

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E INTERDISCIPLINARIDADE: O CASO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO

*Caio Augusto Takano*¹

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Visando à compreensão e simplificação do fato social, as diversas ciências do conhecimento humano promovem sobre ele uma série de cortes metodológicos, de acordo com seus objetivos e códigos binários. Nas precisas lições de Paulo de Barros Carvalho, a multiplicidade dos aspectos do fato social permite que ele seja representado por uma infinidade de formas².

O Direito, por sua vez, buscando a redução de complexidade do fato social, qualifica-o normativamente para lhe atribuir consequências jurídicas, regulando as relações intersubjetivas em conformidade com seu código binário próprio:

1. Professor de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

2. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 148.

“lícito/ilícito”. No entanto, tratando-se de apenas um dos possíveis “recortes” do objeto, dúvidas não há acerca da existência de um espaço para investigações de caráter interdisciplinar, objetivando uma adequada valoração do fato jurídico³, sem deixar de observar as regras e exigências de cada sistema normativo para o recebimento de influxos de outros campos do conhecimento e até mesmo de outros sistemas normativos.

A advertência é especialmente necessária no estudo do Direito Tributário Internacional, em que não raras vezes depara-se com recomendações e análises que têm como foco uma perspectiva eminentemente econômica ou, ainda, de política fiscal. Tal fenômeno ocorre com maior intensidade, ainda, nos temas relacionados ao Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), o que se justifica até pela própria finalidade da discussão proposta pela OCDE – reforma dos *standards* de tributação internacional pelos países – e pelo principal destinatário de suas publicações: as administrações tributárias dos diferentes países.

Ademais disso, há no Direito Tributário Internacional o constante influxo de conceitos e soluções adotadas em outros ordenamentos jurídicos, que igualmente devem ser recebidos com cautela, mesmo em relação a instituto ou conceitos homônimos. Inexiste qualquer pretensão ou dever de unicidade ou coerência de significados, mesmo em relação a idênticas expressões utilizadas na legislação interna ou em acordos de bitributação. Não há conceitos unívocos, não há soluções uniformes.

Neste estudo, propomo-nos a examinar os limites à interdisciplinaridade no Direito Tributário Internacional, em especial, no que tange ao conceito de “planejamento tributário agressivo”, cuja necessidade e forma para a sua contenção têm sido objeto de intenso debate pela comunidade internacional

3. Sobre o tema, cf. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo* lógico-semântico. Volume I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 249-270.

e que, inclusive, já foi mencionado em ato normativo do direito posto – como a exposição de motivos da MP n° 685/15⁴ –, evidenciando a necessidade do debate também em vista do sistema tributário brasileiro.

2. INTERDISCIPLINARIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Genericamente, a expressão “interdisciplinaridade jurídica” é empregada em acepções distintas. Paulo de Barros Carvalho refere-se a dois níveis distintos de intertextualidade no direito. Haveria aquele estritamente jurídico, que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento; e o jurídico em acepção lata, abrangendo todos os setores que têm o direito como objeto, mas o consideram sob o ângulo externo⁵. Em qualquer uma das acepções, é de extremo relevo considerar que qualquer forma de interdisciplinaridade (interna ou externa) “surge como uma forma de acoplamento estrutural entre dois sistemas que se relacionam, pela qual se ‘facilita interpenetrações sem atingir a autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando’”⁶.

4. “5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

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

5. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 206.

6. Cf. NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n° 1, 2003, p. 212.

Assim, pode se referir tanto a uma relação entre campos do conhecimento situados dentro do próprio Direito, tendo em conta suas disciplinas ou ramos que gozam de autonomia apenas para fins didáticos, a partir da consideração do ordenamento jurídico em uma visão unitária do fenômeno jurídico (intertextualidade)⁷, quanto ao trânsito entre as diversas áreas do conhecimento humano, tais como a Ciência Econômica, as Ciências Sociais e a Ciência Política etc., na busca de uma melhor valoração do fato jurídico, que haverá de ser colhido após os cortes que se façam necessários, em processo redutor de complexidades, no bojo e sob os influxos do próprio sistema normativo (interdisciplinaridade)⁸.

Dentro desta última perspectiva – i.e., da interdisciplinaridade em sentido estrito –, que permite ao intérprete a tomada de diversas posturas em relação ao intercâmbio de influxos entre os diferentes campos do conhecimento⁹, constata-se haver

7. Nas lições de Paulo Ayres Barreto: “Cogita-se, nessa perspectiva, de interdisciplinaridade dentro do próprio Direito, tendo em conta suas disciplinas ou ramos que gozam de autonomia apenas para fins didáticos. Assim, afigura-nos incensurável o aludido exame interdisciplinar, que nada mais é do que a consideração do ordenamento jurídico em uma visão unitária. Seria um grave erro não reconhecer essa perspectiva unitária do sistema jurídico e, conseqüentemente, uma necessária interdisciplinaridade”. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Volume I. São Paulo: Noeses, 2014, pp. 261-262.

8. Sobre o tema da interdisciplinaridade, cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Entre o direito tributário e a nova contabilidade: a questão da tributação dos dividendos na Lei n. 12.973/14. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Volume 19. São Paulo: Dialética, 2015, pp. 346-373.

9. Em aprofundado estudo sobre o tema, Marcelo Neves aponta quatro sentidos para essa expressão: (i) enciclopedismo jurídico, assim entendido o somatório de diversos conhecimentos sobre o direito, gerador de um superficialismo generalizado, de reduzida relevância, seja da perspectiva prática, seja sob um prisma teórico; (ii) imperialismo disciplinar, em que, sob o manto da interdisciplinaridade, subordinam-se critérios do Direito à racionalidade de outras ciências, como a Sociologia, a Economia ou a Política; (iii) metadisciplinariedade, no sentido de uma metanarrativa impositiva a partir de um plano superior, de limites e formas de intercâmbio entre as áreas do saber relacionadas com o direito; e (iv) espaço de comutação discursiva entre os diversos campos do saber jurídico, respeitada a autonomia disciplinar, sem a qual haveria “uma miscelânea resultante de um ecletismo estéril”. Cf.

um espaço interdisciplinar de comutação discursiva, conferindo-se valioso instrumental ao operador do Direito na interpretação do fenômeno jurídico, mas que impõe, de outro lado, o reconhecimento da existência de limites estritos à consideração dessa comutatividade para a solução de problemas próprios da Ciência do Direito. Como ensina Paulo Ayres Barreto, “as diversas ciências do conhecimento humano estão submetidas aos seus códigos binários próprios. Tomam um mesmo fato cultural e buscam reduzir as complexidades a ele inerentes, tendo em conta o que há de relevante para o seu campo objetal”¹⁰.

Tais considerações são indispensáveis para se realizar uma aproximação interdisciplinar do fenômeno jurídico. O direito, enquanto instrumento de regulação de condutas intersubjetivas e de estabilização das expectativas normativas, colhe da realidade social fatos relevantes para compor suas hipóteses normativas, atribuindo-lhes consequências jurídicas próprias. Daí se afirmar que “o ordenamento é fechado, em termos sintáticos, mas aberto nos níveis semântico e pragmático”¹¹.

O Direito permite, em determinadas condições, a interação de seu sistema com os demais existentes no ambiente social. No entanto, não é qualquer influxo que produzirá efeitos no sistema jurídico. Conquanto seja lícito ao ordenamento jurídico se valer de conceitos de outros sistemas, a introdução desses conceitos deverá se dar, exclusivamente, pela “porta” da hipótese normativa e desde que haja a sua devida “tradução” à linguagem própria do ordenamento jurídico, obedecendo às fronteiras ínsitas desse campo do conhecimento.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 1, 2003, pp. 207-214.

10. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Volume I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 263.

11. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 157.

Em outras palavras, as ciências não se relacionam entre si como vasos comunicantes porosos dentro de um grande sistema – conhecimento humano –, mas, antes, consubstanciam múltiplos sistemas autônomos e independentes, com funções e modos de operacionalidade próprios, abertos à comunicação entre si, mas desde que pelo canal de abertura próprio de cada sistema¹². A eventual convergência de significado, conquanto seja possível, e até mesmo salutar, não é necessária. O espaço para uma comutação discursiva entre o Direito e outras ciências do conhecimento humano, posto ser amplo, não é absoluto e deve se dar em estrita conformação com as regras e canais próprios, previstos pelo Direito, para a ocorrência dessa comunicação e em seus estritos limites.

3. INTERDISCIPLINARIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

No âmbito do Direito Tributário Internacional, não é rara a aproximação interdisciplinar para o enfrentamento de questões complexas, tal como ocorre nas diversas discussões sobre a validade de se manter o atual modelo de tributação em bases universais, focado no binômio “fonte/residência”, em que considerações de política fiscal (Ciências Políticas) e de economia (Ciência Econômica) atuam fortemente na tomada de posição tanto para aqueles que sustentam a manutenção quanto a alteração de tal regime¹³.

Entretanto, o reconhecimento de que existem limites à aproximação interdisciplinar e ao trânsito entre diferentes ciências, sistemas normativos ou ramos jurídicos, deve ser levado em consideração pelos estudiosos da tributação internacional que se propõem a realizar uma investigação

12. Cf. TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos nos limites ao planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 4. São Paulo: Thomson Reuters, 2017, p. 51.

13. Por todos, cf. WELLS, Bret; LOWELL, Cym H. Income Tax Treaty Policy in the 21st Century: Residence vs. Source. *Columbia Journal of Tax Law*, v. 5, 2013-2014, pp. 3-38.

eminentemente jurídica, principalmente ao ter contato com relatórios da OCDE ou artigos doutrinários que tenham como objeto a análise de temas relacionados ao Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* ou “erosão da base tributável internacional e transferência de resultados”)¹⁴.

Por vezes, há nesses textos – relatórios oficiais e artigos acadêmicos – uma análise aprofundada sobre as questões levantadas no Plano de Ação da OCDE, mas não raro com foco eminentemente econômico ou, ainda, com vistas a recomendações ou críticas de política fiscal – o que se justifica até pela própria finalidade da OCDE e pelo principal destinatário de suas publicações: as administrações tributárias dos diferentes países –, demandando cuidado ao intérprete em relação à aplicabilidade e pertinência da soluções e sugestões encontradas naqueles textos com o direito positivado.

Não se ignora, entretanto, que a discussão em torno de institutos de Direito Tributário Internacional comporta considerações relevantes de cunho político e econômico. Entretanto, tais considerações serão relevantes para melhor compreensão do objeto e de seus efeitos, em toda a sua amplitude, mas não como critérios, elas mesmas, para definir o regime jurídico daqueles institutos. De outro lado, não serão desprezadas as conclusões extraídas de outros ramos do conhecimento, quando dali surgirem efeitos que sejam relevantes para a análise jurídica¹⁵, i.e., nas hipóteses em que dos efeitos políticos ou econômicos identificados exurgirem efeitos jurídicos relevantes que deverão ser analisados e contrabalançados na análise empreendida.

O mesmo cuidado em relação à aproximação interdisciplinar se impõe em relação ao trânsito entre o sistema tributário brasileiro e os demais sistemas tributários existentes alhures.

14. Sobre o Projeto BEPS da OCDE, visite: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/> (acesso em 29/11/2021).

15. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 15.

Cada Estado possui o direito de moldar sua legislação tributária livremente, com base em sua soberania e os sistemas tributários refletem a história, cultura, valores e necessidades de seus países¹⁶. Em que pese os sistemas tributários adotarem sistemáticas de tributação semelhantes (ex.: tributação sobre o consumo não-cumulativa, tributação da renda da pessoa jurídica, tributação na transferência de patrimônio etc.) e conceitos jurídicos muitas vezes homônimos (ex.: “lucros”, “dividendos”, “ganho de capital”, “mercadoria” etc.), é importante enfatizar que igualmente não existe qualquer pretensão ou dever de unicidade ou coerência de significados, mesmo em relação a idênticas expressões utilizadas na legislação interna ou em acordos de bitributação.

O mesmo ocorre em relação ao conceito de evasão fiscal no âmbito internacional, em que igualmente não há uma definição precisa¹⁷. A identificação de quais atos, negócios ou estruturas praticadas pelos contribuintes serão lícitos ou ilícitos é matéria reservada ao direito interno de cada jurisdição envolvida, cada qual com critérios positivados ou jurisprudenciais próprios – “simulação”, “dissimulação”, “propósito comercial”, “substância sobre a forma”, “fraude à lei”, “abuso de forma”, “abuso de direito”, para citar alguns dos critérios comumente utilizados pelos diversos países¹⁸.

Além da multiplicidade de testes para definir a licitude da conduta do contribuinte, há igualmente uma multiplicidade semântica, pois um mesmo signo ou uma mesma expressão linguística podem se referir a testes distintos, como ocorre, por exemplo, com a expressão “abuso de direito” é

16. Cf. ROSENBLUM, H. David. Where's the pony? Reflections on the making of international tax policy. In *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2009, p. 535.

17. Cf. SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2011, pp. 10-11.

18. Para uma análise aprofundada sobre a compatibilidade dessas figuras com o direito positivo pátrio, cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 195-224.

utilizada em acepções distintas em diferentes jurisdições¹⁹. Se assim é, não apenas a definição dogmática e jurisprudencial dos conceitos de abuso ou de evasão fiscal poderão variar de acordo com cada país, mas, de igual modo, normativamente cada jurisdição adota critérios e limites distintos a práticas da elisão fiscal em suas normas antielisivas, sejam elas gerais, sejam específicas.

É necessário, pois, prudência pelo intérprete ao realizar investigações interdisciplinares no âmbito do direito internacional, sendo forçosa a adoção de critérios sólidos para que os influxos interdisciplinares não impactem indevidamente a construção de um raciocínio jurídico consistente.

4. O CONCEITO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO “AGRESSIVO” E OS DESAFIOS PARA A SUA DELIMITAÇÃO JURÍDICA

A existência de diferentes critérios eleitos pelo legislador de cada país para definir seu nível de tolerância a planejamentos tributários²⁰, somado às naturais diferenças entre tratamentos normativos conferidos a uma mesma situação jurídica decorrente do exercício da soberania fiscal pelos diferentes países²¹, bem como às incontáveis diferenças de interpretação possíveis a partir de um mesmo enunciado normativo²², mesmo em relação a idênticas expressões utilizadas em acordos

19. Sobre o tema, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo. (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 415-418.

20. Cf. AVI-YONAH, Reuven S.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. New York: Oxford University Press, 2011, p. 102.

21. Cf. KOFLENER, Georg. Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht. In: HÜTTERMANN, Rainer (hrsg.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, pp. 232-233.

22. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 205.

de bitributação²³, contribui decisivamente para a existência de oportunidades para que contribuintes estructurem suas operações de forma a obter vantagens a partir de inconsistências que exsurtem da aplicação conjunta de normas jurídicas de dois ou mais ordenamentos jurídicos, por vezes obedecendo rigorosamente os comandos normativos aplicáveis em cada uma das jurisdições, permitindo a obtenção de vantagens tributárias que não existiriam (v.g.: uma situação de “dupla não tributação”)²⁴, caso a sua operação fosse estritamente realizada dentro dos limites de uma única jurisdição. Tal prática, posto que elisiva, tem sido denominada de “planejamento tributário agressivo” e objeto de intensos debates doutrinários sobre a necessidade de sua contenção. Debates que têm sido verdadeiramente interdisciplinares, tendo recebido influxos de uma série de considerações de outras ciências.

Com efeito, recentemente foram introduzidas na discussão existente sobre os limites ao planejamento tributário internacional as noções fluídas de moralidade e justiça, aumentando a complexidade e a insegurança dentro de um campo já bastante arenoso²⁵. Estamos convencidos de que esse discurso, permeado de *standards* extrajurídicos vagos e indefinidos, em que a conformação da estruturação negocial do contribuinte com a legislação dos países envolvidos não é considerada suficiente, implica irremediável insegurança jurídica e carece de qualquer fundamento no direito posto, além de não conferir maior segurança ao contribuinte, porquanto as noções de moral e de justo dependem exclusivamente dos

23. Cf. ROSENBLOOM, H. David. Comments on the schedular structure of tax treaties. *Bulletin: Tax Treaty Monitor*. IBFD: June, 2009, p. 262.

24. Não obstante o termo “dupla não tributação” seja empregado em várias acepções, adotaremos neste estudo a mais corrente, que se refere a uma situação em que o rendimento não é tributado no Estado da Fonte e nem é efetivamente tributado no Estado de Residência. Neste sentido, cf. AVI-YONAH, Reuven S. Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. *Bulletin for International Taxation*, v. 61, n. 4. Amsterdam: IBFD, 2007, p. 137.

25. Cf. PANAYI, Christiana HJI. Is aggressive tax planning socially irrepensible? *Intertax*, vol. 43, n. 10. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 548.

valores de seu intérprete e, que, portanto, são análises que não se coadunam com uma análise eminentemente jurídica.

Ademais, dentro do contexto um Estado de Direito, em que o planejamento tributário surge como expressão da liberdade empresarial e da livre iniciativa, a tributação justa ou injusta não é resultado de um julgamento moral, mas da conformidade da carga tributária com aquilo que foi estabelecido pelo Poder Legislativo, ao conformar o sistema tributário e fixar as regras de incidência tributárias²⁶. Assim, a nosso ver a moralidade não é aquela que subjetivamente é encontrada no juízo do aplicador do direito, mas aquela objetivada na lei. Se o contribuinte deixou de realizar o negócio jurídico ou o fato que daria ensejo ao nascimento da obrigação tributária, não há qualquer imoralidade em sua atuação.

Seja como for, parece-nos que o caminho de se aproximar o conceito jurídico de “agressividade” com “imoralidade” é equivocado, na medida em que serve apenas como instrumento de legitimação de um Estado Fiscal autoritário que estaria legitimado a tributar qualquer realidade econômica que deseje em nome de valores sociais, fulminando a segurança jurídica do sistema, porquanto esvaziaria o conteúdo semântico mínimo de suas regras de competência e incidência tributárias.

De outro lado, há quem defenda que o conceito de “planejamento tributário agressivo” não seria jurídico, mas apenas de política tributária. Nesse sentido, Ana Paula Dourado sustenta que o conceito de “planejamento tributário agressivo” não é um conceito jurídico que visa a permitir maior espaço de atuação administrativa e judicial na recharacterização, para fins tributários, de estruturas jurídicas adotadas pelos contribuintes, mas um princípio a nortear ação legislativa dos diversos países visando melhorar suas regras

26. Cf. 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, p. 217.

antielisivas ou antievasivas, bem como a adoção de tais regras pelos diversos países²⁷.

Também Carrero e Seara apontam que o “novo conceito de planejamento tributário agressivo” não teria como pretensão se tornar um critério para requalificação 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 (*tax arbitrage*), que, via de regra, não é ilícita, não se subsume às categorias de evasão ou até mesmo “elusão”, e ainda não são combatidas de forma eficaz por normas gerais antiabuso ou por interpretação teleológica²⁸.

Tais afirmações, conquanto verdadeiras, não podem ser tidas como absolutas, oferecendo pouca ou nenhuma contribuição para se resolver a questão dos limites ao planejamento tributário internacional, tampouco impõe limites à identificação, delimitação ou eventual recepção do conceito de “planejamento tributário agressivo” pelos diversos ordenamentos jurídicos. De fato, não se pode negar a forte atuação que referido conceito tem recebido nas discussões de formulação de políticas tributárias, enquanto identificador de um possível “problema” que, por implicar erosão da base tributária, merece atenção pelos diversos países, principalmente na busca por uma solução coordenada e efetiva para combatê-lo. Sem qualquer dúvida, trata de uma perspectiva relevante do tema.

27. Cf. 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*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 48-49.

28. Cf. 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, pp. 210-211.

Entretanto, limitar a relevância da existência de um conceito de “planejamento tributário agressivo” que – bem ou mal – está sendo utilizado no antecedente normativo de normas tributárias ou em decisões de Tribunais (como, por exemplo, a Corte Europeia de Justiça), implica retirar a possibilidade de a doutrina exercer seu papel na participação da conformação de um sistema jurídico mais coeso e harmônico. Concordamos, portanto, com Marta Caldas que, justificando a importância de se conceituar e diferenciar os conceitos de planejamento tributário agressivo e abusivo, afirmou que “estabelecer limites é fortalecer a legalidade e a segurança jurídica”²⁹. O esforço nos parece, a toda evidência, salutar.

A expressão “planejamento tributário agressivo” tem origem nos Estados Unidos da América, onde foi primeiramente utilizado para se referir a uma espécie de planejamento tributário caracterizado por estruturas jurídicas contrárias ao espírito ou finalidade da legislação fiscal³⁰. Vê-se que, em sua acepção inicial, 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.

Curioso notar que mesmo a noção de abuso, há muito trabalhada pela comunidade jurídica, não se encontra pacificada. Com efeito, não é raro ver manifestações por parte da doutrina internacional e de algumas Cortes Internacionais, no sentido de que uma estrutura abusiva seria também aquela que lhe faltasse “substância econômica” ou que buscasse primordialmente uma menor tributação³¹. Portanto, verifica-se

29. Cf. CALDAS, Marta. *O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?* Cadernos IDEFF, n° 18. Coimbra: Almedina, 2015, p. 152.

30. Cf. MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. *Tax risk management: evidence from the United States*. British Tax Review, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2009, p. 681.

31. Nesse sentido, cf. STEWART, Miranda. *Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World*. In *Bulletin for International Taxation*, v. 69, n. 6/7. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 402.

que mesmo em relação às práticas abusivas, há uma fluidez em relação aos seus critérios de identificação.

O mesmo ocorre com o conceito de “planejamento tributário agressivo”. Se seu uso inicial fez remissão ao conceito clássico de “abuso” (ofensa ao espírito ou à finalidade da legislação), a doutrina também tem conferido àquele conceito significação distinta, mas que igualmente, como vimos, é utilizada para se definir a noção de abuso. Como afirmam Carrero e Seara, também costuma-se entender por “planejamento tributário agressivo” um ato que normalmente lícito, mas inconsistente com a análise da substância econômica (“*substance over form test*”)³².

Há, ainda, respeitável doutrina que aproxima o conceito de “agressividade” com a “falta de propósito negocial”. Nesse sentido, Sergio André Rocha aponta que, embora não haja um conceito universal, geralmente as propostas para a definição de “planejamento tributário agressivo” têm em comum a identificação de uma estrutura negocial esteja baseada pura e somente em motivos de elisão tributária³³. Entretanto, não se deve olvidar as precisas lições de Gerd Willi Rothmann, 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”. E prossegue o professor, afirmando que “a exclusiva finalidade de economizar tributos é perfeitamente lícita, uma vez que não há nenhum princípio constitucional ou regra legal eu obrigue os contribuintes a estruturar seus negócios de maneira a ter de pagar tributos ou maximizá-los”³⁴.

32. Cf. 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, p. 207.

33. Cf. ROCHA, Sérgio André. Countries’s aggressive tax treaty planning: Brazil’s case. *Intertax*, vol. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016, p. 337.

34. Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In. PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em*

Como se vê, o tema dista de uma confluência ou harmonização doutrinária. Nada obstante, não é apenas na doutrina que inexiste uniformidade na definição de agressividade. A significação atribuída pela própria OCDE, sobre não ser clara (afinal, não há uma definição expressa sequer nas ações do Plano BEPS que fazem referência ao “planejamento tributário agressivo”), é distinta da acepção que foi originalmente utilizada pelos Estados Unidos e tampouco faz referência à substância econômica.

Em seu “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, a OCDE circunscreveu o planejamento tributário agressivo em duas hipóteses: (i) planejamento envolvendo uma posição tributária que é legítima, mas possui consequências tributárias não pretendidas ou esperadas; (ii) adoção de uma posição fiscal favorável ao contribuinte sem divulgar abertamente que há incertezas em torno de questões tributárias relevantes³⁵.

Em que pese a definição do OCDE ter mérito de não se confundir com o conceito de “abuso”, ela apresenta dificuldades significativas para a sua aplicação. Isso porque, na maioria das vezes, dada a complexidade da matéria tributária, nem mesmo os legisladores sabem com precisão qual é o efeito que determinada norma jurídica produzirá e tampouco deixam suas intenções claras. Ademais, no que se refere à segunda hipótese, não há uma definição mínimo do grau de incerteza exigido para que se incorra na hipótese normativa³⁶.

Ademais, referida definição pela OCDE tem sido criticada em razão de sua abertura e da falta de segurança jurídica que implica. De fato, o conceito desenvolvido pela OCDE é vago e subjetivo, porquanto não é possível identificar de forma

homenagem ao professor Alcides Jorge Costa. São Paulo: IASP, 2015, p. 679.

35. Cf. OECD. *Study into the role of tax intermediaries*. Paris: OECD Publishing, 2008, p. 10-11.

36. Cf. BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 86.

segura o seu escopo. Os termos utilizados naquele estudo, como “consequências tributárias não pretendidas ou inesperadas” são obscuros e carecem de significação jurídica, bem como não se define o que constitui e sob quais circunstâncias uma posição tributária poderia considerada “legítima”³⁷. A Philip Baker não passou despercebido o fato de que, se a proposta do BEPS se basear na definição da OCDE, exposta no glossário do “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, não haverá uma segurança jurídica mínima na aplicação de normas que coloquem o conceito de “planejamento tributário agressivo” em sua hipótese normativa, capaz de atender os requisitos básicos de um Estado de Direito³⁸.

Seja como for, essa significação própria parece indicar que, de fato, para a OCDE, o planejamento tributário agressivo é figura autônoma que não se confunde com o planejamento abusivo. Nesse passo, Marta Caldas defende que a utilização do predicativo “agressivo” foi consciente, denunciando uma preocupação daquela organização com dois tipos de planejamentos tributário distintos que geram vantagens fiscais ‘inaceitáveis’: um com recurso a operações artificiais (abusivo) e um outro que é apenas complexo, mas real e não artificial (agressivo)³⁹.

De fato, diferentemente do abuso, o conceito de “planejamento tributário agressivo”, tal como utilizado pela OCDE também abrange estruturas societárias e transações que se aproveitem da existência de lacunas legais ou explorem as incongruências das normas tributárias (*mismatches*) de diversos sistemas tributários. O conceito de “agressividade” do

37. Cf. 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, p. 213.

38. Cf. BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, p. 90.

39. Cf. CALDAS, Marta. *O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?* Cadernos IDEFF, n° 18. Coimbra: Almedina, 2015, p. 84.

Plano de Ação do BEPS, portanto, é mais amplo que os casos de abuso (*tax avoidance*) e tratam de situações distintas, mas complementares, que resultem principalmente em erosão da base tributária (por exemplo, uma situação de dupla não-tributação), pelo emprego ou não de estruturas artificiais⁴⁰.

Assim porque todo planejamento tributário abusivo é agressivo, mas a recíproca não é verdadeira, porquanto há situações que, posto não sejam abusivas, carregaram em si o estigma da “agressividade”.

Diante das dificuldades inerentes de se delimitar o conceito de “planejamento tributário agressivo”, distanciando-o do abuso ou de outras figuras que configuram ilícitos civis e que estariam sob a rubrica daquilo que a doutrina chamada de elusão fiscal⁴¹, a Comissão da União Europeia, propôs um conceito ainda mais amplo, capaz de abranger tanto casos em que seja constatado abuso, como outros em que não há abuso ou artificialidade.

Assim, no âmbito europeu, introduziu-se um conceito amplo de “planejamento tributário agressivo”, referindo-se (i) à utilização pelo contribuinte de operações, negócios, estruturas jurídicas e esquemas empresarias complexos que sejam limitados em substância econômica; (ii) ao uso de arranjos que, embora seja “oficialmente lícitos”, são contrários ao espírito das leis; (iii) ao aproveitamento de aspectos técnicos de um sistema tributário ou discrepâncias entre dois ou mais sistemas tributários distintos, com o objetivo de reduzir a carga tributária (por exemplo, via uma dupla dedução ou dupla não-tributação)⁴². Vê-se, pois, que, nessa linha, haverá pla-

40. Cf. 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*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 48-49.

41. Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Afinal, o planejamento tributário pode ser criminoso? In: PRETO, Raquel Elita Alves. *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015, p. 680.

42. No original: “Member States shall not grant the benefits of this Directive to an artificial arrangement or series of artificial arrangements introduced with the main purpose of avoiding taxes and leading to a tax advantage. The national authorities

nejamentos tributários que, conquanto não sejam artificiais (i.e., possuam substância econômica e seja compatível com o objetivo, finalidade e o espírito da lei) ou ilícitos, serão “agressivos”, desde que permita uma redução na carga tributária por intermédio do aproveitamento da existência de diferentes tratamentos a um determinado fato por dois ou mais sistemas tributários (*mismatches*)⁴³.

Como aponta Michael Lang, além de não haver uma clara definição de “planejamento tributário agressivo”, as recomendações da União Europeia não trouxeram critérios suficientes para se identificarem os limites nos quais planejamentos tributários que impliquem redução de carga tributária serão permitidos. Não é claro que sob esse conceito estariam apenas as estruturas negociais que, de acordo com uma interpretação baseada na finalidade e o objeto das leis seriam tributadas ou se, reversamente, tal expressão refere-se a planejamentos tributários que são permitidos pelo ordenamento jurídico⁴⁴.

A crítica que se faz é em relação à proporcionalidade da medida. Isso porque um grande número de operações do contribuinte é abrangido por este conceito, a despeito de ser juridicamente aceitável e genuíno, porquanto ele não se limita a circunscrever situações em que há artificialidade⁴⁵, portanto,

shall treat these arrangements for tax purposes with reference to their economic reality”. Cf. EU Commission. *Commission Recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning*, COM 8806, 2012.

43. Cf. CALDAS, Marta. *O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?* Cadernos IDEFF, n° 18. Coimbra: Almedina, 2015, p. 79.

44. No original: “Die Empfehlung der Europäischen Kommission leidet unter der Unschärfe des Begriffs der „aggressiven Steuerplanung“. Es bleibt unklar, ob darunter Gestaltungen zu verstehen sind, die bei einer am Ziel und Zweck des Gesetzes orientierten Auslegung ohnehin steuerpflichtig sind, oder ob es sich tatsächlich um Steuerplanung innerhalb des bisher gesetzlich zulässigen Rahmens handelt. Dann fehlt es aber an Kriterien, anhand derer die Grenze zur ebenfalls zulässigen, aber nicht als aggressiv verpönten Steuerplanung gezogen werden kann” Cf. LANG, Michael. “Aggressive Steuerplanung”- Eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission. *Steuer und Wirtschaft (SWI)*, vol. 23, n. 2. Wien: Linde, 2013, p. 68.

45. Cf. CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. *The Concept of ‘Aggressive Tax Planning’ Launched by the OECD and the EU Commission in the*

haveria verdadeira violação aos direitos fundamentais do contribuinte de livre organização de sua atividade econômica e livre iniciativa.

Diante das inúmeras propostas existentes na doutrina e, algumas, em *soft law* ou até mesmo em decisões de cortes internacionais, parece-nos necessário propor uma definição e delimitação do conceito de “planejamento tributário agressivo” que o diferencia de demais figuras que com ele pudessem se confundir. Ou seja, a análise do tema exige que uma postura deva ser tomada: ou se trata de conceito já conhecido e utilizado pela comunidade jurídica internacional e, portanto, não faria mais sentido utilizar a expressão “planejamento tributário agressivo”; ou se reconhece que, com ou sem pontos em comum com outros institutos afins, trata-se de conceito autônomo que merece a atenção dos juristas.

A nosso ver, a proposta de Marta Caldas, nesse sentido, parece-nos acertada. O “planejamento tributário agressivo” constituiria na adoção de determinados comportamentos não artificiais, que aproveitam de oportunidades geradas pelos diferentes tratamentos tributários conferidos a uma mesma realidade pelos diferentes países, gerando uma vantagem fiscal *não prevista*, que excede a justificção econômica subjacente ao comportamento, acarretando assim uma redução significativa da carga tributária, enquanto que o conceito de planejamento tributário abusivo de circunscreveria à adoção de determinados comportamentos que apenas formalmente se conformam à legislação tributária e carecem de motivação econômica, sendo artificiais, e que, pelo aproveitamento de uma imprecisão da norma tributária, o contribuinte obtém uma vantagem fiscal *não desejada* pelo legislador⁴⁶. Assim, de outro lado, não será abusivo o ato cujo efeito é consoante o

BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning. *Intertax*, vol. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016, p. 215.

46. Cf. CALDAS, Marta. *O conceito de planeamento fiscal agressivo: novos limites ao planeamento fiscal?* Cadernos IDEFF, n° 18. Coimbra: Almedina, 2015, p. 152.

ordenamento, cujo tratamento tributário conferido pelo conseqüente da norma jurídica tenha fundamento em valores constitucionais⁴⁷.

Vê-se, portanto, que o conceito “planejamento tributário agressivo” pode ser entendido em um sentido amplo e um estrito. Em seu sentido amplo, envolve qualquer operação que implique redução de tributos e que não contrarie diretamente a lei, abrangendo tanto casos em que houver abuso ou não. Em razão de não conseguir delimitar um conteúdo jurídico próprio para essa categoria de planejamento, seu uso é mais indicado para análises de outras ciências e discussão de política fiscal.

Em seu sentido estrito, limita-se às transações e estruturas realizadas pelo contribuinte que igualmente busquem a diminuição da carga tributária incidente, em estrita conformidade com a lei, valendo-se de oportunidades que são criadas a partir de tratamentos distintos conferidos a uma mesma realidade econômica (*mismatches*) existentes em dois ou mais sistemas tributários.

A consequência dessa definição é relevante. Por seu intermédio é possível enxergar com clareza que, normas gerais antiabuso (ou antielusão, antielisão, etc.), tais como aquelas que visam combater o “abuso de forma”, “substância econômica”, “propósito negocial”, etc., podem ser efetivas para lidar com planejamentos tributários agressivos (i.e., que se valham de *mismatches*) que são artificiais, mas não têm o condão de evitar casos em que há uma operação real que se valha de diferentes tratamentos tributários em diferentes jurisdições a uma mesma realidade econômica⁴⁸.

47. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo. (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: Homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 434.

48. Cf. RUSSO, Rafaele. The OECD Report on hybrid mismatch arrangements. In *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdam: IBFD, February 2013, p. 111.

Isso porque, por não se tratar de um comportamento ilegal, não será possível invocar uma cláusula geral antiabuso, porquanto tais normas exigem a constatação de artificialidade do negócio, bem como a violação dos objetivos da norma fiscal (que impõe a demonstração de que houve a intenção do legislador em tributar a situação do contribuinte) em sua hipótese normativa⁴⁹. Ou seja, reconhecer que o “planejamento tributário agressivo” não se identifica com o “planejamento tributário abusivo” implica assumir que as formas de combate de uma ou de outra categoria não serão necessariamente as mesmas. Assim, no último caso, há inúmeros instrumentos disponíveis e comumente usados pelas diferentes jurisdições para combater práticas ditas “abusivas”. No que se refere ao primeiro caso, e que se apresenta mais relevante para o presente estudo, sua identificação como categoria autônoma sugere a necessidade de novos instrumentos para lidar com ele, tais como uma cláusula “*subject-to-tax*”, “*linking rules*”, “*disclosure rules*” ou outras normas específicas antielisão (“SAARs”).

Por fim, cabe perquirir se, dentro deste conceito jurídico identificado de “planejamento tributário agressivo”, tal prática deve ser combatida pelo sistema tributário brasileiro. À toda evidência, a resposta é negativa. Sobre ser contraditório à própria sistemática de nosso ordenamento jurídico, implicaria injustificada restrição a direitos fundamentais dos contribuintes.

Na atual conformação do sistema tributário brasileiro, os limites ao planejamento tributário, no direito posto, são apenas aqueles que foram expressamente positivados e que estão previstos no Código Tributário Nacional: (i) a simulação (art. 149, inc. VII do CTN) e (ii) a dissimulação (art. 116, parágrafo único do CTN), sendo que nesse último caso é questionável a sua eficácia, porquanto ainda não foi editada a lei ordinária exigida pelo dispositivo do parágrafo único do art. 116 para regular o procedimento de desconsideração dos atos ou

49. Cf. CALDAS, Marta. *O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?* Cadernos IDEFF, n° 18. Coimbra: Almedina, 2015, p. 128.

negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária⁵⁰.

Entretanto, caso os formuladores de política tributária venham a entender que se trata de instituto jurídico que mereça ser combatido, os instrumentos hoje existentes no Brasil (norma geral antissimulação) são insuficientes para impedir a ocorrência de tais planejamentos. Nesse cenário, é necessário que existam normas específicas antielisivas – domésticas ou internacionais – que confirmem, de um lado, instrumentos para que a Administração Tributária possa combater tais atos, negócios jurídicos e estruturas negociais dos contribuintes e, de outro, confirmem previsibilidade, certeza e segurança jurídica aos contribuintes para que possam planejar, dentro dos limites da legislação, sua atividade empresarial.

5. CONCLUSÕES

É forçoso reconhecer a interdisciplinaridade como fenômeno que se impõe ao intérprete do direito. Interpretar e aplicar a norma tributária exige lidar com inúmero influxos e intercâmbio de dados de diferentes campos do conhecimento. O espaço de comutação discursiva, entretanto, não é ilimitado: há rígidas balizas ao uso dessa comutatividade para a solução de problemas próprios da Ciência do Direito, que atue com um código binário próprio em seu corte metodológico para a redução de complexidade do fato jurídico.

As ciências não se relacionam entre si como vasos comunicantes porosos dentro de um grande sistema – conhecimento humano –, mas, antes, consubstanciam múltiplos sistemas autônomos e independentes, com funções e modos de operacionalidade próprios, abertos à comunicação entre si, mas desde que pelo canal de abertura próprio de cada sistema.

50. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 228-230.

Portanto, considerações de cunho eminentemente econômico ou político – como das recomendações e drafts da OCDE – devem ser lidos e analisados com cautela, reconhecendo sua importância quando dali surgirem efeitos que sejam relevantes para a análise jurídica.

Em que pese os sistemas tributários adotarem sistemáticas de tributação semelhantes (ex.: tributação sobre o consumo não-cumulativa, tributação da renda da pessoa jurídica, tributação na transferência de patrimônio etc.) e conceitos jurídicos muitas vezes homônimos (ex.: “lucros”, “dividendos”, “ganho de capital”, “mercadoria” etc.), é importante enfatizar que igualmente não existe qualquer pretensão ou dever de unicidade ou coerência de significados, mesmo em relação a idênticas expressões utilizadas na legislação interna ou em acordos de bitributação.

O mesmo ocorre em relação ao conceito de evasão fiscal no âmbito internacional, em que igualmente não há uma definição precisa. A identificação de quais atos, negócios ou estruturas praticadas pelos contribuintes serão lícitos ou ilícitos é matéria reservada ao direito interno de cada jurisdição envolvida, cada qual com critérios positivados ou jurisprudenciais próprios – “simulação”, “dissimulação”, “propósito negocial”, “substância sobre a forma”, “fraude à lei”, “abuso de forma”, “abuso de direito”, para citar alguns dos critérios comumente utilizados pelos diversos países, cujos significados poderão variar radicalmente entre um e outro sistema tributário.

A nosso ver, o “planejamento tributário agressivo” é figura autônoma que não se confunde com o planejamento abusivo. Diferentemente do abuso, seu conceito, tal como utilizado pela OCDE, abrange estruturas societárias e transações que se aproveitem da existência de lacunas legais ou explorem as incongruências das normas tributárias (*mismatches*) de diversos sistemas tributários, sem haver incorrer em qualquer ilícito: trata-se de prática internacional elisiva. O conceito de “agressividade” utilizado do Plano de Ação do BEPS, portanto, é mais amplo que os casos de abuso (*tax avoidance*)

e tratam de situações distintas, mas complementares, que resultem principalmente em erosão da base tributária (por exemplo, uma situação de dupla não-tributação), pelo emprego ou não de estruturas artificiais, razão pela qual não pode ser confundida com um conceito jurídico de “planejamento tributário agressivo”, que classifica fatos a partir do binômio “lícito/ilícito”. Eis porque, sob uma perspectiva eminentemente jurídico, os instrumentos hoje existentes em nosso ordenamento jurídico para combater a evasão fiscal (i.e., normas gerais antissimulação) são insuficientes para impedir a ocorrência de tais planejamentos internacionais.

BIBLIOGRAFIA

AVI-YONAH, Reuven S. Tax competition, tax arbitrage and the international tax regime. *Bulletin for International Taxation*, v. 61, n. 4. Amsterdam: IBFD, 2007.

_____.; SARTORI, Nicola; MARIAN, Omri. *Global perspectives on income taxation law*. New York: Oxford University Press, 2011.

BAKER, Philip. The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes. *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In. CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (Org.). *Constructivismo lógico-semântico*. Volume I. São Paulo: Noeses, 2014.

_____. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres.; TAKANO, Caio Augusto. Entre o direito tributário e a nova contabilidade: a questão da tributação dos dividendos na Lei n. 12.973/14. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Volume 19. São Paulo: Dialética, 2015.

_____. 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, 2016.

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

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.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 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*, v. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

KOFLER, Georg. Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Recht. In. HÜTTERMANN, Rainer (hrsg.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010.

MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. Tax risk management: evidence from the United States. *British Tax Review*, n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2009.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n° 1, 2003.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 1, 2003.

PANAYI, Christiana HJI. Is aggressive tax planning socially irresponsible? *Intertax*, vol. 43, n. 10. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

ROCHA, Sérgio André. Countries's aggressive tax treaty planning: Brazil's case. *Intertax*, vol. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016.

ROSENBLOOM, H. David. Comments on the schedular structure of tax treaties. *Bulletin: Tax Treaty Monitor*. IBFD: June, 2009.

ROSENBLOOM, H. David. Where's the pony? Reflections on the making of international tax policy. In *Bulletin for International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2009.

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

RUSSO, Rafaele. The OECD Report on hybrid mismatch arrangements. In *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdam: IBFD, February 2013.

SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht*. 3. Auflage. Köln: Otto Schmidt, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In. ALMEIDA, Daniel Freire e; GOMES, Fabio Luiz; CATARINO, João Ricardo. (Org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2012.

STEWART, Miranda. Abuse and Economic Substance in a Digital BEPS World. In *Bulletin for International Taxation*, v. 69, n. 6/7. Amsterdam: IBFD, 2015.

TAKANO, Caio Augusto. A relação entre o direito tributário e o direito privado e seus impactos nos limites ao planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 4. São Paulo: Thomson Reuters, 2017.

WELLS, Bret; LOWELL, Cym H. Income Tax Treaty Policy in the 21st Century: Residence vs. Source. *Columbia Journal of Tax Law*, v. 5, 2013-2014.

