The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*. Kluwer Law International, 2016.

³⁴ OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. - p. 6

planeamento tributário - em junção a um adjetivo de significado subjetivo – agressivo - e, sem uma plausível razoabilidade, considerar essa conduta inaceitável, ou em um primeiro momento, “suspeita”?

Aqui nasce o criticado paradoxo conceitual de seu termo. Coerência não assiste a OCDE quando aponta que uma conduta lícita – e aceitável – pode ter seus efeitos questionados pelas autoridades fiscais.

Pois bem, para chegar em um conceito coerente e aceitável, vale retomar uma importante questão já abordada nesse trabalho: o planeamento tributário.

Em que pese, doutrinariamente falando, não ser pacífica a diferença entre elisão fiscal e planeamento tributário, a OCDE parte de um pressuposto onde estas respectivas condutas são distintas. Apesar de sintetizado que o planeamento tributário é aquela conduta do contribuinte que é decorrência, inclusive, de direitos e princípios que lhe são aplicáveis, para a OCDE, esta conduta deve ser aquela realizada em plena consonância com a legislação e o posicionamento das administrações tributárias – os quais não são positivados e podem ser alterados discricionariamente.

Pois bem, ficando consignado o conceito de planeamento tributário para a OCDE, o próximo passo, obviamente, é identificar o possível alcance do termo “agressivo”.

Se realizarmos uma extração simples da palavra, ou seja, isolarmos o conceito e buscarmos um significado para tal, o resultado será algo que não é visto com “bons olhos”. Do dicionário Aurélio³⁵, temos que o significado de “agressivo” é determinada conduta que “envolve agressão” ou “que tem tendência para atacar ou provocar”. Também é aquilo classificado como “uma tendência em agir ou responder de forma violenta. O termo está relacionado com o conceito de acometividade, isto é, a propensão para acometer, atacar e criar confusão”³⁶.

³⁵ Disponível em: <https://dicionariodoaurelio.com/agressivo>. Última consulta em 20/11/2017.

³⁶ Conceito de agressividade - O que é, Definição e Significado <http://conceito.de/agressividade#ixzz4freKWqWo>. Última consulta em 20/11/2017.

Por outro lado, tem sido muito comum que o termo seja associado a determinada atitude louvável, desafiadora, ousada ou até mesmo opositora ao termo relativo a timidez³⁷. Vale dizer que “é usada esta palavra para fazer referência à determinação, ao espírito empreendedor e à decisão de dar seguimento a algo e enfrentar as dificuldades.”³⁸

Isso faz com que, inicialmente, o referido termo aponte para significados que não caminham na mesma direção. Ou seja, em alguns casos, uma conduta agressiva pode ser interpretada como ofensiva ou desrespeitosa a determinado valor ou fato ou ser vista como, por muitos, algo relativo a uma atitude extremamente positiva.

Ocorre que, no campo profissional, as atitudes ou actos agressivos, têm, cada vez mais, ocupado um ponto enquadrado como positivo, visto que reproduzem operações ou iniciativas arrojadas³⁹. No direito societário norte-americano, mais especificamente no mercado de capitais, as ordens agressivas (*aggressive order*) e ofertas agressivas (*aggressive offer*) são aquelas consideradas ousadas/arrojadas, que, inclusive, trazem benefícios para as negociações – como, por exemplo, a celeridade em que os pedidos são negociados⁴⁰ ou possibilitar a celebração de acordos mais vantajosos⁴¹.

³⁷ Disponível em: <http://www.dictionary.com/browse/aggressive>

³⁸ Conceito de agressividade - O que é, Definição e Significado <http://conceito.de/agressividade#ixzz4freKWqWo>. Última consulta em 20/11/2017.

³⁹ No Marketing, por exemplo, tem-se que a conduta agressiva é considerada aquela onde o investimento financeiro é muito alto e, conseqüentemente, via de regra, é de boa qualidade e traz interessantes retornos. Em outras palavras enquadra-se no “marketing agressivo quando uma empresa resolve investir pesado na promoção e publicidade dos seus produtos, colocando assim uma grande verba à disposição dessa visibilidade maior e assim concretizar ainda mais a vendas (...)” Disponível em: <http://www.mestredomarketing.com/o-que-e-o-marketing-agressivo/>. Última consulta em 02/11/2017.

⁴⁰ Nesse sentido “*An aggressive stock market order is one that removes liquidity posted to the books. Usually an aggressive order crosses the Bid– Ask spread. In other words an aggressive buy order will be priced on the offer or higher, and an aggressive sell order will be priced on the bid or lower. (...) Clearly the benefits of an aggressive order are the speed and certainty at which the order transacts. The drawback is that the trader will give up a price spread in order to pay for the transaction certainty.*” MAJOR, D. Aggressive Stock Market Order. Disponível em: <http://www.howwetrade.com/aggressive-stock-market-order/>

⁴¹ Conforme estudos realizados “*Many negotiators fear that an aggressive first offer will scare or annoy the other side and perhaps even cause him to walk away in disgust. However, research shows that this fear is typically exaggerated. In fact, most negotiators make first offers that are not aggressive enough. An aggressive first offer can work in your favor for several reasons. Take the perspective of the seller: more extreme first offers lead to higher final settlements. For example, higher listing prices lead to higher final sale prices in real estate transactions because, as we've seen, high-anchor offers lead buyers to focus on a negotiated item's positive attributes. In addition, an aggressive first offer allows you to offer*

É dizer, a terminologia “planeamento tributário agressivo” deveria fazer referência a determinada conduta do contribuinte que estivesse habitando o campo divisório do “planeamento tributário” e da “elisão fiscal”. O seu objeto, nessa hipótese, deveria ser, preliminarmente, aceitável e não condenável.

Entretanto, conforme será melhor demonstrado, a realidade é bem distante.

3.3 O adequado tratamento do planeamento tributário agressivo: perspectivas conceituais no direito comparado e nas manifestações da OCDE

Ao analisar as tendências conceituais sobre o planeamento tributário agressivo, fica evidente que a lógica semântica e adequada não vem sendo respeitada. Com efeito, e levando em consideração as fundamentações expostas ao longo deste trabalho, o planeamento tributário agressivo difere da elisão fiscal e da evasão fiscal. Isso porque, por ser uma ramificação do planeamento tributário – em nossa opinião, é um comportamento *intra legem* (dentro da lei) e *secundum legem* (de acordo com a lei). Entretanto, a sua peculiaridade em relação aos demais planeamentos tributários é o seu caráter *inter leges* (entre as leis), visto que as lacunas legais é que são exploradas. Com vigor, Paolo Piantavigna⁴² pontua que, em verdade, os planeamentos tributários agressivos não ultrapassam os limites fixados pelas regras, mas sim, transitam entre estas.

Ao mesmo tempo, nos parece coerente afirmar que, de acordo com o adequado tratamento do planeamento tributário agressivo acima exposto, seu enquadramento ocorre somente nos planeamentos tributários internacionais, onde duas ou mais legislações nacionais são aplicadas. É dizer, inexistem fundamentos para invocar a ação 12 do BEPS para criar obrigações acessórias em planeamentos tributários nacionais.

concessions and still reach an agreement that's much better than your alternatives.” GALINSKI, A. D. When to Make the First Offer in Negotiations. Harvard Business School: 2004. Disponível em: <https://hbswk.hbs.edu/archive/when-to-make-the-first-offer-in-negotiations>

⁴² PIANTAVIGNA, P., *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*. World Tax Journal February, 2017, p. 66.

No entanto, a realidade é bem diferente.

Antes que as ações ao combate do BEPS fossem propagadas, já não era raro encontrar posicionamentos, de algumas administrações tributárias ou em legislações nacionais, com um tratamento completamente inadequado e confuso do planeamento tributário agressivo.

Em Portugal, o termo “planeamento tributário agressivo” é observado no Decreto-Lei 29/2008, o qual foi criado com objetivos semelhantes ao da ação 12 do BEPS. Em sua parte introdutória, o termo aqui estudado é entendido como uma conduta abusiva do sujeito passivo, conforme nos parece evidente após breve análise do seguinte trecho: “o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido por estes intermediários fiscais, gera efeitos desfavoráveis muito significativos, pois corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal.”⁴³

Na Austrália, de acordo com o *Australian Taxation Office (ACTO)*⁴⁴, o planeamento tributário agressivo deve ser compreendido como aquela conduta que ultrapassa a intenção política da lei, englobando abordagens deliberadas com o propósito de não pagar tributos.

Nesse mesmo sentido, denota-se que em Israel o planeamento tributário agressivo é enquadrado nos casos em que se deparava com uma elisão da responsabilidade tributária sem qualquer propósito negocial, onde era obedecida a letra da lei e não o “espírito da lei” e, conseqüentemente, considerada uma conduta desaprovada pelas autoridades tributárias⁴⁵.

⁴³ Decreto-Lei 29/2008. Trecho retirado das notas introdutórias. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf

⁴⁴ JOSEPH, A., *Aggressive Tax Planning and Tax Risk Management*, 18 Derivs. & Fin. Instrums., Journals IBFD, 2016. P. 2.

⁴⁵ Nesse sentido: “*What is aggressive tax planning: (...) The report defines this as tax planning satisfying most of the following: (i) The primary aim behind an action forming part of such planning is the avoidance of tax liability, rather than any commercial aim. (ii) The tax planning in question, while it may rely on, and be consistent with the strict letter of the law, is nonetheless inconsistent with the intention*”

Na Itália, a respectiva conduta é considerada como um dos alvos de seu poder legislativo, o qual, em conjunto com a Comissão da União Europeia, estavam implementando ferramentas para combatê-lo ao lado da fraude fiscal, evasão fiscal e os paraísos fiscais⁴⁶.

Ora, tranquilamente é possível notar uma grande confusão de diversos países ao adotar o termo “planeamento tributário agressivo”. A uma, porque equiparam, equivocadamente, o PTA com outros institutos do direito tributário – como a elisão fiscal e evasão fiscal. A duas, porque não restringem o PTA as operações internacionais. É importante que se diga com todas as letras: não se sustenta o argumento de que operações puramente nacionais compõem o campo do planeamento tributário agressivo.

De outro giro, quando se trata da OCDE, é possível identificar a sua imprecisão ao tratar dos objetivos da Ação 12 do combate ao BEPS, tendo em vista que o termo “planeamento tributário agressivo” não é bem delineado pela entidade⁴⁷.

Conforme bem destacado por Sérgio André Rocha⁴⁸, em 2008, a OCDE⁴⁹ trouxe uma breve elucidação sobre a conduta ora estudada, apontando que as preocupações das autoridades tributárias consistem em dois segmentos: (i) operações que são sustentáveis do ponto de vista legal, mas imprevisíveis do ponto de vista fiscal, visto que a legislação pode – sem qualquer certeza - ser utilizada de forma inapropriada; (ii) aquelas operações favoráveis ao contribuinte que, sem informa-las as autoridades fiscais, acabam por gerar incertezas ou riscos relacionados a sua regularidade fiscal, na medida em que a sua atuação ocorre em algumas áreas controversas.

A abordagem acima apontada merece fortes críticas. Inicialmente, parece compreensível aduzir que a OCDE não busca delimitar o conceito de planeamento

of the legislature or with the purpose of the legislation. (iii) The tax planning in question is unlikely to have gained the tax authority's approval, had it known about it. Israeli Legislation on Aggressive Tax Planning.” DOVER, S.; EYAL, L.; KAPLAN, A. - Israeli legislation on aggressive tax planning. *Trusts & Trustees*, Volume 13, Issue 3, 1 March 2007, Pages 96–98.

⁴⁶ VALENTE, P.; VICENTI, F., *FEATURED PERSPECTIVES: Italy's Measures Against Tax Evasion and Aggressive Tax Planning*. Tax Analysis, 2013.

⁴⁷ Sobre esse tema, ler LAGUNA, F. D. M., *Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation*, 9 *World Tax J.* (2017), Journals IBFD.. P. 232-233.

⁴⁹ OECD (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. OECD, Paris, p. 87. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Consulta realizada em 20 de fevereiro de 2017.

tributário agressivo e, muito menos, procura qualificar ou delimitar um escopo para as condutas que estão sendo combatidas. O que pode ser notado é sua enorme preocupação com a incerteza dos efeitos de algumas operações realizadas de acordo com determinadas normas.

Ora, independentemente do ordenamento jurídico aplicável, é de grande dificuldade delimitar os efeitos de qualquer norma, especialmente pela subjetividade dos termos e interpretações jurídicas existentes. Sobrecarregar os contribuintes pela imprevisibilidade de algumas normas fiscais é, com todo respeito à entidade, desprezar um dos grandes problemas que atinge a seara jurídico-tributária, qual seja: a fragilidade dos ordenamentos jurídicos.

No relatório final de 2015⁵⁰, é mencionado que o principal objetivo da respectiva ação é fornecer, as autoridades fiscais, informações precoces de “potenciais” planejamentos tributários agressivos ou abusivos. Isso sugere que a incerteza perante os efeitos de determinadas condutas dos contribuintes ainda é o foco de atenção da OCDE. Não há como divergir de que a insegurança aumenta consideravelmente se, não somente houver uma tentativa de inibir eventuais operações indesejáveis, mas também, for criada uma obrigação acessória aos contribuintes que “potencialmente” possam vir a realizar tal conduta.

Em outra ocasião⁵¹, a OCDE afirma que a preocupação ao combate do BEPS não é a baixa tributação ou a não tributação de determinadas operações. Ou seja, a

⁵⁰ Nesse sentido: “*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 changes*”. OECD (2015), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⁵¹ Nesse sentido: “*Over time, the current rules have also revealed weaknesses that create opportunities for BEPS. BEPS relates chiefly to instances where the interaction of different tax rules leads to double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place. No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it. In other words, what creates tax policy concerns is that, due to gaps in the interaction of different tax systems, and in some cases because of the application of bilateral tax treaties, income from cross-border activities may go untaxed anywhere,*

organização aduz que a minoração da carga fiscal torna-se preocupante quando envolve operações que segregam artificialmente as tributações dos contribuintes.

Significa dizer que nesse caso, por associação, a OCDE está enquadrando o planeamento tributário agressivo no rol das condutas dos contribuintes que diminuem a carga tributária através de operações artificiais. Nessa hipótese, deve ser consignado que o planeamento tributário agressivo é algo que extrapola os limites de aceitabilidade.

Muito diferente do que apontado anteriormente, com estas informações o planeamento tributário agressivo contém um conceito relativamente mais específico. Todavia, ao fazer menção às operações artificiais, temos aqui um direcionamento para o campo da elisão fiscal quando abusiva, onde denota-se o enquadramento de algumas operações que são legais, mas sem propósito negocial algum – nesse caso em razão de eventual organização artificial.

Por essa razão, é muito comum encontrar doutrinadores⁵² que classificam a elisão fiscal – quando abusiva - e o planeamento tributário agressivo como sinônimos. Com efeito, o “planeamento tributário agressivo” teve sua origem nos Estados Unidos⁵³, onde, naquela época, seu propósito era identificar as operações que vão de encontro com os objetivos das legislações tributárias ou contra o “espírito” da lei.

Essa percepção fica mais forte e sustentável quando observamos os apontamentos da OCDE no *report on cooperative tax compliance*⁵⁴, onde, em que pese não estar mencionado explicitamente o conceito aqui estudado, é consignado que os sujeitos passivos devem cumprir tanto com a letra como o espírito das leis e, não menos importante, com as regulamentações fiscais dos países em que operam.

or be only unduly lowly taxed”. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> - p. 10.

⁵² FREEDMAN, J., LOOMER, G. and VELLA, J., *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches*, British Tax Review, 2009, P. 74, 75.

⁵³ MULLIGAN, E.; *The Risk Management: Evidence from the US*, 6 Brit. Tax Rev. 681, 2009, nota de rodapé no. 4.

⁵⁴ OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Paris, 2013.

Isso significa que, do ponto de vista da OCDE, os objetivos das normas tributárias – muitas vezes desconhecidos por completo pelos próprios legisladores - devem ser interpretados e ponderados pelos contribuintes. Alguns juristas⁵⁵ criticam fortemente essa tendência em razão da dificuldade - e subjetividade - em encontrar o ponto implícito onde a legislação delimita a aceitabilidade, ou não, das operações realizadas pelos sujeitos passivos.

É notória a complexidade de compilar objetivamente todos os aspectos – e consequências - pretendidos com a edição de eventual norma fiscal. O que não pode ocorrer é uma transferência de responsabilidades e, conseqüentemente, uma inversão das obrigações em relação as interpretações tributárias.

Não se deve perder de vista que discussão parcialmente semelhante ocorreu com a implementação das normas gerais anti abuso⁵⁶, onde o legislador outorga poderes, um tanto questionáveis, às administrações tributárias. Mais especificamente, estas têm a faculdade de desconsiderar, para efeitos fiscais, as operações realizadas pelos contribuintes em que não são respeitados os objetivos dos ordenamentos jurídicos tributários.

Este, consideravelmente recente, aumento dos poderes das administrações tributárias gerou grandes discussões e incertezas. Uma delas foi o fato de possíveis violações de alguns direitos dos contribuintes, como o princípio da autonomia privada e o princípio da legalidade tributária.

O reflexo disso foi uma considerável insegurança na aplicação das respectivas normas. Em Portugal, por exemplo, tal norma foi implementada no ano de 1999, com a introdução do art. 32-A no Código de Procedimento Tributário. Todavia, denota-se que

⁵⁵ F. Correia & R. Reibel, *Change of Climate in Taxation: Are You Prepared for Extended Responsibilities?*, 54(6) Eur. Taxn 271 (2014).

⁵⁶ Conforme bem expõe Sérgio Vasques “A introdução de cláusulas anti-abuso nos ordenamentos tributários modernos é uma tendência que traz nova acuidade às questões da interpretação da interpretação e aplicação da lei fiscal. A razão de ser das cláusulas anti-abuso está em prevenir que a lei fiscal seja defraudada através da manipulação das formas jurídicas pelos contribuintes. O que aqui está em causa não é a pura e simples fraude fiscal, em que se produz uma violação directa da lei com vista à obtenção indevida de uma vantagem – como ocorre exemplarmente com a ocultação de rendimentos – mas antes uma fraude aos princípios do sistema, em que o contribuinte realiza um negócio liminarmente conforme à lei mas cujos contornos escapam a toda e qualquer racionalidade econômica (...)” VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 2015. P. 366-367.

sua aplicação foi notada somente no ano de 2011, em acórdão proferido pelo Tribunal Administrativo⁵⁷.

Voltando ao escopo do capítulo, é perceptível que a OCDE faz menções inadequadas ao conceito de planejamento tributário agressivo, dando margem para um aumento na insegurança jurídica dos contribuintes e, possivelmente, dificultando uma coerente aplicação da ação 12 do BEPS entre os ordenamentos jurídicos que pretende atingir.

Ainda, é importante salientar que a Comissão da União Europeia traz um conceito um tanto mais objetivo em relação ao planejamento tributário agressivo. Em suas recomendações no ano de 2012, é ressaltado que as estruturas dos planejamentos tributários estão cada vez mais sofisticadas, visto que as leis estão sendo utilizadas para gerar uma minoração da responsabilidade fiscal para os contribuintes. Para a entidade, o planejamento tributário agressivo deve ser considerado aquela conduta, do contribuinte, que consiste em aproveitar as lacunas de um sistema tributário ou desajustes entre dois ou mais sistemas tributários com o objetivo de reduzir a sua carga tributária. Afirmando que o planejamento tributário agressivo não possui diversas formas, visto que suas consequências incluem duplas deduções (situações onde o mesmo custo é deduzido no estado de origem e residência, por exemplo) e a dupla não tributação (situações onde a renda que não é tributada no estado de origem é isenta no estado de residência, por exemplo)⁵⁹. Tal posicionamento vai ao encontro com o que nos parece ser correto, conforme explicado no início deste subcapítulo.

Importante trazer a opinião de CARRERO e SEARA⁶⁰, os quais compreendem que o termo “planeamento tributário agressivo” (lançado pela OCDE na era BEPS) não tem como propósito trazer uma regra de interpretação teleológica das linguagens adotadas pelos Estados, mas sim, deve ser compreendido como um princípio orientador

⁵⁷ Acórdão n.º 4255/2010.

⁵⁹ European Commission Recommendation of 6 Dec. 2012 - Aggressive Tax Planning C (2012) 8806 Final at 2.

⁶⁰ Para uma análise mais completa da conclusão, ler: AGGRESSIVE TAX PLANNING: A NEW CATEGORY HALFWAY BETWEEN TAX AVOIDANCE AND LEGITIMATE TAX PLANNING?. CARRERO, J. M. C. e SEARA, A. Q. - *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*. Kluwer Law International, 2016, P. 209-212.

de como o novo sistema fiscal deverá ser construído. Os autores ainda complementam que o termo “planeamento tributário agressivo” não deve ser entendido como um novo conceito para combater condutas abusivas dos contribuintes e, conseqüentemente, não pode enquadrado aos casos de "evasão fiscal” ou “abuso de direito”.

Em que pesem as divergências existentes, tal fato deixa uma forte probabilidade de que os países membros da União Europeia adotem o conceito e alcance do planeamento tributário agressivo nos termos acima expostos.

O que se percebe nos decorrentes posicionamentos da OCDE é uma grande incoerência no momento de conceituar e definir os efeitos do planeamento tributário agressivo, pairando no ar uma considerável insegurança em relação as condutas combatidas pela organização.

3.4 Conclusão preliminar

Apesar desse contexto conturbado, nos parece plausível, dentro das informações apresentadas, defender uma possível qualificação das condutas enquadradas no “planeamento tributário agressivo”.

Com efeito, levando em consideração as fundamentações expostas no subcapítulo 3.3, compreendemos que os planeamentos tributários agressivos não ultrapassam os limites fixados pelas regras, mas sim, transitam entre estas. Ou seja, é um comportamento *intra legem* (dentro da lei) e *secundum legem* (de acordo com a lei). Entretanto, a sua peculiaridade em relação aos demais planeamentos tributários é o seu caráter *inter leges* (entre as leis), visto que as lacunas legais é que são exploradas nos âmbitos das operações internacionais.

Nesse aspecto, vislumbra-se que a sensibilidade do planeamento tributário agressivo reside no fato de que a conduta do contribuinte é lícita – e aceitável - em ambos os ordenamentos jurídicos considerados. Todavia, por transitarem entre lacunas legais, acabam por gerar, por exemplo, uma “dupla não tributação”.

4 Ação 12 do BEPS: a incoerência do Termo “Planeamento Tributário Agressivo” e o possível conflito com os direitos fundamentais dos contribuintes.

4.1 Breves apontamentos:

Para aferir as possíveis incompatibilidades do “planeamento tributário agressivo”, nos parece de grande importância trazer alguns dos principais direitos dos contribuintes, os quais permitirão evidenciar os possíveis conflitos gerados pelo termo aqui criticado.

As relações jurídicas tributárias entre os contribuintes e o Estado – atuando como ente tributante – são historicamente marcadas com incontáveis conflitos. A intromissão do Estado na esfera patrimonial dos sujeitos passivos não trouxe alternativa senão a criação de diversos direitos e deveres fundamentais aos contribuintes.

As incoerências do termo “planeamento tributário agressivo”, presente na ação 12 do BEPS, podem ocasionar graves dificuldades no momento em que forem – ou tentarem ser – introduzidas nos ordenamentos jurídicos dos Estados, especialmente se estiverem em desencontro com princípios fundamentais dos contribuintes. Nesse sentido, SALDANHA SANCHES afirma que as alterações legislativas editadas por pressões contraditórias, como é o caso da proposta aqui estudada, geram problemas no sistema fiscal, na medida em que as normas jurídicas-tributárias acabam por ser influenciadas por pressões não coerentes, “que começam por obrigar à alteração de certos sub-setores do ordenamento jurídico fiscal e, conseqüentemente, criam problemas de congruência dentro do sistema fiscal concebido como um todo”.⁶¹

Em razão do escopo do trabalho, nos cabe aqui abordar os principais direitos dos contribuintes que deverão ser observados no momento da implementação e aplicação da Ação 12 do BEPS e que, em razão de sua imprecisão ao delinear as condutas a serem combatidas, poderão ser fatores primordiais para travar as respectivas alterações normativas nos ordenamentos jurídicos que desejam influenciar.

⁶¹ Sanchez, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora 3 edição: 2007. P. 177 – 178.

4.2 O princípio da segurança jurídica

Partindo do pressuposto de que os princípios são normas com alto poder axiológico e reflexo do ambiente sociocultural das sociedades, sua caracterização como fonte do direito não pode ser questionada. Nesse passo, as normas de estrutura e de comportamento estão rigidamente ligadas aos princípios norteadores dos ordenamentos jurídicos, os quais as fundamentam e limitam sua aplicabilidade.

Conforme bem leciona SÉRGIO VASQUES⁶², a repentina evolução dos mercados tem forçado os legisladores a alterarem constantemente as normas fiscais, especialmente no tocante ao combate da evasão fiscal. Este fato, aliado a falta de capacidade técnica dos responsáveis por elaborar os dispositivos legais, ocasiona uma relevante inconstância nos ordenamentos jurídicos tributários. A consequência desse imbróglio é a insegurança jurídica nas relações entre os contribuintes e o Estado.

Tal fato é de grande preocupação, visto que a segurança jurídica é um dos pilares do direito, cabendo a seus legisladores e aplicadores preservá-la. Nesse aspecto, já no direito fiscal interno ou internacional, o contribuinte goza de diversos mecanismos que têm o escopo de garantir a tão almejada segurança.

O princípio aqui abordado, ainda que radicado no art. 2º da Constituição da República de Portugal⁶³, nem sempre está expresso nos ordenamentos jurídicos⁶⁴, todavia, é tranquilamente identificado em análises sistemáticas das normas, como é o caso do Brasil.

⁶² VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 2015. P. 339.

⁶³ Artigo 2.º - Estado de direito democrático A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa. Constituição da República de Portugal, disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>

⁶⁴ “Por vezes, esses princípios são expressos pelo próprio legislador. Em matéria tributária, a Constituição Federal apresenta os princípios gerais, a partir do art. 145. Outras vezes, os princípios não são expressos, mas decorrem de uma leitura atenta dos textos legais. Por exemplo, o princípio da segurança jurídica não se encontra expresso em texto algum, mas, quando se estuda o tema da prescrição e decadência, vale-se daquele princípio para explicar a razão por que um tributo, embora devido, pode se tornar inexigível com o passar do tempo.” SHOEURI, Luís Eduardo. *Direito Tributário – 4 edição*- São Paulo: Saraiva, 2014. P. 281.

Para garantir uma efetiva segurança jurídica, alguns pontos são de primordial relevância.

A título de exemplo, autores como HUMBERTO ÁVILA⁶⁵, defendem que o princípio aqui estudado pontua “o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade do Poder Público” de onde é demandada “uma certa medida de compreensibilidade, clareza, calculabilidade, e controlabilidade contedísticas para os destinatários da regulação”

A previsibilidade e calculabilidade das normas devem ser preponderantes no momento de sua aplicação e elaboração. Sendo as normas fiscais responsáveis por direcionar os comportamentos dos contribuintes, seja através de cooperação ou prestação pecuniária, a sua estabilidade deve ser primordial para que as decisões econômicas possam ser planejadas e executadas⁶⁶. Isso significa que os textos normativos não podem carecer de um mínimo de determinabilidade e, esse imbróglio, pode ser causado tranquilamente pela imprecisão de seus termos.

J. J. CANOTILHO⁶⁷, brilhantemente nos ensina que “A segurança jurídica postula o princípio da precisão ou determinabilidade dos actos normativos, ou seja, a conformação material e formal dos actos normativos em termos linguisticamente claros, compreensíveis e não contraditórios”.

Em paralelo, tem-se a certeza do direito, a qual, como bem expõe PAULO DE BARROS DE CARVALHO⁶⁸, defende “a necessidade premente da segurança do indivíduo” e complementa que “o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a convivência social organizada.”.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. Editora Saraiva: São Paulo. P. 295/297

⁶⁶ “ As decisões econômicas vão, por isso, depender do grau de relativa estabilidade que os princípios sobre a produção de normas fiscais e os princípios constitucionais sobre a liberdade de conformação do legislador ordinário conferem ao sistema fiscal, uma vez que estes constituem um limite implícito, inserido no ordenamento jurídico, em relação à possível mudança no direito. A mudança é possível, mas dentro dos constrangimentos criados por estes princípios.” Sanchez, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora 3 edição: 2007. P. 154.

⁶⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 1998. P. 251

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito Tributário. 12ª ed. ver. amp. São Paulo: Saraiva, 1999., P.145.

Exigir-se, a título de obrigação acessória, que o contribuinte informe à autoridade fiscal sobre eventual planeamento tributário agressivo, quando existe possível incoerência entre a classificação jurídica e os efeitos de sua conduta, gera inúmeras incertezas ao destinatário dessa norma no momento de concretizar referidas operações.

E, mais, não nos parece razoável que uma operação compreendida como lícita e aceitável, em tese, deveria ocasionar uma obrigação de informar a autoridade tributária (levando em consideração que tal ação é direcionada ao combate do BEPS) sobre os seus detalhes.

Portanto, a atual inconstância em determinar a conduta questionada nos parece uma evidente afronta ao princípio aqui estudado.

4.3 O princípio da legalidade e a adequada qualificação e interpretação das normas

Seja em decorrência da expressão anglo saxônica “no taxation without representation”⁶⁹ ou de outros movimentos históricos de insubordinação contra a cobranças de tributos⁷⁰, o princípio da legalidade⁷¹, há séculos, tem papel de fundamental importância no direito tributário.

A cobrança de tributos, em sentido abstracto, sem a devida criação de lei não é o problema que aqui enfrentamos, mas sim, a possível (ou provável) instituição de

⁶⁹ A concepção clássica do princípio da legalidade fiscal resume-se na célebre expressão anglo-saxônica “no taxation without representation”, que atribui ao parlamento – enquanto representantes dos contribuintes – uma competência exclusiva para a aprovação das leis fiscais. Sanchez, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora 3 edição: 2007. P. 116.

⁷⁰ O direito de concordar com a tributação (e de controlar gastos) é uma das mais antigas reminiscências do sentimento do direito e dever de participar, oriundo das corporações de ofício. No capítulo I, viu-se que era comum, no feudalismo, a ideia de a tributação decorrer do consenso. (...) Adams localiza o Edito de Paris, do ano de 514, já refletindo o mesmo princípio Vd. SCHOEURI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* – 4 edição- São Paulo: Saraiva, 2014. P. 286.

⁷¹ “os impostos já não são, em rigor, consentidos, pelos contribuintes, mas estabelecidos por lei votada pela representação nacional (rectius burguesia). Assim, atenta à natureza livre do mandato dos parlamentares e o carácter permanente da lei do imposto, o consentimento expresso nesta está longe de ter o mesmo alcance do traduzido na autotributação estamental” NABAIS, J. C., *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. P. 328.

obrigação acessória – ou dever de cooperação - em razão de uma interpretação inconsistente de determinada norma.

Nesse âmbito, a interpretação e qualificação das normas devem ser elementos cruciais para que os objetivos das normas sejam efetivamente cumpridos, inexistindo eventual distorção no âmbito de sua aplicação.

Seguindo as importantes considerações de XAVIER⁷², o principal problema das qualificações são referentes a uma operação que tem lugar em todos os ramos jurídicos, bem como consiste na “subsumibilidade de um *quid* (objeto de qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte de qualificação)”, ainda, na obra do autor luso-brasileiro (Apud. BAPTISTA MACHADO) extrai-se que qualificar um certo fato é determiná-lo como subsumível a um conceito – em nosso contexto leia-se: qualificar a conduta do contribuinte que enquadra-se no conceito de planejamento tributário agressivo. XAVIER traz que essa é uma controversa existente no momento de aplicação da norma jurídica. Em suma, a qualificação do *quid*, por “subsunção no conceito, ou por aplicação deste àquele, pressupõe que terminemos primeiro a extensão e compreensão do dito conceito – pressupõe, por outras palavras, a prévia interpretação do conceito”⁷³

Ocorre que não teremos uma correta qualificação sem uma anterior interpretação, conferida pela fonte qualificadora. Na opinião de ISABEL DE MAGALHÃES COLLAÇO “A interpretação cifra-se em definir por via geral e abstracta todos os possíveis conteúdos de um dado conceito, enquanto a qualificação, incidindo sobre um *quid* concreto e traduzindo-se por uma decisão de espécie, contende já com a aplicação da norma de direito”⁷⁴

Ora, os problemas aqui apontados, sobre o termo “planeamento tributário agressivo”, podem ocasionar impactantes inconsistências no momento da interpretação das normas decorrentes da Ação 12 do BEPS. Assim, em âmbito internacional, o

⁷² XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.. P. 161.

⁷³ ⁷³ Ibid. P. 161.

⁷⁴ COLLAÇO, Isabel de Guimarães. Da Qualificação em Direito Internacional Privado, *Liebos* 1964, 142-143, também 30 e 218. Apud. XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 162.

caminho que estamos trilhando é de uma grave incoerência, entre os legisladores nacionais, sobre o termo aqui estudado.

Por fim, concluímos que a OCDE deve procurar identificar e definir com mais firmeza o que se poderia considerar “planeamento tributário agressivo”, evitando que a ação 12 do BEPS, no momento em que introduzida nos ordenamentos jurídicos nacionais, tenha uma interpretação imprecisa e, conseqüentemente, uma qualificação em desencontro com seu real objetivo.

4.4 Dever de informação e comunicação dos planeamentos tributários agressivos: uma análise crítica da experiência em Portugal e Brasil

Os deveres de comunicação não são novidades nos sistemas fiscais atuais. Em Portugal, por exemplo, medida semelhante – em alguns pontos - a pretendida na ação 12 do BEPS foi introduzida em seu ordenamento jurídico no ano de 2008, através do Decreto-Lei 29/2008.

O referido diploma legislativo foi criado como forma de “reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adopção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais.”⁷⁵

O fundamento primordial para sua implementação, foi o de que o planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido pelos consultores tributários (chamados pelo legislador português de “intermediários” ou “promotores”⁷⁶), ocasionam efeitos muito desfavoráveis, na medida em que vão em desencontro com a integridade e a justiça dos sistemas fiscais e, conseqüentemente, aumentam injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal.

⁷⁵ Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro – I série nº39 – Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf

⁷⁶ O Decreto-Lei 29/2008, classifica que o “Promotor I - Para efeitos do presente decreto-lei, considera-se promotor qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros.”

No Decreto-Lei 29/2008, é mencionado que as atividades dos consultores fiscais não carecem de qualquer forma de regulamentação⁷⁷. Parece-nos razoável compreender que esse é motivo pelo qual os mesmos consultores são os principais “alvos” das medidas implementadas pelo legislador português – ainda que, excepcionalmente, os contribuintes também possam ser obrigados a observar as respectivas obrigações acessórias. Entretanto, o próprio instrumento legal delimita o alcance dos “promotores”⁷⁸ dos planeamentos tributários, não aplicando as obrigações presentes no decreto, por exemplo, aos advogados e sociedades de advogados no contexto da avaliação da situação jurídica do seu cliente.

Outro fundamento que foi levantado pelo legislador português foi o de que “a revelação dos esquemas ou actuações de planeamento fiscal prevista no presente decreto-lei possibilita, assim, melhorar a transparência e a justiça do sistema fiscal, assegurando-se ao mesmo tempo que os custos administrativos relacionados com estas obrigações não assumem significado relevante dado incidirem (...)”.

Vale salientar que a alteração legislativa gerou algumas críticas. Na opinião de SANTOS⁷⁹, seria muito complicado aceitar que eventual instrumento normativo pudesse obrigar, sem violar a vedação de autoincriminação (compreendida com status de Lei Fundamental), os contribuintes que violassem determinada norma tributária ou criminal a confessarem, sob pena de sanção, as suas infracções à Administração

⁷⁷ O Decreto-Lei 29/2008 traz que “ O exercício da consultoria no campo tributário tem, então, vindo a ser desenvolvido sem qualquer forma de regulação, não se encontrando muitas vezes sequer uma qualquer manifestação de preocupação com as fronteiras da actuação ilícita que podem estar a ser atravessadas ou com o princípio material fundamental da justiça na repartição efectiva dos encargos tributários. Muitos intervenientes neste sector de actividade concebem mesmo a sua missão, não como a promoção do cumprimento da lei fiscal e de erradicação do seu incumprimento, mas antes como a exploração sem limites nem peias das fragilidades da lei fiscal, mesmo que em desconformidade com o plano e o espírito legislativo.”

⁷⁸ Decreto-Lei n. 29/2008 - Art. 6 - 1 - Não envolve actuação como promotor, não se aplicando as obrigações previstas no presente decreto-lei, o aconselhamento sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal por advogado ou solicitador ou por sociedade de advogados ou de solicitadores no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial, incluindo o aconselhamento relativo à maneira de propor ou evitar um processo, quer as informações sejam obtidas antes, durante ou depois do processo, bem como no âmbito dos demais actos próprios dos advogados e solicitadores, tal como definidos na Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto. 2 - Não envolve, igualmente, actuação como promotor as recomendações sobre esquema ou actuação de planeamento fiscal feitas por revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas no âmbito e para os efeitos das respectivas funções de interesse público de revisão legal das contas.

⁷⁹ SANTOS, A. C. dos. *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 30, n. 2, 2010, p. 262.

Tributária de Portugal. Complementou também que o respectivo regime não é, de fato, direcionado para aquele combate.”

Além da crítica acima transcrita, o Decreto-Lei 29/2008 nos parece conter grandes imprecisões. O termo “planeamento tributário agressivo” não é definido precisamente, na medida em que, em alguns trechos, é a conduta a ser “combatida” pela Administração tributária⁸⁰. Entretanto, em outros pontos do Decreto-Lei⁸¹ é mencionado que os deveres de informação são um reforço ao combate da evasão fiscal e fraude fiscal (ambas as condutas são decorrentes de uma violação direta da lei). Ou seja, nos parece que o conceito aqui estudado é equiparado as condutas aqui estudadas nos itens 1.4 e 1.3.

Ora, a imprecisão e indeterminação dos conceitos utilizados no Decreto-Lei 29/2008 também foram alvos de severas críticas. SANTOS salientou que a indeterminação e falta de clareza dos conceitos utilizados pelo instrumento normativo “como o de esquemas ou actuações tendentes a obterem, de modo exclusivo ou predominante, vantagens de natureza fiscal, uma vez que será sempre problemático saber se um esquema ou actuação que tenha também justificação económica foi proposto com objectivo predominantemente fiscal.” Mais especificamente, mencionou que o conceito de vantagens fiscais estão dotados de imprecisão e confusão.

Em suma, nos parece nítido que o Decreto-Lei 29/2008 apresenta grandes incongruências em seu texto e, obviamente, terá que ser reformulado para obter uma maior e mais efetiva aplicabilidade.

No Brasil, a influência mais relevante das medidas de combate ao BEPS foi à tentativa de criação de uma declaração de planeamento tributário (denominada de DIOR – Declaração de Informações de Operações relevantes). O dever de informação estava

⁸⁰ “o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido por estes intermediários fiscais, gera efeitos desfavoráveis muito significativos, pois corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal.” Decreto-Lei 29/2008. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf

⁸¹ O presente decreto-lei, na sequência da autorização legislativa conferida pelo artigo 98.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, visa concretizar uma orientação fundamental do Programa do XVII Governo Constitucional respeitante ao reforço da eficácia no combate à fraude e à evasão fiscais, designadamente mediante a adopção de medidas que estejam em linha com as melhores práticas europeias e internacionais. Decreto-Lei 29/2008. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf

contemplado na Medida Provisória 685/2015, a qual fazia, em sua exposição de motivos, menção expressa ao projeto BEPS⁸².

O principal motivo da medida supramencionada era “instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.”⁸³

A Medida Provisória 685/2015 foi rejeitada pelo Congresso brasileiro. Sem adentrar aos méritos dos motivos que ocasionaram a rejeição, vale pontuar que, apesar de a medida ter feito menção ao BEPS, conforme bem mencionou PAULO AIRES BARRETO⁸⁴, sua elaboração não observou as recomendações previstas no Relatório Final da Ação nº 12 do BEPS.

Assim, fica claro que, tanto em Portugal quanto no Brasil, os deveres de comunicação carecem de uma adequada regulamentação. Portanto, as recomendações dispostas pela OCDE serão de grande valia para influenciar positivamente os legisladores nacionais – esse é o principal motivo que seus termos devem ser claros e coerentes.

⁸² O Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos. Exposição de motivos da MP 685/2015, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_acto2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf. Última consulta em 12/11/2017.

⁸³ Trecho extraído da exposição de motivos da Medida Provisória 685/2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf. Última consulta em 12/11/2017.

⁸⁴ BARRETO, Paulo Aires. Planejamento Tributário: Limites Normativos. -1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016. P. 136.

5 Conclusões

- I. A globalização ocorrida a partir do final do século XX gerou uma grande internacionalização nas operações empresariais. É dizer, uma intensa transferência de capitais de Estado para Estado e, como consequência, diversas distorções econômicas ocasionadas pela dupla tributação – ou dupla não tributação.
- II. As atuais incoerências dos sistemas fiscais têm levado os contribuintes (em especial as pessoas coletivas) a adotarem posturas arrojadas no momento em que planejam suas operações.
- III. A OCDE, em conjunto com o G-20, elaborou um plano de 15 ações contra a erosão na base de cálculo e ocultação dos lucros (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting). As ações, elaboradas sobre os pilares da substância, transparência e coerência, têm como um dos objetivos combater “o planeamento tributário agressivo”.
- IV. Nesse âmbito, vislumbrou-se a necessidade de analisar e qualificar com maior precisão as condutas dos contribuintes que refletem direta ou indiretamente na carga tributária recolhida.
- V. Levando em consideração a doutrina majoritária atual, denotasse que as condutas dos contribuintes podem ser enquadradas no âmbito de três institutos: (i) planeamento tributário (tax planning); (ii) elisão fiscal (tax avoidance); (iii) evasão fiscal (tax evasion).

- VI. O termo “planeamento tributário agressivo”, que tem ganhado força especialmente com as discussões da OCDE sobre as ações do BEPS, tem um conceito um tanto controverso. É dizer, as legislações e administrações tributárias que utilizam esse termo não estão alinhadas, visto que existem diferentes conceitos e consequências fiscais para as condutas qualificadas como tal.
- VII. Isolando o significado de suas palavras, é intuitivo apontar que o planeamento tributário agressivo é vinculado a determinada conduta do contribuinte que seja qualificada no campo divisório do “planeamento tributário” e da “elisão fiscal”. O seu objeto, nessa hipótese, deveria ser, preliminarmente, aceitável e não condenável.
- VIII. Diversos países já utilizaram o respectivo termo em seus ordenamentos jurídico. No entanto, vislumbra-se uma grande confusão de conceitos, visto que os respectivos países acabam por considerar, inclusive, o planeamento tributário agressivo em institutos já existentes, como a elisão fiscal ou evasão fiscal.
- IX. A OCDE demonstra uma grande incoerência no momento de conceituar e definir os efeitos do planeamento tributário agressivo, pairando no ar uma considerável insegurança em relação às condutas combatidas pela organização. Uma análise de seus *reports*, nos mostram que a mesma conduta foi qualificada de diferentes formas.
- X. Apesar dos diversos conceitos elencados pela OCDE, a tendência é que seja adotado, pelos legisladores internos, as conclusões trazidas pela Comissão da União Europeia. A respectiva instituição classifica o planeamento tributário agressivo como aquela conduta, do contribuinte, que consiste em aproveitar as lacunas de um sistema tributário ou

desajustes entre dois ou mais sistemas tributários com o objetivo de reduzir a sua carga tributária.

- XI. Levando em consideração o estudo realizado, nos parece coerente afirmar que os planejamentos tributários agressivos não ultrapassam os limites fixados pelas regras, mas sim, transitam entre estas. Ou seja, a conduta ora estudada difere da elisão fiscal e da evasão fiscal. Isso porque, por ser uma ramificação do planejamento tributário – em nossa opinião, é um comportamento *intra legem* (dentro da lei) e *secundum legem* (de acordo com a lei). Entretanto, a sua peculiaridade em relação aos demais planejamentos tributários é o seu caráter *inter leges* (entre as leis), visto que as lacunas legais é que são exploradas. Em consequência, a ação 12 do BEPS tem como escopo atingir tão somente as operações internacionais, ficando vedado sua aplicação para as respectivas operações internas.
- XII. Diante dessa realidade, identifica-se um intrigante paradoxo no planejamento tributário agressivo. Visto que uma conduta qualificada como legal e aceitável em dois Estados distintos, é questionada em razão de seu efeito combinado.
- XIII. É evidente que os legisladores podem, desde que respeitadas às formalidades de cada Estado, tornar qualquer conduta lícita e aceitável como ilegal. No entanto, devem ser coerentes e claros no momento em que introduzem os conceitos em seus ordenamentos.
- XIV. A realidade atual nos mostra que o planejamento tributário agressivo é conceituado de diferentes formas pelos Estados. Isso dificulta, obviamente, a subsunção de um fato (elemento de qualificação) aos conceitos estabelecidos pelas normas, tornando esta imprevisível.

- XV. Normas imprevisíveis e incalculáveis vão de encontro com o princípio da segurança jurídica. Isso significa que os textos normativos não podem carecer de um mínimo de determinabilidade e, esse imbróglio, pode ser causado tranquilamente pela imprecisão de seus termos.
- XVI. Medidas parcialmente semelhantes as implementações da ação 12 do BEPS já foram – ou, tentaram ser – introduzidas nos ordenamentos jurídicos de Brasil e Portugal. Todavia, foram muito criticadas em razão de sua imprecisão.
- XVII. Portanto, as recomendações dispostas pela OCDE serão de grande valia para influenciar positivamente os legisladores nacionais – esse é o principal motivo que seus termos devem ser claros e coerentes.

6 Lista bibliográfica e outras fontes

ÁVILA, H., *Sistema Constitucional Tributário*. Editora Saraiva: São Paulo.

BAKKER, A.; KLOOSTERHOF, S., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*. IBFD, 2016.

BARRETO, P. A., *Planeamento Tributário: Limites Normativos*. - 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016

BECKER, A. A., *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva. 1963.

CANOTILHO, J. J. G., *Direito constitucional e teoria da Constituição*, 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRERO, J. M. C.; SEARA, A. Q., *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*. INTERTAX - Kluwer Law International, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE PORTUGAL, disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. Última consulta em 20 de abril de 2017.

CORREIA, F.; REIBEL, R., *Change of Climate in Taxation: Are You Prepared for Extended Responsibilities?*, Series on European Taxation, 2014.

DECRETO-LEI 29/2008. Disponível em:
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf . Última consulta em: 14 de março de 2017.

DÓRIA, A. R. S., *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Livraria dos Advogados. 1971.

DOURADO, A. P., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*. Kluwer Law International, 2015.

GRECO, M. A., *Planeamento Tributário*. 3 edição. São Paulo: Dialética, 2011.

JOSEPH, A., *Aggressive Tax Planning and Tax Risk Management, 18 Derivs. & Fin. Instrums*. Journals IBFD, 2016.

FREEDMAN, J., LOOMER, G. and VELLA, J., *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches*, British Tax Review, 2009.

LAGUNA, F. D. M., *Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation*, World Tax J. (2017), Journals IBFD.

MERKS, P., *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax planning*, INTERTAX, Vol. 34 - Kluwer Law International, 2006.

MULLIGAN, E.; *The Risk Management: Evidence from the US*, 6 Brit. Tax Rev. 681, 2009.

NABAIS, J. C., *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, J.F.P., *Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade*, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2010.

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Última consulta em 25 de abril de 2017.

OECD (2013), *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, OECD Publishing, Paris, 2013.

OECD (2015), *Explanatory Statement*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2015.

OECD, *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E> – Última consulta em 06 de julho de 2017.

OECD, *Mandatory Disclosure Rules*, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD (2008), *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>. Última consulta em 20 de junho de 2016.

OECD (1987), *International Tax Avoidance and Evasion, Four related studies*. OECD, Paris, 1987.

PIANTAVIGNA, P., *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies*. World Tax Journal February, 2017.

SANCHEZ, J. L. S., *Manual de Direito Fiscal*. 3 edição. Coimbra Editora: Coimbra, 2007.

SANTOS, A. C., *Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC, v. 30, n. 2, 2010.

SCHOEURI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 4 edição- São Paulo: Saraiva, 2014.

TIPKE, K., LANG, J., *Rechtsstaatliche ordnung des Steuerrechts” Steuerrecht: A. System des Steuerrechts*. 1998.

TJUE, 21 de fevereiro de 2006, *Halifax plc e o. v. Commissioners of Customs & Excise* , C-255/2006.

VALENTE, P.; VICENTI, F., *FEATURED PERSPECTIVES: Italy’s Measures Against Tax Evasion and Aggressive Tax Planning*. Tax Analysis, 2013.

VASQUES, S., *Manual de Direito Fiscal*. Almedina, 2015.

VOGEL, K., *Double Taxation Conventions*. Kluwer: 1997.

XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

XAVIER, A., *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.