



INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

O planeamento tributário e os conceitos globais adotados para limitar a liberdade de planear: Ação 12 do BEPS e o cenário da agressividade fiscal

Luigi Terlizzi Guimarães

Mestrado em Direito das Empresas

Orientador: Doutor Vasco António Branco Guimarães
Professor Auxiliar Convidado no ISCTE Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2022

Departamento de Economia Política - Área de Ciências Jurídicas

O planeamento tributário e os conceitos globais adotados para limitar a liberdade de planear: Ação 12 do BEPS e o cenário da agressividade fiscal

Luigi Terlizzi Guimarães

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas

Orientador: Doutor Vasco António Branco Guimarães Professor Auxiliar Convidado no ISCTE Instituto Universitário de Lisboa

Setembro, 2022

“Tudo depende da maneira de dizer as coisas e esse é um dos grandes desafios da humanidade. É daí que vem a felicidade ou a desgraça; a paz ou a guerra. A verdade deve ser dita sempre, não resta a menor dúvida, mas a forma como é dita, é que faz a grande diferença.”

Autor desconhecido

Agradecimento

À minha mãe, Luciana, que de todas as formas sempre se preocupou com a minha felicidade, me motivou, me apoiou e me fortaleceu.

Ao meu pai, Marcelo, que com o seu propósito de vida me inspirou e me incentivou a trilhar o meu caminho.

Aos meus tios, Myriam e Roberto, a quem muito devo, por terem me dado todo o suporte em momento difícil e decisivo em minha vida.

À Luiza, minha noiva, que vive minhas conquistas e derrotas diariamente ao meu lado, pelo carinho, cuidado e compreensão que nunca faltaram.

Aos professores do ISCTE, em especial ao Professor Doutor Vasco António Branco Guimarães, meu orientador, com quem tive o privilégio de aprender e ter aulas do mais alto nível de conhecimento tributário.

Resumo

Este trabalho foi pensado e começou a ser elaborado em 2016. À época, ainda era recente o relatório publicado pela OCDE, no âmbito do projeto BEPS, que ditava as recomendações para o combate do problema da erosão da base tributável e transferência de lucros no âmbito internacional.

Naquele ano, ainda havia uma série de incertezas em relação aos seus possíveis resultados e na sua implementação nos diversos Países. Dentre as 15 ações desenvolvidas pelo Projeto BEPS, a ação 12 inflamou um tema que vem sendo discutido há longa data pela comunidade jurídica: os conceitos globais adotados para impor limites à (ilegítima) elisão fiscal.

Ao longo dos trabalhos da OCDE, a introdução ou a reintrodução do conceito da agressividade fiscal revelou a insegurança jurídica em torno do tema e despertou, em alguns Estados Soberanos, as vantagens arrecadatórias da implementação interna da Ação 12 do BEPS.

Assim, em uma sociedade onde o consentimento ao imposto é deficiente e os tributos são vistos como um custo na produção e geração de riqueza, os conceitos que gravitam o planeamento fiscal revelam a necessidade de um estudo permanente.

Dessa forma, o objetivo do presente trabalho, partindo de uma premissa de que o planeamento fiscal sempre será submetido à uma aceção jurídica subjetiva, é estudar a figura do planeamento fiscal *agressivo* como forma de impor limites à autonomia privada e, ainda, sob o contexto dos demais conceitos e normas antielisivas.

Será uma tendência global, tratar o planeamento fiscal como um direito nocivo ao sistema tributário?

Palavras-chave: Planeamento fiscal, Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), Planeamento fiscal agressivo. Elisão Fiscal

Abstract

This work began to be prepared in 2016. At the time, the report published by the OECD, as part of the BEPS project, was recent, dictating recommendations to combat the problem of tax base erosion and profit shifting at the international level.

In that year, there were a number of uncertainties regarding its possible results and implementation in the various countries. Among the 15 actions developed by the BEPS Project, action 12 ignited a topic that has long been discussed by the legal community: the global concepts adopted to impose limits on (illegitimate) tax avoidance.

Throughout the OECD's work, the reintroduction of the concept of tax aggressiveness revealed the legal uncertainty surrounding the topic and awakened, in some Sovereign States, the revenue-raising advantages of the internal implementation of BEPS Action 12.

Thus, in a society where the consent to tax is deficient and taxes are seen as a cost in the production and generation of wealth, the concepts that gravitate to tax planning reveal the need for permanent study.

Thus, the objective of this work, starting from the premise that tax planning will always be subject to a subjective legal meaning, is to study the figure of aggressive tax planning as a way to impose limits on private autonomy and, further, under the context of other concepts and anti-tax rules.

Is it a global trend to treat tax planning as a right that is harmful to the tax system?

keywords: Tax Planning, BEPS project (base erosion and profit shifting), aggressive tax planning. Tax avoidance.

ÍNDICE

Agradecimento.....	vii
Resumo.....	ix
Abstract	xi
Índice.....	xiii
Glossário de abreviaturas.....	xv
Capítulo 1. Introdução	18
Capítulo 2. Planeamento fiscal	20
2.1.Breves apontamentos: Direito Subjetivo do Contribuinte. Mecanismo fundamental na expansão de mercado.....	20
2.2.Elisão Fiscal, Evasão Fiscal e Elusão Fiscal.....	23
Capítulo 3.O Plano BEPS.....	28
3.1.Ação 12 do Plano BEPS: obrigatoriedade de divulgar os planeamentos fiscais agressivos.....	30
3.2.O Regime de divulgação do planeamento fiscal agressivo no Brasil e em Portugal....	31
3.3.A visão do Brasil sobre a Ação 12 do BEPS. O que revela o Fisco Brasileiro?.....	35
Capítulo 4. A moralidade tributária.....	37
4.1.Aspectos éticos e civilizatórios do tributo.....	37
4.2.Aspectos da Moralidade tributária.....	39
4.3. O princípio da legalidade no âmbito fiscal.....	42
Capítulo 5. A Agressividade Fiscal.....	44
5.1. Agressividade e abuso: em que momento se separam?.....	44
5.2. A agressividade fiscal quando oposta aos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal	44
Capítulo 6. Conclusão.....	51
Referências bibliográficas.....	53
Documentos Eletrônicos e Outros.....	57

GLOSSÁRIO DE ABREVIATURAS

Art. Artigo

AT Autoridade Tributária

BEPS Base Erosion and Profit Shifting

CFRB Constituição Federal da República do Brasil

CFC Controlled Foreign Corporations

CTN Código Tributário Nacional

DAC 6 Directiva do Conselho da União Europeia 2018/22

DIOR Declaração de informações e operações relevantes

G20 Grupo dos 20 Ministros de Finanças e Chefe dos Bancos Centrais

IVA Imposto sobre valor agregado

IBFD International Bureau of Fiscal Documentation

IBFD

MP 685 Medida Provisória 685/15

MP Medida Provisória

OCDE Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico

OP CIT Opus Citatum

ONU Organização das Nações Unidas

P. Página

P.P Página

PG. Página

STF Supremo Tribunal Federal

UE União Europeia

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

Para alcançar a exegese do planeamento fiscal, nada melhor que compreendermos a “regra-matriz de incidência tributária¹”. Este estudo tem por função definir a incidência do tributo. Sua estrutura é composta por, além de outros critérios, dois elementos principais: hipótese e consequência. A hipótese é entendida pela previsão de um evento (ação ou omissão do contribuinte) que supõe a ocorrência do facto gerador do tributo, o que chamamos de hipótese de incidência, enquanto que, a consequência, corresponde ao momento posterior ao facto, criando a relação jurídico-tributária e gerando a obrigação de pagar.

Desse modo, como forma de ilustrar esse mecanismo e introduzir o planeamento fiscal, formulamos a seguinte questão: *Qual facto deverá ocorrer para que o contribuinte seja obrigado a realizar o pagamento de um tributo²?*

O planeamento fiscal é praticado para suprimir, de modo lícito, a ocorrência desse facto, ou seja, o nascimento da hipótese de incidência ou, ocorrendo o facto tributário, é manejado para minimizar a carga tributária suportada na obrigação, isto é, atenuar a consequência.

Assim, o planeamento fiscal anda em linha com o princípio da autonomia privada, que nos remete à premissa de que aquilo que não é proibido por lei é permitido ao gestor privado³, de modo que o ilícito fiscal sempre pressupõe a violação à alguma norma.

Por outro lado, a globalização da economia e a internacionalização dos negócios, na última década, contribuíram para a criação de um “túnel” obscuro de transferência de capitais entre Estados Soberanos, onde predomina um campo mercantil desordenado.

Tal facto revelou que o sistema tributário internacional (se é que existe) e as autoridades tributárias internas não estão preparados para essa nova dinâmica de negócios, o que desencadeou uma série de exigências ilógicas e exploração de normativos incoerentes entre os diversos ordenamentos jurídicos.

¹ CARVALHO, P. de B. Teoria da Norma Tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, pg. 237

² Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/252836/planejamento-fiscal-como-mecanismo-fundamental-na-expansao-de-mercado-e-reducao-da-base-tributavel-e-a-tendencia-global-de-limitar-a-liberdade-de-planejar> acesso em 22 set 2022

³ Constituição Federal Brasileira, em seu artigo 5º, inciso II: “*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”

Nesse cenário, emergiu o projeto *BEPS* (Base Erosion and Profit Shifting), criado por iniciativa do G20⁴ e da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), com o objetivo de lançar novos *standards* de tributação internacional, visando ao combate da erosão da base tributária e da transferência de lucros.

Assim, foram criadas 15 (quinze) ações com um propósito de transparência fiscal, que identifica as medidas necessárias para enfrentar a evasão fiscal, em âmbito internacional, e a fuga de capitais entre Estados Soberanos. De acordo com a OCDE, as recomendações propostas pelo BEPS, a partir de um direcionamento interno, seriam necessárias para coibir de modo eficiente a dupla não tributação e a baixa tributação associada às práticas ilegítimas de planejamento fiscal.⁵

Dentre as ações propostas pelo projeto, nos debruçaremos sobre a “*action 12*”, destinada a introduzir a obrigação de divulgação dos planejamentos fiscais *agressivos*. Infeliz a diretiva da ação 12 do BEPS, na medida em que se criou (ou recriou) um conceito extremamente subjetivo que, pela sua própria conotação, pré-qualifica de forma pejorativa o arranjo adotado pelo contribuinte. A medida se mostrou um insensato instrumento de oposição discricionária à elisão fiscal.

Ao nosso ver, a ação 12 do BEPS reflete a tendência global de fortalecer os instrumentos do Estado, na figura do Fisco, para limitar a liberdade do contribuinte de planejar.

Desse modo, o presente trabalho pretende investigar o conteúdo deste conceito e identificar seus excessos, avaliando seus atritos com a segurança jurídica e a livre iniciativa, além da necessidade de se observar a política fiscal de cada País.

Em sua conclusão, este trabalho busca responder se a “agressividade fiscal” gravita em torno dos conceitos preexistentes que giram em torno do planejamento fiscal lícito e ilícito, ou, se alimentou o surgimento de uma nova expressão e um novo campo onde se busca reprimir os esquemas ou arranjos bem-sucedidos e as boas práticas de planejamento fiscal.

⁴ Organização internacional que reúne as maiores e mais importantes, economias do mundo.

⁵ Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Paris: OECD Publishing, 2014.

CAPÍTULO 2

PLANEAMENTO FISCAL

2.1 Breves apontamentos: Direito Subjetivo do Contribuinte. Mecanismo fundamental na expansão de mercado.

As empresas, como contribuintes, gastam até 1.501 horas para pagar tributos no Brasil⁶. *O brasileiro hoje paga mais tributos (mais que o dobro⁷) do que o valor imposto pela Coroa Portuguesa no século XVI à colônia rica em ouro que, naquela época, sequer era chamada de Brasil; O “quinto”, cobrado por Portugal, correspondia a 20% do ouro encontrado e fundido – e era considerado tão absurdo pelos contribuintes a ponto de ter feito surgir a expressão “o quinto dos infernos”⁸.*

Dados como este nos levam aos obstáculos que os contribuintes, historicamente, enfrentam no âmbito fiscal. No cenário contemporâneo, o alto custo de produção somado à elevada carga tributária fazem com que o planeamento tributário esteja diretamente relacionado à margem de lucro, já que suas ações possibilitam a redução dos impostos.

Nesse sentido são as palavras do Professor Dr. Miguel Poiães Maduro⁹, no processo Halifax – proc.º C255/02 (jurisprudência do TJUE de 07 abril 2005): *“os contribuintes podem optar por organizar os seus negócios de forma a limitar a sua dívida fiscal (...) O princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos (...) o pagamento de impostos é, sem dúvida, um encargo que um agente económico pode legitimamente ter em conta ao escolher entre várias opções relativas à gestão do seu negócio, desde que cumpra as obrigações fiscais que lhe são impostas.”*

⁶ “Leis complexas, requisitos fiscais complicados, incidência de vários tributos sobre o mesmo fato gerador e altas cargas tributárias constituem os principais obstáculos”; “O intervalo de tempo, que considera o preparo, a declaração e o pagamento, é maior do que em qualquer outro país do mundo” Cf. CNN Brasil. Disponível em <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impostos-no-brasil/>> Acesso em: 07 de setembro de 2022.

⁷ De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, a carga tributária brasileira dos últimos anos está, em média, chegando a quase 40% do PIB, ou praticamente 2/5 (dois quintos) de nossa produção.

⁸ Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/atualizaodoquinto.htm> acesso em 14 de set 2022

⁹ PROCESSO HALIFAX – PROC.º N°C-255/02 do TJUE

Acontece que é cada vez mais crescente o preconceito global com a prática do planejamento tributário, na medida em que se criou uma certa intolerância dos Estados diante dos diversos eventos de evasão fiscal no cenário transnacional.

Há 10 anos atrás, Google, Microsoft, Apple, Amazon, Facebook e Yahoo faturaram, juntas, 7.9 bilhões de dólares no Reino Unido, mas pagaram apenas 43,75 milhões em impostos sobre a renda, o que representa cerca de 0,6%¹⁰. Entre 2016 e 2019, se observou que a Google permitiu que seus lucros de 40 bilhões de dólares não fossem tributados¹¹. *A Vodafone, empresa britânica do ramo de telecomunicação, não recolheu imposto de renda ao governo no ano de 2013, pelo segundo ano consecutivo, apesar da empresa ter um faturamento de aproximadamente £ 5 bilhões e um lucro operacional de £ 294 milhões; uma das razões que permitiu a empresa a gozar desse benefício fiscal, foi a estrutura desenvolvida pelo grupo, que utilizava empresas com regime fiscal favorecido*¹².

Já o famoso escândalo financeiro conhecido como Lux Leaks, em 2014, revelou que a companhia FedEx transferia lucros para Luxemburgo, onde obtinha uma tributação de 0,25%¹³. Situação semelhante ocorreu com a Starbucks: *“a maior cadeia mundial de cafés pagou apenas 8,6 milhões de libras em impostos totais no Reino Unido ao longo de 13 anos, quando faturou 3,1 bilhão de libras no país*¹⁴”.

Ainda, conforme pesquisa recente da *Tax Justice Network (2020)*, os países estão perdendo um total de mais de US\$ 427 bilhões em impostos a cada ano para o abuso de planejamentos internacionais e evasão fiscal, *custando aos países o equivalente a quase 34 milhões de salários anuais de enfermeiros a cada ano – ou o salário anual de um enfermeiro a cada segundo*¹⁵.

¹⁰ OXFAM INTERMÓN. La ilusión fiscal: demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas. Informe de Oxfam Intermón n. 35, 2015, p. 8. Disponível em: www.pensamientocritico.org/oxfam0315.pdf. Acesso em: 07 set 2022

¹¹ [Google uses ‘double Irish’ loophole to pay no tax on \\$40bn of profits | Ireland | The Times](https://www.thetimes.co.uk/article/google-uses-double-irish-loophole-to-pay-no-tax-on-40bn-of-profits-x2bq6c5fk), Disponível em <https://www.thetimes.co.uk/article/google-uses-double-irish-loophole-to-pay-no-tax-on-40bn-of-profits-x2bq6c5fk> Acesso em 07 set 2022.

¹² Disponível em www.independent.co.uk/news/uk/home-news/vodafone-pays-no-uk-corporation-tax-for-second-year-running-despite-earning-5-billion-in-sales-8650027.html acesso em 18 set 2022

¹³ [Luxemburgo Leaks: o paraíso fiscal é mesmo aqui ao lado | TVI Notícias \(iol.pt\)](https://tvi.iol.pt/noticias/internacional/juncker/luxemburgo-leaks-o-paraiso-fiscal-e-mesmo-aqui-ao-lado): Disponível em: <https://tvi.iol.pt/noticias/internacional/juncker/luxemburgo-leaks-o-paraiso-fiscal-e-mesmo-aqui-ao-lado> Acesso em 07 set 2022.

¹⁴ OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de; HOLMES, João Marcelo. O Planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade. Revista Direito Tributário Atual, n.48. p. 647-695. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2021. Quadrimestral

¹⁵ <https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/> Acesso em 07 set 2022.

A verdade, é que a problemática da aversão fiscal aponta à uma antiga deficiência na política de imersão social ao consentimento ao imposto. A indignação da população com a opressão fiscal é histórica, fator causador da Revolução Francesa, da Guerra da Independência Americana e da Inconfidência Mineira (1789), esta última ocasionou uma revolta liderada por Tiradentes, os inconfidentes queriam a libertação do Brasil de Portugal, pelo descontentamento com o pagamento do “quinto”.

Em resumo, a falta de consentimento reflete a ideia de que *a lei fiscal não pode ser aceita pela sociedade, tendo em vista a rejeição que ela naturalmente gera*¹⁶. G. Jèze¹⁷ sustentava essa mesma linha:

“Pode-se certamente afirmar que, em todos os países do mundo, mesmo os mais civilizados e nos quais o nível moral é bem elevado, os contribuintes se esforçarão para dissimular perante o fiscal tudo o que puderem. Indivíduos honestos não fornecerão declarações exatas, mas a que lhe fizer pagar a soma que ele acredita ser justa parte de imposto; as torpezas não terão nenhum limite”

Todavia, Luciano Gomes Fillipo (2012, pg. 134) contrapõe essa premissa ao afirmar que a aversão ao imposto não é uma realidade imutável, muito menos algo que possa determinar uma suposta natureza jurídica da norma tributária, *“trata-se, na verdade, de problemas relacionados apenas com a ausência de uma política voltada para a suavização das tensões naturais da relação fisco-contribuinte, ou mesmo voltada para suscitar o interesse e a participação dos cidadãos, de modo a torná-los membros ativos da sociedade. Em outras palavras, a rejeição ao imposto se deve muito mais à deficiência de política fiscal do que à suposta natureza da norma tributária*¹⁸”.

Nos parece que a premissa criada pela ineficiência das políticas fiscais do Estado, na figura do Fisco, fez nascer um dilema entre moral x justiça fiscal que passou a moldar os planejamentos tributários no âmbito dos negócios.

¹⁶ FILIPPO, Gomes Luciano. Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária. Juruá. 2012, pg.134

¹⁷ JÈZE, Gaston. Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française. 5. Ed. Édition, Paris: M. Giard & Briere, 1912. p.792

¹⁸ *op.cit* pg. 134.

Esse dualismo não deve icentivar a evasão fiscal e, de igual modo, não pode se opor à figura do planeamento tributário a ponto de justificar uma criação petroriana de critérios subjetivos sobre o juízo dos arranjos e esquemas adotados pelos contribuintes, sob pena de prestigiar a insegurança jurídica em detrimento da autonomia e livre iniciativa privada.

Daí que se mostra adequado o estudo dos conceitos que moldam o planeamento fiscal no cenário global, a fim de preservar a importância da boa prática do planeamento tributário no âmbito dos negócios, instrumento essencial para a saúde financeira das empresas e expansão de mercado, sobretudo em tempos de guerra, pandemia e crise econômica.

Nesta esteira, em tempos pós BEPS, faz-se imperioso o debate no campo da agressividade fiscal, sendo impossível a plena compreensão desse termo e suas consequências, sem estudar o possível alcance dos conceitos adotados pelos Estados para impor limites à liberdade privada, privilégio do contribuinte de livremente optar pela melhor maneira de conduzir sua gestão fiscal e dispor do seu lucro: esta é a concepção de planeamento fiscal na nossa semântica jurídica.

2.2 Elisão Fiscal, Evasão Fiscal e Elusão Fiscal

É bem verdade que a doutrina que escreve sobre planeamentos tributários nem sempre se utiliza da mesma acepção dos termos que o gravitam¹⁹. Sob o ponto de vista terminológico, a palavra “Elisão” advém do verbo *Elidir*, cujo sinônimo significa *retirar, excluir, suprimir*.

A palavra se difere do termo *Elusão*, que sucede do verbo *Eludir*, assim entendido como a forma de evitar algo de maneira astuciosa ou com artifício. Já o termo *Evasão*, nos leva a um conceito de fuga, que representa o ato de escapar, que sucede do verbo *evadir*.

Na linha dessas acepções e na lição de Antônio Houaiss²⁰: “*Elisão, Elidir. Fazer elisão de, retirar, excluir, eliminar, enfraquecer, suprimir. Elusão, Eludir. Evitar de modo astucioso, com destreza ou com artifício. Evasão, Evadir. Furtar-se ou esquivar-se a dizer ou realizar algo*”

¹⁹ Segundo Gerd Willi Rothmann, “*Existe uma extensa e confusa gama de opiniões em torno do tema, cuja compreensão é dificultada pela diversa e desconcertante terminologia oferecida pela doutrina e pela legislação contemporânea.*” (ROTHMANN, Gerd Willi; PACIELLO, Gaetano. *Elisão e evasão fiscal. cit., p. 395*). Hermes Marcelo Huck também salienta a dificuldade de distinção e definição entre evasão ilegal e elisão lícita, cujos limites são “*tênuos e difusos*” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. cit., p. 326*), até porque não há “*a menor coesão*” na doutrina e na jurisprudência, “*pois não só as definições entre os conceitos divergem, como não há coincidência terminológica*” (HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. cit., p. 325*)

²⁰ HOUAISS, Antonio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.pg. 1111

Bernardo Ribeiro de Moraes²¹ define a elisão fiscal como “a ação do contribuinte que procura evitar ou reduzir a carga tributária, ou mesmo retardá-la, através de procedimentos lícitos, legítimos, admitidos por lei”.

De forma bastante clara, o saudoso jurista Alberto Xavier²² traça uma linha íntima entre a elisão fiscal e o “*direito subjetivo defensivo*” do contribuinte, que provém de um espaço vazio na norma, onde o cidadão pode se mover livremente, ou seja, praticar a gestão fiscal que melhor lhe convém, “*ditar o negócio da maneira que lhe seja mais favorável*”.

Como sucede, a doutrina portuguesa admite a elisão fiscal como sendo um comportamento *extra legem*, porém, “*em princípio estes negócios também são lícitos*”²³, como bem pontua Nuno Sá Gomes (2006, pg. 102).

Se refere Gonçalo Avelãs Nunes²⁴ (2000, p.42) da mesma forma, quando trata o planeamento *extra legem* em situações “*em que os contribuintes optam por praticar atos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o seguimento de uma diferente*”.

Nas palavras de Tullio Ascarelli²⁵, o simples facto de o contribuinte desejar evitar o tributo ou procurar pagar um imposto menor ‘*não pode qualificar o ato como ilícito*’. Assim, o conceito de Elisão Fiscal mais tradicional foi elaborado pela doutrina dentro de uma orientação positiva, associando ao conceito de planeamento fiscal lícito, assim visto como a forma legítima de economizar tributos, ou seja, a prática de atos lícitos, sem que se contorne a lei tributária.

Por outro lado, classificação oposta foi defendida por Nuno Pombo (2007), em Portugal, que utiliza a expressão “*elisão fiscal*” como sinónimo de “*elusión tributaria*”, à semelhança dos espanhóis e dos italianos, traduzindo-a como “*ilusão fiscal*”, ou seja, o ato ou efeito de *iludir o Fisco, enganando a fiscalização por meio de “criação astuciosa de condições”, com a finalidade de “contornar” a vontade do legislador, auferindo o contribuinte, portanto, vantagem tributária “imerecida*”. Dessa forma, a “*ilusão fiscal*” se afasta da “*economia fiscal*” propriamente dita, esta sim alcançada de forma legítima²⁶.

²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de direito tributário, p. 468

²² XAVIER, Alberto., Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001, p. 33.

²³ Gomes, Nuno Sá, Manual de Direito Fiscal, Volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (174), Centro de Estudos Fiscais, Direção-geral das Contribuições e Impostos, 2006, pg. 102

²⁴ NUNES, G. A. A Cláusula Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal à luz dos Princípios Constituintes de Direito Fiscal. IN Separata da Revista Fiscalidade, nº 3, pg. 42

²⁵ ASCARELLI, Tullio. O negócio jurídico indirecto. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965.

²⁶ POMBO, Nuno. A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007. p. 26 e 27.

Antonio Roberto Sampaio Dória, um dos pioneiros a tratar da evasão fiscal no Brasil refere a evasão fiscal como “*toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária (...) fuga artilosa, dissimulada, sinuosa, furtiva, ilícita em suma, a um dever ou obrigação*”²⁷”.

Também em Portugal, majoritariamente, a evasão fiscal é adotada na doutrina como o comportamento ilícito do contribuinte, que designa os planeamentos fiscais *contra-legend*, na linha do pensamento de Patrícia Anjos Azevedo²⁸, que traduz a modalidade como a “*violação direta e frontal das normas jurídicas, traduzindo-se em práticas contrárias aos normativos legais vigentes como sejam, por exemplo, as falsas declarações, a falsificação ou criatividade da contabilidade, a emissão e a utilização de faturas falsas, a economia informal ou subterrânea, a apropriação indevida de impostos de terceiros, o branqueamento de capitais e o recurso a operações fictícias com o intuito de defraudar a fazenda pública*”

Seguindo outra linha, Hugo de Brito Machado (2001), por sua vez, inverte os conceitos, e defende que a utilização do termo evasão deve designar o comportamento lícito do contribuinte, ao passo que a elisão fiscal denotaria o emprego de meios ilegítimos para se furtar ao pagamento de tributos²⁹. Nesse mesmo sentido, Heleno Tôres³⁰ (2006), destaca a impropriedade do termo elisão, propondo nova figura classificatória, denominada “*elusão*”, da qual veremos mais adiante, vejamos:

“É imperioso registrar, contudo, que o termo “elisão” não poderia ser usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, devendo, por rigor lingüístico, ser abandonado. Para evitar confusões no uso da linguagem e por melhor representar as condutas enfocadas, preferimos o termo “elusão”. “Elisão”, do latim elisione, significa ato ou efeito de elidir; eliminação, supressão. “Eludir”, do latim eludere, significa evitar ou esquivar-se com destreza; furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem. Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (em geral por meio de argúcia); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da

²⁷ GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pg. 66

²⁸ AZEVEDO, Patrícia Anjos. Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso. 2011, p.293

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 115

³⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 178

‘elusão tributária’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar a subsunção do negócio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição da obrigação tributária, tal como previsto em lei.”

Rubens Gomes de Souza³¹ vai além, trazendo a figura da fraude fiscal, e apresenta um critério cronológico para afastá-la da elisão: *“O único critério seguro (para distinguir a fraude da elisão) é verificar se os atos praticados pelo contribuinte para evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de elisão; na segunda trata-se de fraude fiscal.”*

João Ricardo Catarino³² (2015, p.49) indica que a fraude fiscal fere a ordem econômica na medida em que *“estes comportamentos tributários evasivos são causa de severos entraves à concorrência econômica, geram a erosão das receitas fiscais, a distorção da equidade e refletem certa medida de menosprezo pelo cumprimento das regras de cidadania, do plano ético e da ordem de valores instituída segundo a qual cada um deve contribuir para a satisfação dos encargos coletivos na medida dos seus haveres”*.

Vale destacar, que no âmbito dos conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) impera o critério da legalidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos.

É o que se extrai do *International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD*³³ : *“Elisão fiscal. Este termo é utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Frequentemente é usado em sentido pejorativo, como quando é utilizado para descrever a economia de impostos atingida através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário. (...). Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos*

³¹ Apud COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174.

³² CATARINO, João Ricardo (2015) - Lições de Fiscalidade, vol. II- Gestão e planejamento fiscal internacional. Coimbra: Almedina.2015, pg. 49

³³ IBFD. International Tax Glossary. Amsterdam: IBFD, 1988, p. 22 e 101. Original: *“Tax avoidance. This term is used to denote the reduction of tax liability by legal means. It often has pejorative overtones, where for example it is used to describe avoidance achieved by artificial arrangements of personal or business affairs to take advantage of loopholes, anomalies or other deficiencies of tax law. (...). In contrast with avoidance, tax evasion is the reduction of tax by illegal means.” “Tax evasion. The term applied to the avoidance of tax by unlawful means, including the omission of taxable income or transactions from tax declarations, or the reduction of the amount properly due by fraudulent misstatement or misrepresentation.”*

obtida por meios ilícitos.” “Evasão Fiscal. Este termo é aplicado para a economia de impostos atingida por meios ilegais, incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos.”

É evidente o critério objetivo da legalidade no cenário global para se definir a elisão e evasão fiscal, deixando “à deriva” aquele planejamento que se utiliza de lacunas, de deficiências na lei, para se buscar uma economia tributária.

Ao nosso ver, a análise do tema ainda nos remete à necessidade de avançar ao conceito da elusão fiscal³⁴, que ocorreria na hipótese de arranjo que *macula a legítima economia tributária, diferenciando-se da evasão fiscal e da elisão pelo fato de que se trata da utilização de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de causa ou organizados como simulação ou fraude a lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrando-se, em consequência do ato em questão, em uma situação tributária mais favorável ou obtendo alguma vantagem fiscal indevida.*

Para Heleno Tôrres, a *elusão fiscal abarcaria as ações por meio das quais o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de "causa" (simulados ou em fraude a lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e o respectivo conseqüente tributário, dissimulando a ocorrência do fato gerador*³⁵.

Nessa mesma linha, Saldanha Sanches³⁶ traz a figura do *planeamento fiscal ilegítimo*, que guarda intimidade com a elusão fiscal, porquanto tais comportamentos “*não violam um qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam.*”

E segue: “*o planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das ordenações fiscais de um determinado sujeito passivo*”

Apesar da divergência doutrinária em torno do debate, além dos relevantes argumentos invocados apresentados, ao nosso ver, ressalvada algumas variações terminológicas, parece

³⁴ Disponível em

http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=251638&key=U Acesso em 18 set 2022

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003; pp. 189 e 190

³⁶ SANCHES, Saldanha. Limites do planeamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, pg. 21

claro que a elisão se traduz em atos lícitos, cujo objetivo é afastar a relação fiscal, isto é, fazer com que o contribuinte não entre na relação tributária com o Fisco.

A evasão fiscal, por sua vez, pressupõe uma ilicitude, contra a lei, que propõe ações ou omissões visando a escapar da relação fiscal, que já existe.

Já a elusão fiscal, pressupõe uma abusividade, na medida em que se ultrapassa o campo da legitimidade do ato ao se utilizar de artifícios simulados ou indiretos que caracterizam o dolo do contribuinte, ao passo que revelam a ausência de propósito negocial.

CAPÍTULO 3 O PLANO BEPS

Um dos temas fiscais de mais evidência nos últimos anos, que não deixou de ter importância na atualidade, talvez seja o projeto que será estudado neste capítulo. O Projeto BEPS³⁷ (*Base Erosion Profit Shifting*) foi uma iniciativa do G20 (Grupo dos vinte países com as maiores economias) juntamente com OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que objetivou combater, no cenário internacional, o abuso de normas tributárias que acarretam na erosão da base tributável, principalmente através da transferência de lucros para destinos que possuem tributação mais favorecida ou nenhuma tributação.

Durante a 8ª Reunião da Cúpula do G20, realizada em 6 de setembro de 2013, em São Petersburgo (Moscou), os Países participantes, incluindo o Brasil, reconheceram que o atual tratamento dado ao combate à bitributação no modelo da OCDE não acompanhou a evolução dos novos modelos de negócios, levando a distorções que geram a chamada dupla exoneração tributária (“*double non-taxation*”). Por tais razões, a OCDE promoveu um grupo dedicado ao estudo da erosão da base tributável (BEPS), buscando resultados específicos para os problemas da deficiência da fiscalização fiscal num cenário global.

Esse grupo de estudo se debruçou em um Plano de Ação, que foi discutido e endossado na reunião de ministros de finanças do G-20 em 8 de outubro de 2015.

As recomendações definidas no Plano de Ação previram *soft laws* e padrões mínimos que deveriam ser seguidos em planejamentos tributários internacionais, e indicaram diretrizes sobre as melhores práticas a serem implementadas.

³⁷ https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page9

Dessa forma, naquela data, o Conselho da União Européia divulgou os relatórios finais das 15 ações em que o projeto BEPS se desdobra, que são as seguintes:

- 1. Estudar e abordar os desafios da economia digital;*
- 2. neutrelizar os efeitos de instrumentos e entidades híbridos*
- 3. Reforçar as regras de tributação das corporações estrangeiras controladas - CFC;*
- 4. Estabelecer limites e prevenir a erosão de bases através da utilização de despesas com juros*
- 5. Melhorar a transparência para combater as práticas fiscais mais nocivas;*
- 6. Prevenção ao abuso do acordo tributário (abuso de tratados);*
- 7. Prevenir a evasão que inibe a caracterização da condição de estabelecimento permanente;*
- 8, 9 e 10. Revelam orientações relativas aos preços de transferência para assegurar que seus resultados estão em conformidade com a criação de valor em relação aos intangíveis, incluindo os de difícil valorização, aos riscos e ao capital e a outras transações de alto risco.*
- 11. Estabelece critérios para coletar e analisar dados sobre o BEPS e suas ações;*
- 12. Exigir dos contribuintes a divulgação de regimes de planeamento fiscal agressivo;*
- 13. Revisão da documentação relacionada aos preços de transferência;*
- 14. Tornar mais eficiente os mecanismos de resolução de litígios;*
- 15. Desenvolver um instrumento multilateral para alteração de tratados bilaterais*

Ao nosso ver, o caráter louvável das medidas não escondeu, porém, seu maior propósito: saciar a grande sede de arrecadação dos Fiscos dos países-membros da OCDE, endossados pelos membros do G-20, após episódios de crise econômica mundial.

Nos parece, que as 15 ações do BEPS fortaleceram e consolidaram uma tendência global pré-existente: limitar a liberdade no campo aberto dos planeamentos fiscais no âmbito interno e nos negócios internacionais.

E essa prática, de lá pra cá, foi levada a sério pelos Estados Soberanos e revelou, em relação à ação 12 do BEPS, um conceito ainda carente de estudo, que não está preparado para uma fiscalização objetiva do Estado, qual seja, a *agressividade fiscal*.

3.1 Ação 12 do Plano BEPS: obrigatoriedade de divulgar os planejamentos fiscais *agressivos*

A Ação 12 do Projeto BEPS tratou do dever da divulgação dos planejamentos fiscais agressivos. Essa recomendação teve como propósito o desenvolvimento de diretrizes voltadas à elaboração de regras de divulgação obrigatória de mecanismos ou estruturas *agressivas*.

A origem do termo agressivo, concernente ao planejamento fiscal, é antiga e é atribuída aos EUA, onde foi utilizado para se referir a uma espécie de planejamento tributário caracterizado por estruturas jurídicas contrárias ao espírito ou finalidade da legislação fiscal.

Naquela ocasião, em sua acepção inicial, *o seu significado se aproximava muito fortemente à própria noção de abuso, que, seja no âmbito doméstico ou no âmbito dos acordos contra a bitributação, sempre envolveram a ideia de fraude à lei ou ato contrário aos objetivos e finalidades do tratado*³⁸.

Contudo, claramente não foi essa a intenção da OCDE quando da formulação dessa recomendação no relatório. Na ocasião, o relatório da OCDE trouxe algumas diretrizes para orientar a identificação dos ditos planejamentos tributários agressivos pelas autoridades tributárias, entre as quais: (i) tornar obrigatória a divulgação prévia dos planejamentos fiscais; (ii) propor a implementação de uma declaração obrigatória de planejamentos tributários agressivos; (iii) o manejo de questionários fiscais; (iv) programas de cooperação para cumprimento de obrigações tributárias; (v) os regimes de ruling; e (vi) definição das penalidades relativas à declaração obrigatória dos planejamentos tributários agressivos.

Nesse cenário, o termo “planeamento tributário agressivo” ganhou relevância em razão da necessidade de se encontrar uma resposta adequada para os comportamentos tributários dos contribuintes que colocavam em risco as finanças dos países.

Acontece que, a despeito de promover o impulso do termo planejamento tributário agressivo e implementar a recomendação de que o mesmo seja combatido, a OCDE não se debruçou na definição do termo de forma objetiva, o que fomentou inúmeros debates em torno da matéria, que potencializou a insegurança jurídica em âmbito global.

A OCDE somente pontuou algumas circunstâncias que levam à caracterização do termo agressivo, segundo Caio Augusto Takano³⁹: “quando revela uma posição tributária que é

³⁹ TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual v. 2. São Paulo: IBDT, 2017.

legítima, mas possui consequências fiscais não pretendidas ou esperadas, e quando é adotada uma posição fiscal favorável ao contribuinte sem revelar abertamente que há incertezas em torno de questões tributárias relevantes”. (TAKANO, 2017).

Nota-se que, em todo caso, tal circunstância se revela absolutamente subjetiva e não enseja qualquer ilícito. O que se viu, é que o esforço da OCDE em criar orientações e critérios para estabelecer o conceito do termo agressivo não foi suficiente para sanar a subjetividade criada pela recomendação da Ação 12. Prova disso, é que foi delegado aos Estados Soberanos a definição dos critérios para a implementação da referida ação.

Naquela oportunidade, a OCDE chegou a traçar certos elementos necessários, a serem observados pelos Estados Soberanos, de uma declaração obrigatória do planejamento fiscal agressivo, vejamos:

- a. *Escopo -> definição dos tributos abrangidos;*
- b. *Quem seria obrigado a declarar?*
- c. *Quais planejamentos devem ser declarados?*
- d. *Quando deve ser declarado?*
- e. *Qual o procedimento adequado;*
- f. *Consequências e penalidades da não declaração.*

Apesar de nobre, a iniciativa da OCDE fomentou nos Estados a criação petroriana de critérios subjetivos para impor ao contribuinte a obrigatoriedade de divulgar planejamentos tributários, sem qualquer observância aos preceitos constitucionais, que limitam o poder de tributar.

3.2 O Regime de divulgação do planejamento fiscal agressivo no Brasil e em Portugal

A iniciativa da OCDE acabou servindo para despertar, no Brasil, a consciência do Fisco para as vantagens arrecadatórias da implementação de Ação 12. Foi o que ocorreu com a proposta da Medida Provisória nº 685/15, que criou uma obrigação de “*disclosure*”, sem adequada definição objetiva dos esquemas sujeitos à declaração, impondo multa de 150% sobre a base de cálculo da operação declarada no caso da omissão da declaração ou de declaração incorreta.

Basicamente, com a proposta da “MP 685”, os contribuintes estariam obrigados ao envio da “DIOR” (Declaração de Informações de Operações Relevantes), que buscava a divulgação

do “conjunto de operações, atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo⁴⁰”.

De plano, é possível notar que a legislação brasileira buscou se esquivar da discussão acerca do conceito de agressividade das estruturas praticadas pelos contribuintes, ainda que em sua exposição de motivos tivesse feito menção expressa à Ação 12 do Plano BEPS.

Depois, o texto da medida provisória nos revela que a intenção do Estado foi tratar as hipóteses dos planejamentos declaráveis de forma abrangente, ao passo que todos os planejamentos fiscais implicam em uma redução ou supressão de tributos.

Oportunamente, no mesmo art. 7º, a MP tentou delimitar as hipóteses que impunham a declaração, que seriam: (i) *os atos ou negócios jurídicos sem razões extratributárias relevantes;* (ii) *a forma adotada não fosse usual, utilizasse de negócio jurídico indireto ou contivesse cláusula que desnaturasse, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou (iii) tratasse de atos ou negócios jurídicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

O legislador, contudo, não delimitou expressamente quais hipóteses estariam enquadradas na obrigatoriedade da DIOR, quando inseriu os negócios jurídicos sem razões extratributárias “relevantes” e negócios “não usuais”, alimentando o legado da subjetividade deixado pela recomendação da Ação 12 do BEPS.

O uso do termo “sem razões relevantes” e “não usuais” nos levam a uma reflexão: Seria a intenção do Estado desmotivar o intermediário tributário (de excelência) na consecução de arranjos engenhosos, de alta complexidade, que demandam elevado estudo? O facto de o negócio jurídico não ser usual o torna agressivo ou, ainda, abusivo? E mais, qual o critério de relevância deveria ser usado pelo contribuinte a ponto de se definir se aquele mecanismo deveria ou não ser submetido à obrigatoriedade de divulgação? Seria essa uma liberdade do contribuinte?

A medida provisória proposta pelo Estado revelou ainda outros potenciais de controvérsia que foram amplamente debatidos pela comunidade política e jurídica brasileira:

- i. A medida não escondeu o intuito meramente arrecadatário do Estado (ganância fiscal);
- ii. Ofensa à garantias e direitos fundamentais (garantia do sigilo fiscal; princípio da livre iniciativa privada);

⁴⁰ Art. 7º da Medida Provisória nº 685/2015

- iii. Criou enorme insegurança jurídica em torno do tema;
- iv. Alto grau de subjetividade nos termos propostos.

A MP/685 não foi aprovada pelo Congresso Brasileiro. Assim, a tentativa da implementação da declaração de planejamentos tributários, com a edição da Medida Provisória n. 685/2015, serviu para fornecer interessante exemplo das inconsistências e dos perigos da adoção dos conceitos demasiadamente ambíguos e vagos utilizados no Projeto BEPS.

E vamos ainda além, ao nosso ver, a experiência global na tentativa de implementação da Ação 12 do BEPS revelou os obstáculos do Fisco em impor a obrigatoriedade de divulgação dos planejamentos tributários, quaisquer que sejam.

A longos passos à frente do Brasil no combate à evasão fiscal e à erosão da base tributária no contexto internacional, ainda em 2008, Portugal editou o Decreto-Lei nº 29/2008 de 25 de Fevereiro, que veio a introduzir *“deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo”*.

Aqui merece destaque o facto de Portugal não ter essencialmente utilizado o termo “agressivo”, naquela oportunidade, optando por introduzir o critério da *“vantagem fiscal exclusiva”*, a fim de delimitar os ditos planejamentos fiscais abusivos.

Vale destacar que o mencionado diploma serviu de base, assim como diversos outros ao redor do mundo, que inspirou o relatório BEPS da OCDE.

Alguns anos depois, em 25 de maio de 2018, foi adoptada a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, essa sim efetivamente inspirada na Ação 12 do BEPS, que veio a introduzir a sexta versão da Diretiva relativa à Cooperação Administrativa (“DAC 6”) no seio da UE, da qual Portugal aderiu dois anos depois, através da Lei n.º 26/2020 de 21 de julho, que veio a revogar o então Decreto-Lei nº 29/2008.

A Diretiva, através do “considerando 2”, fez expressa menção à necessidade de se estabelecer deveres de comunicação obrigatória de mecanismos fiscais que são considerados potencialmente *agressivos*:

“É, pois, fundamental que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre mecanismos fiscais potencialmente agressivos. Essas informações permitiriam a essas autoridades reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de

legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas. Contudo, o facto de as autoridades fiscais não reagirem a um mecanismo comunicado não deverá implicar a aceitação da validade ou do tratamento fiscal desse mecanismo”

A transposição da Diretiva em Portugal não deixou o Decreto-Lei nº 29/2008 de fora, embora o tenha revogado, na medida em que se promoveu uma harmonização de diplomas, estendendo a obrigação de divulgação à mecanismos internos e expandindo os impostos abrangidos⁴¹. Aqui merece crítica um facto que Portugal fez como o Brasil: utilizar a premissa do relatório BEPS para impor tal obrigatoriedade aos mecanismos internos.

Importante notar que a Diretiva também não tentou definir o conceito de planeamento fiscal agressivo (ninguém o fez), optando por identificar os mecanismos de “planeamento fiscal potencialmente agressivos”, *através da compilação de uma lista dos aspetos e dos elementos de operações – as características-chave -, que possam constituir “fortes indícios de evasão fiscal ou de práticas fiscais abusivas*⁴².

Mais uma vez, a despeito dos esforços da Diretiva em delimitar a abrangência dos mecanismos comunicáveis, o diploma não afastou a característica subjetiva dos conceitos (“*características-chave*”, “*teste do benefício principal*”) transformando aquilo que seria um rol minimamente taxativo, em situações meramente indicativas e enunciativas, abertas a interpretação e que consolidam a insegurança jurídica.

Portugal, ainda, fez duras críticas a transposição do DAC 6 ao enfrentar, de forma bastante coerente, o tema da “autocriminação”, sob a manifestação da obrigação criada não só aos contribuintes, mas também aos advogados, de reportar o planeamento à AT, com base num “*juízo de ponderação*”, sempre que encontrem indícios de qualquer prática que consubstancie um qualquer procedimento de evasão ou fraude fiscal no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente⁴³.

Fica claro que, tanto Portugal, quanto Brasil, fugiram da responsabilidade delegada pela OCDE, que deixou ao arbítrio de cada Estado Soberano a definição dos critérios e conceitos que giram em torno da Ação 12 do BEPS.

⁴¹ IVA. Confronte os arts. 7.º e 8.º da Lei nº 26/2020 de 21 de julho

⁴² OECD, “Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, OECD Publishing, 2015, p.9.

⁴³ Disponível em <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciante> acesso em 23/09/2022

Assim, a agressividade fiscal permanece em um “bote à deriva”, criando um mar de critérios incoerentes que nos levam a um cenário obscuro e inseguro no âmbito dos planejamentos tributários que afetam os mecanismos não só internacionais, como também internos de cada País.

3.3 A visão do Brasil sobre a Ação 12 do BEPS. O que revela o Fisco Brasileiro?

No item acima, vimos que a MP 685/2015 proposta no Brasil, sob o pretexto da implementação da Ação 12 do BEPS, não sobreviveu aos obstáculos de se impor a obrigatoriedade de divulgação dos planejamentos tributários agressivos. A razão disso é evidente: o Brasil mostrou que as recomendações do BEPS não são passíveis de aplicação indiscriminada nas jurisdições, sem observância das regras que podem limitar a adoção das medidas sugeridas. A AT não pode adotar livremente as recomendações trazidas pela OCDE, a ponto de distorcer o propósito do plano.

Vale destacar, o facto de que as recomendações do plano BEPS não são leis e sim consideradas *soft law*.

Raul Haidar⁴⁴ tratou a MP 685/2015 como uma “*aberração jurídica*”, que criou obrigações inconstitucionais:

“Todas as matérias contidas no artigo 7º da Medida Provisória 685 já são passíveis de fiscalização pela Receita Federal. E é público e notório que o Brasil possui hoje um dos mais eficientes sistemas de fiscalização do mundo. A leitura atenta dos artigos 7º a 12 leva-nos à conclusão que se pretende implantar (se é que ainda não vigore) uma ditadura fiscalista no pior sentido da palavra, onde todos os contribuintes são culpados até prova em contrário. Às urtigas o princípio da presunção de inocência! Passam a prevalecer os “atos necessários à execução dos procedimentos”, cuja competência o ato aqui examinado delega à Secretaria da Receita e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ou seja: o poder, que a Carta Magna diz que emana do povo e que deve ser exercido por meio de seus representantes eleitos, passa a pertencer a burocratas, ainda que concursados. Chega a ser assustador que o artigo 7º tente definir o que seja “forma adotada não usual” que “desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”. Ora, o que são contratos típicos, além dos regidos pelo Código Civil e demais disposições legais aplicáveis? Parece que ainda vigoram os princípios da livre iniciativa, do direito ao trabalho e a legitimidade do lucro lícito, base fundamental do capitalismo.”

⁴⁴ HAIDAR, Raul. MP 685 desmoraliza Poder Legislativo e aterroriza contribuintes. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-ago-03/justica-tributaria-mp-658-desmoraliza-poder-legislativo-ateterroriza-contribuintes>

Há de se considerar, ainda, que o Brasil sofre de uma deficiência normativa no que diz respeito ao combate à evasão fiscal -, Ainda que a AT tente atribuir ao art. 116, parágrafo único, do CTN (Código Tributário Nacional) um caráter de norma geral “antielisiva”, a verdade é que o mencionado dispositivo não atende a esse anseio.

O STF, Supremo Tribunal Federal, recentemente julgou a ADI 2446 (Ação Direta de Inconstitucionalidade), na qual venceu o entendimento de que é constitucional o art. 116 do CTN, que permite à AT brasileira desconsiderar o comportamento do contribuinte praticado com a finalidade de dissimular a ocorrência do facto gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No entanto, mesmo esse julgamento não foi suficiente para reverter o impasse que vem prevalecendo a respeito do tema já há muitos anos: a falta do regulamento do referido dispositivo legal. Quer dizer, o combate ao planeamento fiscal ilícito no Brasil anda desnorteado.

E a MP 685 não solucionou esse dilema, quando trouxe um “punitivismo” no âmbito tributário: *determina-se a comunicação prévia à Receita Federal de atos que sequer são qualificados como ilícitos pela lei, sob pena de multa de 150%*⁴⁵.

Parece que a AT brasileira tentou, ao abrigo da recomendação da Ação 12 do BEPS, solucionar a questão da “ineficiência fiscalizatória” que vive no País; - “Vamos delegar ao contribuinte o dever de fiscalizar o seu próprio comportamento”.

Lembre-se, refere a Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015, sobre a obrigação de se informar à AT brasileira as operações e *atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, estabelecendo como consequência da não apresentação a caracterização de omissão dolosa com intuito de sonegação ou fraude fiscal e imputação de multa de ofício de 150%*.

Nota-se que o Brasil não se preocupou em observar os *standards* promovidos pela OCDE, quando ignorou a necessidade de firmar o planeamento fiscal agressivo, figura que passou longe da proposta MP 685.

Talvez o problema tenha nascido do erro em adotar uma fórmula pensada para o combate dos planeamentos no âmbito dos negócios jurídicos transnacionais, para combater o planeamento fiscal ilícito interno. Ou, talvez, o erro apenas decorre da ganância fiscal da AT que, diante do oportunismo orquestrado pela causa nobre do Plano BEPS, fomenta a torto e a

⁴⁵ <https://www.conjur.com.br/2015-ago-31/mp-685-punitivismo-direito-penal-chega-tributario>

direito as práticas abusivas que visam a limitar a autonomia privada no âmbito dos planejamentos fiscais.

CAPÍTULO 4

A MORALIDADE TRIBUTÁRIA

4.1 Aspectos éticos e civilizatórios do tributo

Na obra *Ética a Nicômaco*, Aristóteles defende que há um caráter político e de equidade no conceito de justiça. Ao fazer uma divisão do *justo natural* e *justo legal*, nos traz a idéia de que precisamos estar inclusos em um regime justo, cuja constituição se origina de uma comunidade de cidadãos virtuosos. O justo legal, é compreendido no que os homens, através das leis, convencionam. Já o justo natural, que remete a diversas reflexões na obra, se apresenta em um contexto de homens virtuosos, como sendo o reflexo de suas virtudes.

Aristóteles ainda vai mais longe em sua análise da justiça particular, nas palavras de Richard Kraut⁴⁶:

“a justiça particular aristotélica convida-nos a adotar, em nossas relações com os outros, uma perspectiva na qual vemos a nos mesmos e aos outros como membros de uma comunidade de seres humanos livres e iguais e também a decidir o que fazemos a partir dessa perspectiva. Se formos capazes de fazê-lo a incorporar isso em nossos pensamentos, sentimentos, desejos e escolhas, teremos realizado a justiça particular aristotélica. Quando agirmos a partir dessa perspectiva, expressaremos uma concepção de nós mesmos como membros livres e iguais de uma comunidade política: como cidadãos.”

Concluindo, Aristóteles nos apresenta uma teoria da ação humana, através de estudos dos atos humanos, do modo como a razão humana permeia e interfere em seus atos, e quão voluntários e involuntários podem ser essas atitudes, sendo que a noção de responsabilidade do agente moral está estritamente vinculada a esse estudo. Assim, distinguir entre voluntário e involuntário, estabelecer recompensas e castigos, nossas ações de ação dolosa e ação culposa assentam-se sobre tais questionamentos (Rosely de Fátima Silva⁴⁷, 2014).

⁴⁶ KRAUT, Richard. *The Blackwell guide to Aristotle's Nocomachean ethics*. Tradução de Alfredo Storck. Porto Alegre: Artmed, 2009:pag. 185

⁴⁷ Prefácio da Obra, *Ética a Nicomacos*. Editora Martin Claret. 2014.

Essa equação entre justiça e razão humana trazida por Aristóteles, muito bem representa o dilema do planejamento fiscal quando sobreposto à idéia do consentimento ao imposto como pressuposto de justiça fiscal.

Assim, partindo da premissa de que a tributação se destina a financiar o gasto público, sendo o Estado, em tese, provedor de bens e serviços públicos à sociedade, aquele que paga imposto é ético e faz bem à comunidade.

Por outro lado, numa sociedade em que não impera o consentimento, sob a premissa de que estamos inclusos num regime de injustiça fiscal, é comum e intuitivo, nesse contexto, que se coloque a tributação como uma restrição aos direitos fundamentais à propriedade e à liberdade.

Daí nasce o cidadão, “*provido de razão*”, que não paga imposto por não achar justo.

Nessa mesma toada, há uma intrínseca relação também entre tributação e liberdade. O professor Ricardo Lobo Torres (2012, pg. 33), por exemplo, chega a definir o tributo como o *preço da liberdade ou o preço social, haja vista ser o montante pago pelo cidadão para ver garantidos seus direitos, sem que haja a necessidade de entregar ao Estado serviços pessoais*⁴⁸. É, no entanto, uma relação *bipolar*, à medida que o tributo, se ilegítimo, possui aptidão de destruir a liberdade. Desse modo, “*a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade*”. Por isso, Lobo Torres coloca, de forma exemplar, que “*quem não percebe a bipolaridade da liberdade acaba por recusar a legitimidade ao próprio tributo*”⁴⁹.

Sobre o debate, relevante é a lição de José Casalta Nabais, cuja tese de doutoramento, “*o dever fundamental de pagar impostos*” (Nabais, 2012 pg. 191), tornou-se um dos livros de mais referência sobre o tema. De acordo com o português, a maioria das nações atuais podem ser caracterizadas como Estados Fiscais, isto é, Estados que os tributos são a maior fonte de recursos⁵⁰.

Em Estados dessa natureza, o Autor sustenta que o imposto emerge como um dever fundamental dos cidadãos perante a comunidade em que vivem. Ressalta, ainda, que “*o imposto*

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. vol. 5, p. 499

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 33

⁵⁰ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 191-192.

*não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado*⁵¹”

Esse é o pacto social, que traz a tributação como *pressuposto ético-civilizatório*, segundo reflexão muito bem feita por José André Wanderley Dantas de Oliveira⁵².

No contexto dos planeamentos tributários, a justiça fiscal transpassa seguindo uma lógica de promoção da liberdade econômica. Nela merece crítica a idéia da separação entre os setores públicos e privados, como se o sucesso das entidades privadas estivesse completamente dissociado das instituições públicas. Ao nosso ver essa ideia é predatória, ao passo que o sucesso do particular fomenta o Estado, que, por sua vez, passa a regular de forma responsável; Certamente, se Aristóteles fosse um tributarista, esse seria “um regime justo” (virtuoso).

Da discussão trazida até aqui, compreende-se que a regulação fiscal pressupõe a cooperação do público, onde a lei tributária influenciará o comportamento do contribuinte, quando as sanções forem suficientemente certas e severas para compensar os ganhos do não cumprimento da lei.

Essa é uma clara característica da sociedade moderna, onde se opera uma espécie de “deslegitimação” do tributo, que busca reduzi-lo a um aspecto eminentemente técnico, fora do debate político.

4.2 Aspectos da Moralidade tributária

Em setembro de 2009, o jornal britânico The Guardian teve como uma de suas manchetes a notícia: “*Evitar pagar impostos é roubar nossos serviços públicos*”⁵³. Na reportagem, afirma o então Secretário do Tesouro da Inglaterra, Stephen Timms, que o imposto é uma questão moral, em que “*os valores de responsabilidade, moralidade e integridade são essenciais na justiça tributária*”, que “*traz uma responsabilidade para todos os contribuintes, o que exige que todos paguem uma parte justa do imposto.*”

⁵¹ NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 185.

⁵² OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas, O Planeamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade, Revista de Direito Tributário, RDT 48-2021

⁵³ TREABIR, Jill. Avoiding tax robs our public services, declares minister. The Guardian. Disponível em <https://www.theguardian.com/business/2009/sep/20/tax-avoidance-penalties> Acesso em 22 de setembro de 2022

Na ocasião, Timms pretendeu se comprometer a tomar medidas para impedir a evasão fiscal, aumentando as exigências de divulgação e as penalidades para quem não pagar impostos. Naquela oportunidade, Timms admitiu que a legislação nem sempre é a melhor maneira de lidar com esse tema, apontando para o código de conduta que os bancos foram obrigados a assinar, para acabar com qualquer engenharia financeira que facilite a evasão fiscal.

A reportagem ainda destacou que, “*embora a evasão fiscal aumente a pressão sobre os gastos do governo, aqueles que se recusam a pagar sua parte justa ainda usam os serviços públicos*”.

Esse polêmico noticiário reflete e ilustra perfeitamente como a moralidade é um tema que permeia, implicitamente, no direito tributário.

Da simples leitura daquela reportagem, poderíamos desenvolver longo debate, que nos remete novamente à importância do consentimento ao imposto; sob a perspectiva de que a justiça fiscal não se faz em ato discricionário do Estado.

O estudo mais importante e notório sobre o assunto é o do alemão Klaus Tipke, que escreveu o livro “Moral Tributária: Do Estado e dos Contribuintes”; Visivelmente influenciado pela tradução Kantiana, Tipke buscou investigar o que chamou de “*teorias das funções morais e coercitivas do poder público - legislativo, administrativo e jurídico - e a função fiscal moral do contribuinte*”⁵⁴.

A partir do estudo dessa obra, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, a moralidade tributária nos apresenta dois aspectos: um relacionado às atividades morais do Estado, e outro a dos contribuintes. Essa última, diz respeito à obrigação de pagar impostos, economia fiscal ou ao desejo de pagar a menor quantia⁵⁵. Embora a moralidade do Estado exija diferentes perspectivas, esta diz respeito ao serviço da justiça e, portanto, aos valores e princípios constitucionais (TORRES, 2005, pg. 27).

Nesse contexto, a justiça se traduziria na seara tributária na “igualdade na distribuição da carga tributária”⁵⁶, na qual decorre do princípio da igualdade, imperativo categórico de quase todas as constituições e que prescreve igualdade de direitos e deveres a todos os cidadãos, conforme lição de Victor Uckmar (UCKMAR, 2002 pg. 59)⁵⁷.

⁵⁴ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 7

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 27.

⁵⁶ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

⁵⁷ UCKMAR, Victor. Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2002, p. 59

A maior manifestação da justiça fiscal, sob a óptica da igualdade, recai sobre o princípio da capacidade contributiva, uma vez que:

“O princípio da capacidade contributiva é o único princípio fundamental, que é adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social. É também em geral aceito como apropriado. Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então também reconhecer nos outros”⁵⁸

A moral do Estado, confunde-se, então, com a teoria da justiça tributária, pois exige a elaboração de uma lei tributária que corresponda à ideia de direitos fundamentais e de justiça⁵⁹.

Sob este contexto, além da moralidade tributária relacionada ao desenvolvimento das leis, há também a moralidade relativa ao comportamento dos participantes do setor público que trabalham na administração fiscal (TORRES, 2005 pg. 20)⁶⁰.

No Brasil, essa moralidade da Administração Tributária tem uma abordagem especial à moralidade Administrativa apresentada no artigo Art. 37 da CFRB⁶¹

Apesar da poderosa influência alcançada, existem diferenças entre a moralidade administrativa e a moral da administração tributária: Distingue-se, porque, este último se relaciona com a ideia de atividades financeiras, ao passo que:

“Se a atividade financeira é essencialmente vinculada, segue-se que o fundamento da moralidade não é o controle do desvio do poder, mas o respeito à boa fé do contribuinte ou a proteção de sua confiança nos atos do Fisco e a igualdade na aplicação da lei tributária”⁶².

Enquanto a moral tributária do Estado se coaduna com a Justiça Fiscal na imposição tributária, a moral do contribuinte, por sua vez, corresponde à atitude deste diante da imposição fiscal.

Nessa seara, nasce a ideia de que o cumprimento do dever tributário está estritamente ligado à noção de solidariedade de grupo, ao passo que, é através da arrecadação tributária que o Estado fornece serviços públicos e cumpre suas finalidades sociais.

⁵⁸ TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20-21.

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 27

⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 18.

⁶¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

⁶² TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 20

Por outro lado, não se pode impor, a torto e a direito, que o desejo de se pagar menos impostos implica em uma moral deficiente.

Assim, sob a premissa de que a economia fiscal pode ser atingida através do planejamento tributário, a imoralidade nos remete à um campo obscuro em meio a tantos conceitos subjetivos criados para limitar a autonomia privada na condução da sua política fiscal.

Neste aspecto, estamos convencidos que existe um critério de moralidade x legalidade como aspectos norteadores da regulação fiscal dos Estados Soberanos.

Embora não se possa cravar, é possível afirmar, ainda, que existe um relacionamento de mútuas influências entre a moral do Estado e a moral dos contribuintes. Nesse sentido, o economista francês Thomas Piketty relacionou a regressividade dos sistemas tributários com atitudes egoísticas dos contribuintes, na medida que:

[...] *“favorece o aumento do individualismo e do egoísmo: uma vez que o sistema em seu conjunto é injusto, por que continuar a pagar pelos outros? Por isso é vital para o Estado social moderno que o sistema fiscal que o mantém conserve um mínimo de progressividade ou, pelo menos, não se torne nitidamente regressivo no topo⁶³.”*

A análise de Piketty, nos remete a uma reflexão no presente trabalho, seria o próprio Estado o icentivador da imoralidade fiscal?

A despeito de todos os conceitos e estudos que grativam o tema, até aqui, não nos parece razoável enxergar a imoralidade como figura necessariamente entrelaçada com a evasão fiscal.

4.3 O princípio da legalidade no âmbito fiscal

O princípio da legalidade sempre foi norteador e visto como fundamental no direito administrativo. Ele representa a total subordinação do Poder Público à previsão legal, visto que, os agentes da Administração Pública devem atuar sempre conforme a lei.

De acordo com esse princípio, o agente público, em *“um governo de leis e não em um governo de homens⁶⁴”*, somente pode agir em meio ao que a lei determina. Por isso, não cabe autonomia de vontade ao Estado.

⁶³ PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 484

⁶⁴ Como expressava os anseios da grande revolução (revolução francesa).

Seguindo esse raciocínio, Henrique Savonitti Miranda⁶⁵, compara as atividades de um gestor privado (*Princípio da Autonomia da vontade*) as de um gestor público de forma esclarecedora:

“O administrador privado conduz seu empreendimento com dominus, agindo com os poderes inerentes à propriedade em toda a sua extensão. Assim, tudo o que não é proibido, é permitido ao gestor privado. Diga-se, ainda, que o administrador privado pode inclusive conduzir ruinosamente seu empreendimento sem que muito possa ser feito por terceiros(...) O gestor público não age como “dono”, que pode fazer o que lhe pareça mais cômodo. Diz-se, então, que ao Administrador Público só é dado fazer aquilo que a lei autorize, de forma prévia e expressa. Daí decorre o importante axioma da indisponibilidade, pela Administração, dos interesses públicos.”

No direito tributário, o princípio da legalidade possui papel de extrema importância e nos traz a idéia de que não cabe a cobrança de tributo sem lei que o estabeleça. Assim, no âmbito fiscal, a regra da legalidade prescreve de forma objetiva um comportamento que deve ser seguido pelo Poder Público: o poder de tributar deve estar restrito aos preceitos legais, que devem moldar as pretensões tributárias do Estado.

Assim, admitindo uma relação de poder, ALBERT HENSEL (HENSEL, 1960 pg. 110) demonstra, a nosso ver com toda a procedência, que a sujeição do contribuinte ao poder do Estado somente consiste no facto de ele ter que atender à norma jurídica e que o Estado, mediante o uso de seu poder de coação, deve executar a vontade da lei.

O poder de coação se subordina, portanto, à reserva da lei, esgotando-se no momento da criação da lei. Com o acentua HENSEL:

*"Em vista da vinculação à lei, tanto do Estado, na qualidade de credor, como do devedor tributário, o primeiro não pode ser considerado "persona potentior". A norma jurídica e especialmente os fatos geradores criam a plataforma jurídico-tributária comum, na qual o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador se situam em posição de igualdade, como credor e devedor"*⁶⁶

⁶⁵ MIRANDA, Henrique Savonitti. Curso de direito administrativo. 3.ed. Brasília: Senado Federal, 2005, pg. 83

⁶⁶ ALBERT HENSEL, apud H. W. KRUSE, Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung, in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", Duesseldorf, 1960, pág. 110

Concluimos, pois, que é exatamente em virtude do princípio da legalidade que a relação jurídico-tributária se caracteriza como relação de direito e não de poder, não havendo nenhuma supremacia de uma das partes sobre a outra.

Esta igualdade das partes perante a lei se revela, de forma clara e bem ilustrada, na hipótese do pagamento indevido do tributo, onde as posições de credor e devedor se invertem, cabendo ao contribuinte o direito de pedir a restituição do indébito tributário.

CAPÍTULO 5

AGRESSIVIDADE FISCAL

5.1 Agressividade e abuso: em que momento se separam?

No decorrer desse trabalho, no debate sobre os conceitos que gravitam o planejamento tributário, seja no âmbito interno ou internacional, foram introduzidas as noções de moralidade tributária e justiça fiscal, que contribuíram para o aumento da complexidade e da insegurança jurídica dentro de um campo que, como vimos, é bastante obscuro.

Já se pode perceber que esse discurso, aparelhado de novos *standards* desertos e subjetivos, em que o confronto do mecanismo ou arranjo adotado pelo contribuinte com a lei fiscal não se mostra suficiente, é ainda deficiente de estudo, além de não contribuir para uma melhor política fiscal, porquanto as noções de moral e de justiça dependem exclusivamente dos valores de seu intérprete.

Ao nosso ver, dentro do contexto de um Estado de Direito, em que o planejamento fiscal surge como expressão da autonomia privada e livre iniciativa, a tributação justa ou injusta não é resultado de um julgamento moral, mas da conformidade do contribuinte com aquilo que foi estabelecido pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, nas palavras de Takano (TAKANO, 2017) *“a moralidade não deve ser aquela que subjetivamente é encontrada no juízo do aplicador do direito, mas aquela que, num regime de legalidade, objetivada na norma jurídica”*.

E ainda, *“Se o contribuinte deixou de realizar o negócio jurídico ou o facto que daria ensejo ao nascimento da relação tributária, não há objetivamente qualquer imoralidade em sua atuação”*.⁶⁷

Em todo caso, tudo indica que o caminho de se aproximar o conceito jurídico de “agressividade” com “imoralidade” é temerário, quando esta, nas palavras de Takano *“serve apenas como instrumento de legitimação de um Estado Fiscal autoritário que estaria apto a tributar qualquer manifestação econômica que deseje em nome de valores sociais, comprometendo a segurança jurídica do sistema, porquanto esvaziaria o conteúdo semântico mínimo de suas regras de competência e incidência tributárias”*⁶⁸(TAKANO, 2017).

Outrossim, há uma interessante linha que defende que o conceito de planejamento tributário agressivo não seria jurídico, mas um termo que revela e introduz uma “política fiscal”. Nesse sentido, Ana Paula Dourado⁶⁹ defende que o conceito de “planeamento fiscal agressivo” não é um conceito jurídico que promoveu um novo campo de atuação do Estado na requalificação de estruturas jurídicas adotadas pelos contribuintes, mas um *“princípio a nortear a ação legislativa dos diversos países visando a melhorar suas regras antielisivas ou antievasivas, bem como a adoção de tais regras pelos diversos países”* (DOURADO, 2015, p. 49).

Da mesma forma, Carrero⁷⁰ aponta que o conceito de planejamento tributário agressivo *“não teria a pretensão de se tornar um novo critério para a caracterização de atos ou negócios jurídicos dos contribuintes, como uma espécie de cláusula geral antielisão introduzida por soft law e nem constituir uma regra de interpretação teleológica dos dispositivos legais, mas atuar como um “guiding principle” na condução de políticas tributárias, que busque conferir novos limites ao planejamento tributário internacional e aponte a necessidade de medidas normativas específicas para se combater a arbitragem fiscal internacional, que, via de regra, não é ilícita, não se subsume às categorias de evasão ou até*

⁶⁷ TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 201

⁶⁸ TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses, 203

⁶⁹ DOURADO, Ana Paula. Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6. Intertax vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015

⁷⁰ CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The concept of “aggressive tax planning” launched by the OECD and the EU commission in the BEPS era: redefining the border between legitimate and illegitimate tax planning. Intertax vol. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016.

mesmo “elusão”, e ainda não são combatidas de forma eficaz por normas gerais antiabuso ou por interpretação teleológica” (CARRERO, 2016, p. 216).

Tal explanação, que nos parece adequada, traz interessante raciocínio em torno do planejamento fiscal agressivo, que nos aproxima da necessidade de o transformar em um paradoxo aos conceitos de evasão, elisão e elusão fiscal.

No entanto, apesar de quase impecáveis, tal afirmação não parece bastar para resolver a questão da subjetividade em torno dos limites ao planejamento fiscal, tampouco impor limites à delimitação ou eventual aplicação prática do conceito de “planeamento fiscal agressivo”, pelos diversos ordenamentos jurídicos.

Prova disso, é a importante introdução que faz Marta Caldas⁷¹ (CALDAS, 2015, p. 76), acerca da importância de se conceituar e distinguir os conceitos de planejamento tributário “agressivo” e “abusivo”. Vale mencionar que a própria noção de abuso, há muito estudada pela comunidade jurídica, não se encontra pacificada.

Tais conceitos, na doutrina, se confundem, quando frequentemente vemos manifestações no sentido de que uma estrutura abusiva seria também aquela que lhe faltasse “substância econômica” ou que buscasse exclusivamente uma vantagem fiscal.

Quer dizer, mesmo em relação às práticas abusivas, há igualmente uma incoerência em relação aos seus critérios de identificação. Daí que o conceito de “planeamento fiscal agressivo” não pode ser ancorado, sem distinção, na figura do abuso.

Na tentativa de solucionar esse dilema, Carrero⁷² defende a ideia de que o planejamento fiscal agressivo deve ser entendido como um “ato que é normalmente lícito, mas inconsistente com a análise da substância econômica (CARRERO 2016, p. 215) Nessa linha, como vimos, há respeitável doutrina que aproxima o conceito de “agressividade” com a “falta de propósito negocial”.

Interessante pontuar, contudo, que a doutrina, ao tratar do planejamento fiscal agressivo, em sua maioria, o vê como um ato lícito do contribuinte, conquanto a sua falta de propósito extrafiscal o tornaria ilegítimo.

Essa linha nos leva a uma conclusão intuitiva de que o planejamento fiscal agressivo não pode ser enquadrado no conceito de evasão fiscal, porque nesta se pressupõe a violação direta à alguma norma, como já vimos anteriormente.

⁷¹ CALDAS, Marta. O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal Cadernos IDEFF n. 18. Coimbra: Almedina, 2015

⁷² Op cit pg. 207

Tampouco poderia, o planeamento agressivo, ser equiparado à elusão fiscal, ao passo que este conceito caracteriza os planeamentos abusivos, figura que não se confunde com a agressividade *per sí*.

Nessa esteira, não se deve perder de vista as precisas lições de Rothmann⁷³, da qual concordamos, no sentido de que “*diferentemente do que se poderia pensar, a existência de motivo não tributário não é requisito imprescindível para caracterizar a elisão fiscal, cuja licitude independe da existência de motivo extratributário*”. Segue afirmando, que “*a exclusiva finalidade de economizar tributos é perfeitamente lícita, uma vez que não há nenhum princípio constitucional ou regra legal que obrigue os contribuintes a estruturar seus negócios de maneira a ter de pagar tributos ou maximizá-los*”. (ROTHMANN pg. 679)

Vale lembrar, que a despeito da OCDE não ter uma definição clara sobre o termo agressivo, em seu relatório BEPS sequer se faz referência à substância econômica. Da mesma maneira, não há, em nenhuma manifestação da OCDE, preceitos que aproximam a agressividade da noção de abuso.

Nesse passo, Marta Caldas⁷⁴ perfeitamente destaca que a utilização do termo “agressivo” foi consciente, revelando uma preocupação da OCDE com dois tipos de planeamento fiscal distintos: “*um com recurso às operações artificiais (abusivo) e um outro que é apenas complexo, mas real e não artificial (agressivo)*”.

De facto, o conceito de “planeamento fiscal agressivo”, tal como imagina-se pretendido pela OCDE, pode abranger estruturas societárias que se aproveitam da existência de lacunas legais ou exploram a desarmonia das normas tributárias, contudo, no abuso, vimos que, além disso, há um uso excessivo da lei fiscal, que ultrapassa o espírito da norma.

O conceito de “agressividade” no âmbito fiscal, portanto, seria “*mais amplo que os casos de abuso e trata de hipóteses distintas, mas complementares, que resultam principalmente em erosão da base tributária (por exemplo, uma situação de dupla não tributação), pelo emprego ou não de estruturas artificiais*”⁷⁵.

Nessa seara, de acordo com a Comissão Europeia⁷⁶, o “*planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes*

⁷³ ROTHMANN, Gerd Willi. In: PRETO, Raquel Elita Alves. Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, pg. 679

⁷⁴ Op cit pg. 84

⁷⁵ DOURADO, Ana Paula. Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6. Intertax Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015

⁷⁶ Comissão Europeia em 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo - 2012/772/UE, JO L 345 de 29.12.2011 (disponível para consulta online em <https://eur-lex.europa.eu/>)

entre dois ou vários sistemas fiscais”, originando situações de duplas deduções e de dupla não tributação”.

Assim, diz-se que todo planeamento tributário abusivo é agressivo, mas nem todo mecanismo agressivo é abusivo, porquanto há situações que, embora não sejam abusivas, carregaram em si o sinal da “agressividade”.

Importante, pois, o posicionamento de Marta Caldas⁷⁷, que procurou delimitar um conceito de “planeamento fiscal agressivo” que independesse de um abuso ou de uma artificialidade.

Em seu entendimento, a expressão faria menção à *“adoção de negócios jurídicos ou mecanismos não artificiais, que se tornam oportunos diante de vantagens geradas pelos diferentes tratamentos tributários conferidos entre Estados Soberanos, gerando uma economia fiscal não prevista, que excede a justificação econômica subjacente ao arranjo, ensejando uma redução significativa da carga tributária, enquanto que o planeamento fiscal abusivo revela a adoção de determinados comportamentos que apenas o aspecto formal se conforma à lei tributária, mas carecem de substância econômica, sendo, portanto, simulados, e que, pelo aproveitamento de uma imprecisão da norma tributária, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal não desejada pelo Estado”.*

Essa interpretação demonstra claramente a distinção entre os dois institutos: o da abusividade e o da agressividade. A análise dessa reflexão exige que um posicionamento deve ser tomado: ou se trata de conceito já conhecido e utilizado pela comunidade jurídica e, portanto, deixa de fazer sentido a utilização do termo “planeamento fiscal agressivo”; ou se assume que, com ou sem laços em comum com outros institutos afins, trata-se de conceito próprio, independente, que merece a atenção da doutrina.

Por intermédio desse estudo, é possível observar com clareza que normas gerais antiabuso, tais como aquelas que visam combater o artifício no “*abuso de forma*” e “*motivação econômica*”, podem ser efetivas para lidar com planeamentos fiscais agressivos que são simulados, mas não são efetivas para combater casos em que há uma legítima operação, que se valha de oportunidades extraídas da lei, que revelam uma vantagem fiscal que se sobrepõe à motivação econômica subjacente.

Isso, pois, por não se tratar de um comportamento ilegal, não se mostra razoável invocar uma cláusula geral antiabuso, porquanto tais normas exigem a constatação de uma ilicitude do negócio, no sentido de se extrair uma violação aos objetivos da norma fiscal.

⁷⁷ *Op cit* 152

Ou seja, reconhecer que o “planeamento fiscal agressivo” não se identifica com o “planeamento fiscal abusivo” implica assumir que as formas de combate de uma ou de outra categoria não serão necessariamente idênticas.

5.2 A agressividade fiscal quando oposta aos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal.

Como vimos, com a devida vênia a interpretações em contrário, há de facto, uma autonomia entre os conceitos que gravitam o planeamento fiscal, sobretudo em relação à agressividade, principalmente porque na já mencionada Ação 12, considerando o propósito do Projeto BEPS, há evidente propósito de reformar o regime tributário em âmbito transnacional, com a implementação de novos *standards* concentrados na eliminação da evasão fiscal, trazendo a percepção de que a noção de planeamento tributário agressivo se trata de uma das inovações da proposta.

Observamos que, dentre as justificativas dadas para o avanço de conceitos amplos e com conotação pejorativa, como o planeamento fiscal agressivo sobre o campo da elisão fiscal, está a chamada “justiça fiscal”, que se apoia no valor da tributação justa sob a ótica do Estado.

Porém, nos pareceu claro que essa concepção terminológica fomenta a subjetividade em torno do tema e, ainda, assume profunda conotação política, de modo que compromete a aplicação jurídica, na acepção positivista, de legalidade.

Nas palavras de Caio Takano (2017), “*de fato, não é clara a linha divisória entre a legítima elisão tributária e o ‘planeamento tributário agressivo’, uma vez que o último não necessariamente pressupõe qualquer ilicitude aos comandos veiculados normativamente*” (Takano, 2017, p. 37); Partindo dessa premissa, há a necessidade de se colocar diante do obstáculo de analisar com precisão a agressividade fiscal quanto oposta aos conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal.

Enquanto o debate tem girado em torno dos conceitos de evasão e elisão fiscal, o presente trabalho avançou ao alcance, também, da elusão fiscal.

Por se tratar de um conceito vago e amplo, vimos em linhas anteriores que o planeamento fiscal agressivo pode ser utilizado para fazer referência a planejamentos tributários a partir negócios jurídicos que não apenas possam suscitar questões referentes a abuso ou simulação, mas, igualmente, a situações de legítima elisão tributária, em que o comportamento do contribuinte não revela qualquer ilicitude sob a ótica de qualquer uma das jurisdições.

A nosso ver, portanto, é possível aferir o conceito de “planeamento tributário agressivo” a partir de uma aceção própria sob a perspectiva jurídica. Na prática, ainda que com um certo grau de subjetividade, a agressividade fiscal limita-se a mecanismos realizados pelo contribuinte em conformidade com a lei, mas que se vale de oportunidades ou brechas que revelam uma vantagem fiscal que se sobrepõe ao propósito econômico subjacente.

A partir disso, recebe aceção própria que o afasta de outras práticas de planeamento tributário, já combatidas normativamente e conceitualmente abrangidas pelo conceito de “evasão fiscal”, como mecanismo de simulação, que viola a lei fiscal, ou de “elusão fiscal”, que pressupõe uma abusividade, na medida em que, em que pese num primeiro momento parecer lícito, ultrapassa o campo da legitimidade do ato, ao se utilizar de artífios simulados ou indiretos que maculam a economia fiscal.

Isso não quer dizer, no entanto, que em determinadas situações a abusividade não possa se manifestar na agressividade fiscal, por promover um resultado de erosão da base tributária que não se sustenta no ordenamento jurídico, até mesmo por ferir, implicitamente a ordem fiscal.

Em todo caso, não é clara, ao nosso ver, a razão pela qual a figura da agressividade fiscal deve ser combatida sob o aspecto jurídico, ao menos, objetivamente.

A agressividade fiscal, enquanto fenômeno econômico e jurídico, decorre de disparidade na aplicação das legislações domésticas de diferentes países, e em certos casos em situações internacionais, resultado do caráter subestimado das regras e da incapacidade de coibição da norma geral antielisiva.

Dessa forma, os planeamentos fiscais agressivos ostentam, em via de regra, situações em que o contribuinte atua em estrita conformidade, na forma e substância, com as legislações tributárias dos Estados envolvidos, situando-se na mais estrita legalidade.

Ainda que não possamos classificar o planeamento fiscal agressivo como sinônimo absoluto de elisão fiscal, a percepção deixada através da presente investigação permite dizer que a agressividade fiscal não ultrapassa, a despeito da semântica do termo, os limites da norma, mas sim, transita entre elas.

Dessa forma, partindo de um pressuposto que a agressividade fiscal pode sim se manifestar sob a forma de uma legítima elisão fiscal, a pergunta que se torna necessária é: O planeamento fiscal agressivo deve, de facto, ser combatido?

CAPÍTULO 6

CONCLUSÃO

Houve um crescente combate da doutrina ao conceito de “planeamento fiscal agressivo” depois dos novos *standards* trazidos pelo Projeto BEPS, essencialmente, a Ação 12.

Passou a ser importante a delimitação do seu conteúdo e alcance normativo, distinguindo de figuras próximas que, em alguns casos, são utilizadas como se sinônimos fossem, como é o caso do “planeamento tributário abusivo”, afastando, ainda, influências de valores do próprio intérprete, não positivados, como é o caso a moralidade tributária.

O “planeamento tributário agressivo” pode se manifestar em qualquer mecanismo que implique economia fiscal e que não viole a lei tributária, abrangendo tanto os casos em que há abusos e casos que não há abusos.

Assim, sob essa ótica, a agressividade fiscal pode estar presente em qualquer hipótese de planeamento fiscal, bastando que o mecanismo fuja de qualquer padrão tradicional que venha a moldar as características dos negócios jurídicos, que importem, sobretudo, em redução da carga tributária.

Ainda sob esse prisma, curiosamente, o conceito de planeamento fiscal agressivo pode ainda qualificar os arrajos superdotados de técnicas bem-sucedidas, sob o ponto de vista jurídico ou até mesmo negocial, elaboradas por intermediários tributários, que impliquem em legítima vantagem fiscal.

Evidente, portanto, que o planeamento fiscal agressivo não se amolda, objetivamente, aos conceitos de evasão, elisão e elusão fiscal.

Visto sob esse ângulo, torna-se mais adequado, ao nossa ver, traçar uma distinção entre o planeamento fiscal agressivo lícito, sendo aquele que, a despeito de ostentar essa característica, se aproxima da legítima elisão fiscal, porquanto são genuínos; e o planeamento fiscal agressivo ilícito, que qualificam os arranjos mal icentivados, que revelam uma vantagem fiscal que não encontra amparo na norma.

Seja como for, o impulso gerado pela ação 12 do BEPS ao conceito de planeamento fiscal agressivo, incendiou uma tendência global que há anos se manifestava: limitar a liberdade do gestor privado de promover planejamentos tributários no âmbito dos seus negócios, seja interno, seja internacional.

A esse respeito, no Brasil, por exemplo, o relatório da OCDE serviu como pretexto para legitimar uma tentativa do Fisco de delegar ao setor privado um dever de fiscalização, ou melhor, “autofiscalização”, na medida em que se pretendia impor, através da Medida Provisória

685/15, a obrigatoriedade de divulgação de uma categoria ampla de planejamentos fiscais, que se traduzia em qualquer mecanismo que visava a suprir tributos.

Dessa forma, a proposta se mostrava uma conveniente prática ao Estado, ao delegar ao contribuinte o dever de fiscalização, transformando-o numa espécie de agente de investigação da sua própria culpabilidade.

Por essas e outras, que nos convencemos que essa tendência global (de limitar a liberdade de planejar) desestimula a boa prática do legítimo planejamento fiscal.

O que ocorreu, na prática, foi uma criação discricionária de conceitos derivados de figuras já existentes para legitimar a criação de um novo campo obscuro de combate à evasão fiscal, em que os Estados Soberanos passaram, a torto e direito, a explorar.

Foi exatamente o que ocorreu com o pretense *disclosure* do planejamento agressivo.

Assim, a nobre tentativa da OCDE de regular, ou melhor, icentivar a regulação, com novos ditames na tarefa de combater globalmente a erosão da base tributária, foi manchada pela insegurança jurídica, incoerência e subjetividade nos conceitos adotados.

Finalmente, e não menos importante, merece crítica o facto de que a Ação 12 do BEPS tem sido utilizada, a exemplo da fracassada tentativa Brasileira, como forma de munir o Estado de informações relevantes, consubstanciadas em arranjos complexos, muitas das vezes não usuais, permitindo o controle preventivo da atividade dos intermediários e contribuintes, seleccionando aquela à qual devem reagir.

Daí que, a presente investigação nos permitiu concluir que há uma forte tendência global, representada pela força do Estado, na figura do Fisco, de transformar a figura do planejamento fiscal em um mecanismo nocivo ao sistema tributário.

Essa tendência, tomada pela clara intenção de limitar a liberdade de planejar, que devemos, enquanto juristas, combater.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Patrícia Anjos. Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas anti abuso. Porto, Portugal: Vida Económica, 2011

ASCARELLI, Tullio. O negócio jurídico indirecto. Lisboa: Jornal do Fôro, 1965.

ALBERT HENSEL, apud H. W. KRUSE, Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung, in "Vom Rechtsschutz im Steuerrecht", Duesseldorf, 1960

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. In: Intertax, v. 43, issue 1, 2015

CATARINO, João Ricardo. Lições de Fiscalidade, Gestão e planeamento fiscal internacional. Coimbra: Almedina. vol. II, 2015

CARVALHO, P. de B. Teoria da Norma Tributária. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. The concept of “aggressive tax planning” launched by the OECD and the EU commission in the BEPS era: redefining the border between legitimate and illegitimate tax planning. Intertax vol. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998

CALDAS, Marta. O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal Cadernos IDEFF n. 18. Coimbra: Almedina, 2015

DOURADO, Ana Paula. Aggressive tax planning in EU Law and in the light of BEPS: the EC recommendation on aggressive tax planning and BEPS actions 2 and 6. Intertax vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015

FILIPPO, Gomes Luciano. Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária. Juruá. 2012

GOMES, Nuno Sá, Manual de Direito Fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direção-geral das Contribuições e Impostos, Vol. II, 2006

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planeamento tributário.

HOUAISS, Antonio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

JÈZE, Gaston. Cours élémentaire de Science des Finances et de Législation Financière Française. 5. Ed. Édition, Paris: M. Giard & Briere, 1912.

KRAUT, Richard. The Blackwell guide to Aristotle's Nocomachean ethics. Tradução de Alfredo Storck. Porto Alegre: Artmed, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. A Norma Antielisão e o Princípio da Legalidade – Análise Crítica do Parágrafo Único do Art. 116 do CTN. O Planeamento Tributário e a Lei Complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001

MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de direito tributário, p. 468

MIRANDA, Henrique Savonitti. Curso de direito administrativo. 3.ed. Brasília: Senado Federal, 2005

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012

OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas, O Planejamento Tributário Abusivo das Transnacionais e a Erosão das Bases Tributárias: entre a Legalidade e a Moralidade, Revista de Direito Tributário, RDT 48-2021

PIKETTY, Thomas. O Capital no Século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

POMBO, Nuno. A fraude fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões. Coimbra: Almedina, 2007.

ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser crimi-noso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015

SANCHES, Saldanha. Limites do planejamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra: Coimbra Editora, 2006

TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do planejamento tributário internacional na era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Noeses,

TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual v. 2. São Paulo: IBDT, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005

TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003

TIPKE, Klaus. Moral tributária do estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012

UCKMAR, Victor. Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2002

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

DOCUMENTOS ELETRÔNICOS E OUTROS

Disponível em Organização internacional que reúne as maiores e mais importantes, economias do mundo. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Paris: OECD Publishing, 2014.

<https://www.migalhas.com.br/depeso/252836/planejamento-fiscal-como-mecanismo-fundamental-na-expansao-de-mercado-e-reducao-da-base-tributavel-e-a-tendencia-global-de-limitar-a-liberdade-de-planejar> acesso em 22 set 2022

“Leis complexas, requisitos fiscais complicados, incidência de vários tributos sobre o mesmo fato gerador e altas cargas tributárias constituem os principais obstáculos”; “O intervalo de tempo, que considera o preparo, a declaração e o pagamento, é maior do que em qualquer outro país do mundo” Cf. CNN Brasil. Disponível em <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/banco-mundial-empresas-gastam-ate-1501-horas-para-pagar-impuestos-no-brasil/%20%3E> Acesso em: 07 de setembro de 2022.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, a carga tributária brasileira dos últimos anos está, em média, chegando a quase 40% do PIB, ou praticamente 2/5 (dois quintos) de nossa produção. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/artigos/atualizacaoquinto.htm> acesso em 14 de set 2022

OXFAM INTERMÓN. La ilusión fiscal: demasiadas sombras en la fiscalidad de las grandes empresas. Informe de Oxfam Intermón n. 35, 2015, p. 8.
Disponível em: www.pensamientocritico.org/oxfam0315.pdf. Acesso em: 07 set 2022

[Google uses ‘double Irish’ loophole to pay no tax on \\$40bn of profits | Ireland | The Times](https://www.thetimes.co.uk/article/google-uses-double-irish-loophole-to-pay-no-tax-on-40bn-of-profits-x2bq6c5fk), Disponível em <https://www.thetimes.co.uk/article/google-uses-double-irish-loophole-to-pay-no-tax-on-40bn-of-profits-x2bq6c5fk> Acesso em 07 set 2022.

Disponível em www.independent.co.uk/news/uk/home-news/vodafone-pays-no-uk-corporation-tax-for-second-year-running-despite-earning-5-billion-in-sales-8650027.html acesso em 18 set 2022

[Luxemburgo Leaks: o paraíso fiscal é mesmo aqui ao lado | TVI Notícias \(iol.pt\)](https://tvi.iol.pt/noticias/internacional/juncker/luxemburgo-leaks-o-paraiso-fiscal-e-mesmo-aqui-ao-lado): Disponível em: <https://tvi.iol.pt/noticias/internacional/juncker/luxemburgo-leaks-o-paraiso-fiscal-e-mesmo-aqui-ao-lado> Acesso em 07 set 2022.

<https://taxjustice.net/reports/the-state-of-tax-justice-2020/> Acesso em 07 set 2022.

Disponível em http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=251638&key=U Acesso em 18 set 2022

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page9

DAC 6

Disponível em <https://www.sabado.pt/portugal/detalhe/dac-6-somos-todos-denunciantes>
acesso em 23/09/2022

TREABIR, Jill. Avoiding tax robs our public services, declares minister. The Guardian.
Disponível em <https://www.theguardian.com/business/2009/sep/20/tax-avoidance-penalties>
Acesso em 22 de setembro de 2022