

O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos *Standards* Tributários Internacionais do Projeto BEPS

The concept of aggressive tax planning and the new international tax standards of BEPS Project

Caio Augusto Takano

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor Convidado de Cursos de Pós-graduação do IBDT, FBT, GVlaw e FGV Management. Advogado em São Paulo. E-mail: takano@tpa.adv.br.

Resumo

A definição de limites normativos ao planejamento tributário internacional tem oferecido, há muito, ingente dificuldade à comunidade jurídica. Não existe, sob a perspectiva do Direito Internacional, uma linha de divisão entre transações ou estruturas que sejam, por si, lícitas ou ilícitas. Como decorrência dos novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS, introduziram-se, no debate existente sobre os limites ao planejamento tributário internacional, noções fluídas de moralidade e justiça, gerando maior complexidade e insegurança jurídica. Nesse contexto, proposta do presente estudo é delimitar o conceito de “agressividade” enquanto possível predicativo para a qualificação de planejamentos tributários, perquirindo sobre sua compatibilidade com o nosso ordenamento jurídico e se, sob uma perspectiva eminentemente jurídica, tal categoria de planejamento tributário deve ser combatido.

Palavras-chave: Tributação internacional, planejamento tributário agressivo, Projeto BEPS, elisão tributária.

Abstract

The definition of normative limits to international tax planning has long offered endless difficulty to the legal community. From the standpoint of international law, there is no clear line to define whether transactions or structures are lawful or illegal themselves. As a consequence of the new standards of international taxation in the BEPS Project, fluid notions of morality and justice were introduced in the debate regarding the limits to international tax planning structures, resulting in greater complexity and legal uncertainty. In this context, this paper aims to define the concept of “aggressiveness” as a possible predicative for the qualification of tax planning structures, questioning whether such concept is compatible with Brazilian legal system and, from an eminently legal perspective, whether such a tax planning category should be tackled.

Keywords: International taxation, aggressive tax planning, BEPS project, tax avoidance.

1. Considerações iniciais

Artificialidade, agressividade e abuso são expressões que têm sido utilizadas, há longa data, pela Administração Tributária dos diversos países e, mais recentemente, no discurso da OCDE, para indicar os limites aos planejamentos tributários dos contribuintes no âmbito internacional que, posto serem lícitos, seriam condenáveis sob o prisma fiscal. Não há, contudo, ao longo dos trabalhos da OCDE, uma precisa delimitação do conteúdo semântico de cada um desses signos, assim como inexistente em relação a eles um uso harmônico e convergente entre os diversos países que participam do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

A identificação de limites normativos ao planejamento tributário internacional tem oferecido, há muito, ingente dificuldade à comunidade jurídica. Não existe, sob a perspectiva do Direito Internacional, uma linha de divisão entre transações ou estruturas que sejam, por si, lícitas ou ilícitas. Trata-se de matéria a ser definida no ordenamento jurídico de cada país, com vistas aos interesses e políticas fiscais de cada Estado, permitindo que haja uma “considerável variação” em relação ao nível de tolerância aos planejamentos tributários dos contribuintes pelas administrações tributárias e cortes judiciais de diferentes países (WARD, 1995, p. 176).

O fato de uma mesma transação poder ser classificada como lícita em uma jurisdição e ilícita em outra (AVI-YONAH; SARTORI; MARIAN, 2011, p. 102), somada às incontáveis diferenças de interpretação possíveis a partir de um mesmo enunciado normativo (CARVALHO, 2009, p. 194), mesmo em relação a expressões utilizadas em acordos de bitributação (ROSENBLOOM, 2009, p. 262), contribui sobremaneira para que os contribuintes estruturem suas operações de forma obter vantagens a partir de inconsistências que surgem com a interpenetração de dois ou mais ordenamentos jurídicos, mas, por vezes, obedecendo rigorosamente os comandos normativos aplicáveis em cada uma das jurisdições.

Em que pese haver esforços consideráveis entre os Estados para circunscrever o espaço para práticas de tais planejamentos – seja por intermédio de alterações em suas legislações internas ou pela celebração de acordos internacionais –, o atual paradigma de tributação internacional se mostrou insuficiente para oferecer uma proposta de solução holística e consistente para lidar com tais práticas lícitas, mas indesejadas pelas administrações.

A expressão “planejamento tributário agressivo” surge, de um lado, para se referir de forma geral a planejamentos que as Administrações Tributárias simplesmente não toleram, sejam eles estruturados a partir de situações lícitas ou ilícitas (abusivas, artificiais, fraudulentas etc.) (BECERRA, 2013, IBFD On-

line Book), ou, de outro lado, para se referir especificamente àqueles planejamentos decorrentes da tomada de posições fiscais “audaciosas” (SCHOUERI, 2016, p. 31) e que permitem uma economia tributária significativa àquele que se submeter aos seus riscos (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 991-992). Eis, fundamentalmente, o debate: um planejamento tributário internacional pode ser desconsiderado pelas autoridades administrativas apenas porque resultou em dupla não tributação ou redução da carga tributária global, ainda que tenha substância econômica e esteja de acordo com a legislação?

De fato, não é clara a linha divisória entre a legítima elisão tributária e o “planejamento fiscal agressivo”, uma vez que o último não necessariamente pressupõe qualquer ilicitude aos comandos veiculados normativamente em um ordenamento jurídico. Entretanto, não se confunde também com a figura da evasão fiscal. Eis porque Philip Baker critica o conceito de “planejamento tributário agressivo”, em virtude de sua vagueza e das enormes dificuldades existentes para sua aplicação na prática (2015, p. 86). Isso porque quanto maior for a instabilidade de um sistema jurídico, permitindo que conceitos fluídos produzam efeitos de forma ilimitada na conformação do âmbito de aplicação de normas antielisivas, menor será a segurança jurídica daquele sistema e menos dispostos estarão os investidores estrangeiros a aportar capital e realizar outros investimentos no país.

A tentativa de se exigir a Declaração de Planejamentos Tributários, com a edição da Medida Provisória n. 685/2015, fornece interessante exemplo das inconsistências e dos perigos da adoção dos conceitos demasiadamente ambíguos e vagos utilizados no Projeto BEPS, em prejuízo de direitos e garantias do contribuinte. Em sua exposição de motivo¹, fundamenta a imposição daquele dever instrumental a partir das discussões no âmbito do Projeto BEPS, nomeadamente a Ação 12, sob o argumento de que nela haveria “recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos”. Em seu art. 7º, vinha a delimitar o que se entenderia por planejamentos tributários “agressivos ou abusivos”²,

¹ Para o propósito deste artigo, o seguinte trecho é emblemático: “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, reconhecido, 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.”

² O tratamento das situações em que há um planejamento “abusivo” e “agressivo” como se fossem hipóteses idênticas merece críticas, porquanto se é verdadeiro que o conceito de “agressividade”, tal como é utilizado pela OCDE, pode abranger o de “abuso”, haverá também situações em que possivelmente serão realizados planejamentos tributários que, conquanto não sejam ilegais ou abusivos, podem ser considerados “agressivos”.

prescrevendo que assim o seriam os atos ou negócios jurídicos praticados: (i) que não possuam razões extratributárias relevantes; (ii) que adotem forma não usual, utilizem-se de negócio jurídico indireto ou contenham cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou (iii) que sejam previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A redação e a falta de clareza desses enunciados indubitavelmente merecem críticas incisivas. Não é este, contudo, o espaço adequado para isso (BARRETO, 2016, p. 156-248). A principal questão, portanto, é se, inexistindo a positivação de tais conceitos no ordenamento jurídico e havendo outros limites normativos já positivados para o planejamento tributário (apenas simulação e dissimulação ensejam a desconsideração do ato ou negócio jurídico), poderiam tais conceitos ser incorporados na legislação tributária ou serem levados em consideração na interpretação/aplicação de normas antielisivas internas, sob a justificativa de o país aderir às medidas sugeridas do Projeto BEPS?

A proposta do presente estudo é delimitar o conceito de “agressividade” enquanto possível predicativo para a qualificação de planejamentos tributários, perquirindo sobre sua compatibilidade com o nosso ordenamento jurídico. O tema merece maiores reflexões, tanto por parte dos formuladores de política fiscal quanto dos operadores do direito tributário, buscando-se identificar critérios ou parâmetros que possam identificar as hipóteses em que, juridicamente, estar-se-á diante de um “planejamento tributário agressivo” e quais serão as suas consequências.

Eis o desafio que se nos apresenta.

2. O Projeto BEPS e os novos *standards* tributários internacionais

O atual paradigma de tributação internacional falhou³. Embora não seja um fenômeno novo, a erosão da base tributável internacional e transferência de resultados (*Base Erosion and Profit Shifting*) denuncia, a um só tempo, a incapacidade de se combatê-la por medidas unilaterais, por mais substanciais que sejam (BRAUNER, 2014, p. 11-14), e a necessidade de se partir de um modelo coordenado com base em convenções bilaterais rumo a uma ordem

³ No original, vale repetir os ensinamentos de Yariv Brauner: “[...] This paradigm [of international tax regime] has failed. What does that mean? It means that primary reliance on domestic law rules – primarily of the anti-abuse variety – alone is clearly inconsistent with this insight. It means that mere ‘soft law’, best practices guidance with no implementation mechanisms is insufficient. It means that an unsophisticated all-or-nothing allocation rules are not sustainable. A paradigm shift would require more sophisticated allocation rules, active collaboration between tax authorities, departure from the bilateral-only structure of the international tax regime, and some form of implementation assuring mechanisms, to name a few. The introduction of such paradigm shift would be the primary test for the success of the BEPS project.” Cf. BRAUNER, Yariv. BEPS: an interim evaluation. *6 World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 13.

jurídica tributária internacional complexa, na qual o multilateralismo comporá os fundamentos da estrutura jurídica da tributação para empresas multinacionais⁴.

O regime tributário internacional tradicional, baseado na competição e em tratados bilaterais, não consegue lidar satisfatoriamente com os desafios da elisão e evasão internacional, mas, ao contrário, acaba por contribuir para sua existência (TOUMI, 2002, p. 85-86). É que, de um lado, os contribuintes montam suas estruturas negociais de modo a se aproveitar de tratamentos tributários mais benéficos, decorrentes da exploração de oportunidades derivadas de tratamentos legislativos conferidos pelos diferentes países, seja em suas legislações internas, seja em sua rede de tratados internacionais. De outro, os próprios Estados incentivam tal comportamento, seja voluntariamente, ao conceder incentivos àqueles que investirem em seu país, seja involuntariamente, ao criar tais oportunidades ao negociar, com outros Estados, cláusulas que se afastam do padrão internacional, na busca de seus interesses individuais.

No mundo inteiro, contribuintes buscam manter sua carga tributária em um nível mínimo, aproveitando-se das diferenças daqueles sistemas (ROSEN-BLOOM, 1998, p. 140), por meio da adoção de práticas de planejamentos tributários internacionais que visam reduzir o lucro tributável global das empresas transnacionais e otimizar seus custos empresariais, justamente se valendo de lacunas, de textos mal redigidos, do formalismo excessivo ou de prática inusitadas, como forma de reduzir sua tributação (SCHOUERI, 2012, p. 373).

Nesse contexto, houve a percepção pelos Estados de que medidas unilaterais, por mais substanciais que sejam, não são capazes de coibir os planejamentos tributários internacionais realizados por grandes empresas multinacionais que se valiam de oportunidades decorrentes de tratamentos legislativos conferidos pelos diferentes países e das falhas das próprias regras existentes no Direito Tributário Internacional, para reduzir a carga tributária global incidente sobre suas operações, em especial por intermédio de uma situação de (dupla) não tributação.

Não é claro, na visão deste autor, a razão pela qual o fenômeno da “dupla não tributação” seria, por si, juridicamente repreensível, ainda mais fora do contexto de um acordo internacional, em que se presume que as partes negociaram a exata dimensão de sua jurisdição e de sua competência tributária sem que buscassem uma exoneração ao contribuinte. A “dupla não tributação”, enquanto fenômeno decorrente de assimetrias na aplicação das legisla-

⁴ Sobre os desafios da implementação do multilateralismo no cenário internacional, cf. TAKANO, Caio Augusto. Ação 15 do Projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, 2016. vol. 2, p. 273-298.

ções domésticas de diferentes países em situações internacionais, resultado do caráter subótimo das regras (SCHAUER, 2004, p.161) e da incapacidade das normas antielisivas existentes coibi-la, parece estar relacionada a preocupações mais políticas e econômicas do que, propriamente, jurídicas (MARTÍNEZ LAGUNA, 2017, p. 190). Enquanto fenômeno que decorre da conformação – formal e substancial – do contribuinte às legislações tributárias dos Estados envolvidos, situando-se na mais estrita legalidade e fora do campo do abuso, a nosso ver é bastante questionável a sua repreensão, à míngua de normas antielisivas específicas que apontem, normativamente, a opção de política fiscal de uma determinada jurisdição para coibi-la.

Seja como for, assimetrias, disfuncionalidades e a competição existentes entre diferentes sistemas tributários são fatores que denunciam a insuficiência do atual paradigma de tributação internacional para fornecer uma resposta para esta situação às administrações tributárias dos diversos países. Sob esta ótica, o Projeto BEPS é promissor, clamando por três pilares fundamentais e interdependentes para a realização da reforma no regime tributário internacional: (i) a necessidade de se estabelecer um regime baseado na colaboração e no multilateralismo; (ii) abordagem holística e sistemática dos problemas existentes no regime atual; e (iii) inevitabilidade de se aceitar soluções inovadoras para os problemas que não têm sido resolvidos pela aplicação das normas existentes (BRAUNER, 2014, p. 13-14).

Busca-se, para que seja superado o sistema tributário anterior, a renovação dos *standards* de tributação internacional. O projeto BEPS apresenta-se como uma excelente oportunidade para se repensar o regime tributário internacional, dentro de um contexto de reforma inclusiva, que priorize soluções multilaterais⁵ e compreenda também os interesses de economias emergentes e em desenvolvimento (BRAUNER, 2014, p. 12-13). Assim, se é verdadeiro que a “nova era implica que os Estados encontrem uma resposta adequada ao comportamento do contribuinte que, embora seja lícito, põe em perigo a sobrevivência do Estado Fiscal e da noção global de justiça” (DOURADO, p. 43), tal resposta deve ser obtida a partir de um debate inclusivo que permita uma reforma coerente e consistente no sistema tributário internacional.

Daí ser indesejável e incompatível a utilização de conceitos e definições abertas, fluídas ou ambíguas. É necessário que haja uma definição adequada dos conceitos utilizados nessa proposta de reforma, sob o risco da não coordenação entre as medidas adotadas pelos diversos Estados conduzir à frustração

⁵ Sobre a adoção de medidas multilaterais como forma efetiva de combate à erosão da base tributável, bem como a viabilidade de sua adoção no sistema tributário brasileiro, cf. TAKANO, Caio Augusto. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014, p. 63-82.

de qualquer pretensão de reforma efetiva, mantendo-se as discrepâncias e incongruências nas legislações internas de cada país, que, verdadeiramente, são as principais responsáveis por haver espaço no contexto internacional para transações que impliquem erosão da base tributária, por mais difícil que seja essa coordenação e harmonização diante da inquestionável diversidade de ordenamentos jurídicos e soberanias fiscais envolvidas.

Assim, constatando-se que o Projeto BEPS tem dispensado atenção em propor medidas que possam combater “planejamentos tributários agressivos” (nas Ações 2 e 12, especificamente, além de outras ações que tangenciam o tema, buscando limitar o espaço para planejamentos tributários, como, *v.g.*, nas Ações 6 e 7), é fundamental que haja uma definição clara e objetiva daquilo que está sendo objeto de discussão. Se isso é verdadeiro, parece-nos necessário delimitar o que confere o predicado da “agressividade” a um planejamento tributário, diferenciando-o de demais categoriais jurídicas utilizadas para classificar um determinado planejamento.

Antes, contudo, é necessário tecer algumas considerações sobre os limites que tradicionalmente são apontados nessa matéria.

3. Elisão e evasão fiscal no contexto internacional

Consoante ensina Paulo Ayres Barreto, “faz-se menção à ‘elisão tributária’ usualmente em oposição à ‘evasão fiscal’, tendo em consideração a licitude da conduta – o que caracterizaria a conduta meramente elisiva – ou sua ilicitude, hipótese na qual estaríamos diante de prática evasiva”, ainda que reconheça não haver consenso nessa dicotomia (BARRETO, 2016, p. 156-160). Não há, na doutrina brasileira ou estrangeira, unanimidade acerca do significado do conceito de elisão tributária ou da delimitação de sua exata extensão. Em decorrência disso, também não há consenso para os conceitos de “elisão”, “planejamento tributário lícito”, “economia de opção”, “elusão” e “evasão fiscal”.

Todas essas figuras se relacionam de forma imbricada, auxiliando a delimitação dos exatos limites em que o planejamento tributário do contribuinte é lícito ou ilícito. Diversas foram as propostas de lhes estabelecer contornos mais nítidos. Maior ou menor tolerância à liberdade negocial do contribuinte, ainda que resulte em economia de tributo e uma menor arrecadação pelo Poder Público, poderá ser conferida por um determinado sistema tributário, a depender do conteúdo e da estrutura de suas normas jurídicas constitucionais, em especial os seus princípios informadores.

Dista de ser singela a missão de se qualificar, na prática, determinada estrutura ou operação do contribuinte como uma autêntica prática elisiva ou evasiva. Há uma enorme zona cinzenta, em que, de um lado, são utilizadas formas jurídicas sem princípio não vedadas pelo ordenamento jurídico, mas, de outro, que parecem ser artificiosas ou afrontar indiretamente a *mens legis* ou princípios prestigiados em nosso sistema jurídico.

Diante dessa inerente dificuldade de se determinar com clareza a licitude de uma estruturação negocial situada nessa área cinzenta, alguns autores têm sustentado a existência de uma terceira figura: a elusão fiscal, consistente na realização de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte que, embora formalmente lícitos, são organizados com o propósito exclusivo de obter a economia de tributos, mediante expedientes artificiais e, portanto, desprovidos de causa jurídica (TÔRRES, 2003, p. 187).

No âmbito internacional, a elusão se caracterizaria pela “conduta tendente a escolher o Estado que terá jurisdição, soberania e competência para tributar os eventos que serão praticados. Os contribuintes tentam evitar a aplicação da legislação tributária de determinado Estado – afastando os critérios de conexão pessoal e material – e passam a criar vínculos com outro Estado, cuja legislação lhe será mais benéfica, mediante critérios de conexão artificiais”(OKUMA, 2009, p. 55). Dentro dessa ideia, a “elusão fiscal” se aproxima muito do conceito de planejamento tributário abusivo, relacionando-se à manipulação dos elementos de conexão e permite, ao contribuinte, uma vantagem fiscal não desejada pelo legislador, configurando-se, assim, numa violação dos objetivos e escopo da norma (CALDAS, 2015, p. 116). De outro lado, não haveria simulação, pois seus atos não são encobertos, ocultos (dissimulação) ou inexistentes (simulação absoluta) (CASTRO, 2015, p. 251).

Em que pese o raciocínio empreendido por esses autores, optamos, neste estudo, a afastar o conceito de elusão tributária. Operando o direito apenas com o binômio “lícito/ilícito”, não nos parece acertada a criação de uma terceira figura de ilícito tributário. Conquanto possa até facilitar a compreensão da dificuldade inerente à definição de determinados negócios jurídicos como lícitos ou ilícitos, mas também pouco auxilia na identificação de critérios seguros que permitam essa definição ou digam respeito em relação à tolerância dos sistemas tributários a tais negócios. Daí se afirmar que mesmo naquelas operações ou estruturas negociais caracterizadas como elusivas, caberá ao intérprete a difícil missão de identificar a licitude ou a ilicitude de cada qual, tendo em vista o ordenamento jurídico de referência.

Assim, a elisão tributária permite uma economia lícita e legítima de tributos, mediante o “procedimento de interpretação das normas tributárias e consequente elaboração de plano de otimização dos custos, com as obrigações tributárias, pela redução, diferimento ou elisão dos tributos” (ROTHMANN, 2015, p. 676). Trata-se de conduta que, marcada pela licitude, não merece qualquer repreensão pelas autoridades fiscais e se encontra dentro do âmbito de proteção do exercício da liberdade econômica e da livre iniciativa dos contribuintes. No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto defende que elisão tributária como o direito subjetivo assegurado ao contribuinte de, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido a título de tributo, ou postergar a sua incidência (2016, p. 226).

Nada obstante, reconhecemos que, na prática, os limites entre o planejamento tributário lícito e ilícito têm sido bastante fluidos, não havendo um posicionamento claro e consistente em relação a quais as condutas adotadas pelos contribuintes serão toleradas pela Administração Tributária.

Pelo contrário, há uma forte tendência internacional que busca diluir a diferença tradicional entre evasão e elisão tributária, de modo que qualquer estrutura de otimização tributária ou qualquer operação realizada com o intuito – principal ou não – de se submeter a um menor nível de tributação poderia se submeter ao conceito de “planejamento tributário agressivo”, o que pode ser contrário ao princípio da segurança jurídica (CARRERO; SEARA, 2016, p. 219). De outro lado, onde houver incerteza, há um risco que pode ser gerenciado e quantificado pelos contribuintes, aumentando o grau de “agressividade” perante a legislação tributária (MULLIGAN; OATS, 2009, p. 682).

Assim, se tradicionalmente já não eram claros os limites à elisão tributária e nem a chamada “elusão fiscal”, introduziu-se no âmbito internacional uma nova categoria jurídica que – distinta das demais – igualmente não apresenta contornos bem delimitados. Eis uma importante – e preocupante – inovação nos *standards* tributários internacionais promovidos pelo Projeto BEPS no que se refere aos limites ao planejamento tributário internacional, e que carece de profundas reflexões pela comunidade internacional para se impedir que, a pretexto de coibir práticas ilícitas ou “imorais”, dê-se espaço para o arbítrio e à insegurança jurídica, intervindo injustamente no âmbito de proteção de direitos fundamentais do contribuinte, como a liberdade negocial e a livre iniciativa.

4. O conceito de “planejamento tributário agressivo” e a busca por novos limites ao planejamento tributário pelo Projeto BEPS

Recentemente, no debate existente sobre os limites ao planejamento tributário internacional, foram introduzidas as noções fluídas de moralidade e justiça, aumentando a complexidade e a insegurança dentro de um campo que, como visto, já era bastante arenoso (PANAYI, 2015, p. 548). 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 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 valores de seu intérprete.

Ademais, dentro do contexto de 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 tributárias (CARRERO; SEARA, 2016, p. 217). 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 (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 1.020-1.024).

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. Há de se ter em mente as precisas lições de Eros Grau, no sentido de que “apenas o direito positivo permite, em última instância, a defesa dos oprimidos e das classes subalternas”, razão pela qual “sem o direito positivo não há liberdade”⁶.

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 antielísivas ou antievasivas, bem como a adoção de tais regras pelos diversos países (DOURADO, 2015, p. 48-49).

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 internacional (*international 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 teleológica (2016, p. 210-211).

⁶ Nesse sentido, ver a conferência de encerramento proferida por Eros Roberto Grau, por ocasião do XXIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário, realizado pelo Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE, publicada na *Revista de Direito Tributário* n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 218-225.

Tais afirmações, conquanto verdadeiras, não podem ser tidas como absolutas, oferecendo pouca contribuição para se resolver a questão dos limites ao planejamento tributário internacional sob o enfoque eminentemente jurídico, 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 fiscais, 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-se de uma perspectiva relevante do tema.

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”, sustenta que “estabelecer limites é fortalecer a legalidade e a segurança jurídica” (2015, p. 152). O esforço nos parece, a toda evidência, salutar.

A origem da expressão “planejamento tributário agressivo” é atribuída aos Estados Unidos da América, onde foi utilizado para se referir a uma espécie de planejamento tributário caracterizado por estruturas jurídicas contrárias ao espírito ou finalidade da legislação fiscal (MULLIGAN; OATS, 2009, p. 681). 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 no sentido de que uma estrutura abusiva seria também aquela que lhe faltasse “substância econômica” ou que buscasse primordialmente uma menor tributação (STEWART, 2015, p. 402). Registre-se, por oportuno, que inexistente, no âmbito dos acordos de bitributação, uma definição explícita de “abuso” na Convenção Modelo da OCDE, e tampouco na Convenção Modelo da ONU (NOVOA, 2015, p. 184). Portanto, verifica-se que mesmo em relação às práticas abusivas, há igualmente uma fluidez em relação aos seus critérios de identificação e aplicação de suas consequências normativas.

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, é utilizada para se definir a noção de abuso.

Como afirmam Carrero e Seara (2016, p. 207), também se costuma entender por “planejamento tributário agressivo” um ato que é normalmente lícito, mas inconsistente com a análise da substância econômica (*substance over form test*). Há, ainda, respeitável doutrina que aproxima o conceito de “agressividade” com a “falta de propósito negocial”. Nesse sentido, Sérgio André Rocha (2016, p. 337) aponta que, geralmente as propostas para a definição de “planejamento tributário agressivo” têm em comum a identificação de uma estrutura negocial que esteja baseada pura e somente em motivos de elisão tributária. Entretanto, não se deve olvidar as precisas lições de Gerd Willi Rothmann (2015, p. 679), 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 que obrigue os contribuintes a estruturar seus negócios de maneira a ter de pagar tributos ou maximizá-los”.

Como se vê, o tema dista de uma confluência ou harmonização doutrinária. Nada obstante, não é apenas na doutrina que não há uniformidade na definição do que consiste um “planejamento agressivo”. 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 (2008, p. 10-11) 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 relevantes.

Em que pese a definição da OCDE ter o 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 mínima do grau de incerteza exigido para que se incorra na hipótese normativa (BAKER, 2015, p. 86).

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 identi-

ficar de forma 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” (CARRERO; SEARA, 2016, p. 213). A Philip Baker (2015, p. 90) 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 Direito.

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 (2015, p. 84) defende que a utilização do predicativo “agressivo” foi consciente, denunciando uma preocupação daquela organização com dois tipos de planejamento 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).

De fato, diferentemente do abuso, o conceito de “planejamento tributário agressivo”, tal como utilizado pela OCDE, também abrange estruturações societárias e transações que se aproveitam da existência de lacunas legais ou exploram as incongruências das normas tributárias (*mismatches*) de diversos sistemas tributários. O conceito de “agressividade” do Plano de Ação do BEPS, portanto, é mais amplo que os casos de abuso (*tax avoidance*) e trata de situações 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 (DOURADO, 2015, p. 48-49).

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 chama de elusão fiscal (ROTHMANN, 2015, p. 680), 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 empresariais complexos que sejam limitados em substância econômica; (ii) ao uso de arranjos que, embora sejam “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)⁷. Vê-se, pois, que, nessa linha, haverá planejamentos tributários que, conquanto não sejam artificiais (i.e., possuam substância econômica e sejam compatíveis com o objetivo, a finalidade e o espírito da lei) ou ilícitos, serão “agressivos”, desde que se 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*) (CALDAS, 2015, p. 79).

Como aponta Michael Lang (2013, p. 68), além de não haver uma clara definição de “planejamento tributário agressivo”, as recomendações da União Europeia não trouxeram critérios suficientes para se identificar 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 no objeto das leis, seriam tributadas ou se, reversamente, tal expressão referese a planejamentos tributários que são permitidos pelo ordenamento jurídico⁸.

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 artificialidade (CARREIRO; SEARA, 2016, p. 215), portanto, 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. Eis precisamente porque não nos parece adequada a proposta de Félix Daniel Martínez Laguna (2017, p. 234-235), segundo a qual a expressão “pla-

⁷ 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 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.

⁸ 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 zwischen falls zulässigen, aber nicht als aggressiv verpönten Steuerplanungen 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.

nejsamento tributário agressivo” faria referência apenas àquelas situações atingidas por normas domésticas que limitam o planejamento tributário nacional e internacionalmente dentro de uma determinada jurisdição. O raciocínio seria o de que tais planejamentos refletem resultados não desejados por um país, e, por tal razão, “agressivo seria aquilo que uma jurisdição considerasse agressivo em sua legislação, tanto sob uma perspectiva doméstica quanto de tratado”. Busca-se, assim, conferir um significado jurídico próprio, normativamente extraído, ainda que não expressamente, na medida em que “agressivo” seria decorrente daquilo que as normas tributárias de um Estado coibirem.

Contudo, adotando-se essa postura, perde-se justamente a identidade do “agressivo” em relação ao “abusivo”, já que ambos pressupõem uma situação contrária ao ordenamento jurídico ou por ele combatida. Demais disso, tal definição não permite que se busquem soluções jurídicas adequadas ao planejamento tributário agressivo, caso um Estado decida por combatê-lo, pois tal categoria será definida a partir das soluções já existentes em cada sistema tributário e, portanto, a partir de soluções normativas já positivadas, sejam elas perfeitas ou imperfeitas.

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.

Nesse sentido, Marta Caldas (2015, p. 152) procurou delimitar um conceito de “planejamento tributário agressivo” que independesse de um abuso ou de uma artificialidade. Em seu entendimento, a expressão faria remissão à adoção de determinados comportamentos não artificiais, que se 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 justificativa econômica subjacente ao comportamento, acarretando assim uma redução significativa da carga tributária, enquanto que o conceito de planejamento tributário abusivo se 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 legislador.

Entretanto, a solução implicaria retomar o “mito do legislador racional”, especialmente criticada no caso das leis tributárias, “dotadas de altíssima complexidade que não permite aos parlamentares, muitas vezes, sequer compreenderem o alcance das medidas que aprovam” e, por isso mesmo, tal investigação estaria “fadada à artificialidade” (SCHOUERI, Prefácio, 2015, p. 13). Portanto, não parece adequada a identificação de um planejamento tributário “agressivo” em função da “vontade” do legislador em relação às normas de

cada ordenamento jurídico dos Estados envolvidos, cujos comandos estão sendo devidamente obedecidos, ainda que a estrutura empresarial empreendida ou a transação realizada pelo contribuinte implique um “efeito internacional” potencialmente indesejado ou imprevisto.

Vê-se, portanto, que o conceito “planejamento tributário agressivo”, 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*) existente em dois ou mais sistemas tributários (PISTONE, IBFD Online Books, 2016).

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 econômica (RUSSO, 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 normativa (CALDAS, 2015, p. 128).

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” e, em razão das diferenças intrínsecas de tais institutos, poderão ser – muito provavelmente serão – distintas as formas de contenção de cada figura.

Não é este o espaço para abordar individualmente as medidas que estão sendo sugeridas mundo afora para se enfrentar o “planejamento tributário agressivo”, dentro de suas múltiplas acepções. Entretanto, é interessante notar que os debates sobre as ações do Plano BEPS têm trazido à discussão a viabilidade da adoção coordenada de diversas medidas, em relação aos problemas identificados no Projeto BEPS, cuja constitucionalidade com cada ordenamento jurídico deve ser analisada pela comunidade jurídica de cada país e por suas cortes judiciais.

A pergunta, por fim, que deve ser colocada é: o planejamento tributário agressivo deve realmente ser combatido?

Como é possível verificar nos diversos relatórios da OCDE sobre o BEPS, costuma-se alegar que tais planejamentos, embora legais e admissíveis, con-

duziriam a elevadas vantagens fiscais, que implicariam o enfraquecimento da “confiança do público na equidade e eficácia dos sistemas fiscais”, a “criação de desigualdades” e a “redução das receitas” dos governos, além de permitir que alguns contribuintes não paguem sua “parcela justa de tributos”. Tais argumentos não são estranhos às discussões da comunidade internacional, que tem revelado, em algumas situações, preocupações com questões de justiça fiscal e o respeito à capacidade contributiva, “reforçando-se a ideia do pagamento da justa quota-parte de cada um (*the tax fair-share*)”.

O raciocínio é de que o comprometimento da distribuição da carga tributária, por intermédio de planejamentos tributários, implica não apenas a respectiva arrecadação de receita esperada pelo Estado, mas o conseqüente aumento de carga tributária sobre os contribuintes “cumpridores” da lei, o que seria censurável do ponto de vista da solidariedade social, da cidadania fiscal e até de patriotismo (CALDAS, 2015, p. 128).

O argumento, posto que impressiona, não convence. Isso porque, de forma geral, valores como a equidade e a solidariedade não justificam diretamente a tributação, à míngua de regras expressas de competência. Tais valores atuam como princípios (em seu sentido forte, de mandamentos de otimização) que informariam as decisões de política tributária sobre a criação das regras de competência, ou, ainda, influirão o intérprete para que, em seu mister exegético, escolha, dentre as interpretações possíveis a partir do texto constitucional, aquela que realize em maior intensidade tais valores.

O que nos parece claro, cristalino, estreme de dúvidas é que a incidência tributária depende, mundo afora, de proposições legais específicas, não cabendo sua derrogação exclusivamente por valores ou princípios, mas por uma nova norma jurídica, introduzida no sistema pelo procedimento competente, que possa retirar a norma anterior e cessar seus efeitos na ordem jurídica.

Cabe, portanto, analisar a compatibilidade de tal figura com o ordenamento jurídico brasileiro.

5. O planejamento tributário agressivo na perspectiva brasileira

Após analisar como o Conselho de Contribuintes julgou, entre 2002 e 2008, os casos envolvendo planejamentos tributários em instância administrativa, Luís Eduardo Schoueri denuncia que houve “o gradual abandono de categorias tradicionais do Direito brasileiro e as conseqüências perigosas da introdução – sem base legal – de critérios alienígenas, como o propósito negocial ou o abuso de formas jurídicas, para solução das controvérsias tributárias”⁹. Essa mesma preocupação, de certa forma, permeia o presente trabalho,

⁹ Sobre o tema, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

na medida em que se constata a possibilidade de que o Poder Público adote, de forma acrítica, o conceito de “planejamento tributário agressivo” sem sequer questionar se ele, tal como existe mundo afora, em suas mais variadas significações, é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

Com efeito, à míngua de uma precisa delimitação dos referidos conceitos, a identificação de planejamentos tributários que, enquanto lícitos, são condenados no discurso do plano de ação da OCDE, tem sido guiada por preceitos éticos (NOVOA, 2015, p. 205), o que confere elevado – e indesejado – grau de subjetividade e discricionariedade às Administrações Tributárias dos diversos países que integram o projeto BEPS para implementar regras que, sob o pretexto de estarem seguindo as recomendações da OCDE, acabam por ignorar limites ínsitos de seu próprio ordenamento jurídico.

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 negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária (BARRETO, 2016, p. 228-230).

Nesse sentido, são precisas as lições de Humberto Ávila (2015, p. 254-255), no sentido de que “como o ato não foi praticado, obviamente que seus efeitos não podem ser protegidos, pela singela razão de que o Direito não protege o que não foi feito”.

O mesmo raciocínio se aplica em relação ao conceito amplo de “planejamento tributário agressivo”, naquilo que se refere a situações em que há “artificialidade”. Tais casos configuram “abuso” e, portanto, podem ser objeto das normas gerais antissimulação positivadas em nosso ordenamento jurídico. Assim, se é possível se comprovar a existência fática da estrutura negocial do contribuinte (não simulada ou dissimulada), será descabida qualquer pretensão das autoridades fiscais de requalificar os atos, negócios ou estruturas jurídicas dos contribuintes sob a alegação de que se valeu de “lacunas” existentes na lei ou que, ainda, implicam benefícios não previstos pelo legislador.

Portanto, não há justificativa em nosso sistema tributário para se desconsiderar planejamentos lícitos, reais e cuja substância guarde plena aderência com a forma jurídica escolhida, i.e., conformidade formal e substancial com a legislação tributária, apenas porque gera benefícios não previstos pelo legislador, quando da interpenetração de tratamentos distintos conferidos a uma mesma realidade econômica em dois ou mais sistemas jurídicos. É bastante questionável, sob uma perspectiva eminentemente jurídica, por que uma con-

sequência transnacional (“dupla não tributação”, por exemplo) seria, por si, contrária à legislação doméstica dos países envolvidos, não havendo qualquer abuso ou artificialidade, mas plena conformidade com a lei (MARTÍNEZ LAGUNA, 2017, p. 229).

Demais disso, não se deve perder de vista que igualmente não há qualquer regra legal a obrigar o contribuinte que conduza seus negócios da forma mais onerosa ou que o impeça de se aproveitar de resultados “não previstos” pelo legislador. Pelo contrário, há inúmeros dispositivos que apontam em sentido diverso, conferindo base legal e constitucional ao planejamento tributário. Eis a precisa lição de Gerd Willi Rothmann (2015, p. 679), para quem “o planejamento tributário e a adoção de uma estruturação fiscal para reduzir, de forma lícita, a carga tributária exorbitante é um direito garantido constitucionalmente ao contribuinte (Arts. 150, I, 5º, XXII e 170 da Constituição Federal) e, ao mesmo tempo, uma obrigação imposta ao administrador de sociedade, prevista na legislação societária (Art. 1.011 do Código Civil e Arts. 153 e 154 da Lei 6.404/76)”.

Portanto, estamos convencidos de que o conceito de planejamento tributário “agressivo” não deve ser simplesmente importado pelos formuladores de política tributária. Sobre ser contraditório à própria sistemática de nosso ordenamento jurídico, implicaria injustificada restrição a direitos fundamentais dos contribuintes.

Entretanto, caso os formuladores de política tributária venham a entender que se trata de instituto jurídico que mereça ser combatido, verificou-se que 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.

Não há de se perder de vista que, sob a ótica do direito interno, por diversas oportunidades se tentaram implementar conceitos mais fluídos e amplos no combate ao planejamento tributário. Nesse contexto, por diversas vezes o Congresso Nacional brasileiro foi instado a se manifestar e, em absolutamente todas, refutou as pretensões de ampliação dos poderes da Administração Tributária para a desqualificação de negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Como aponta Paulo Ayres Barreto (2016, p. 163-168), em pelo menos quatro oportunidades, propostas de legislação aumentando as competências administrativas nessa seara foram rejeitadas. Foram elas: (i) a discussão e aprovação do Código Tributário Nacional; (ii) a minuta do projeto que daria origem à Lei Complementar n. 104/2001, originalmente elaborada

pela Receita Federal do Brasil; (iii) a rejeição do Capítulo da Medida Provisória n. 66/2002, referente aos “procedimentos relativos à norma geral antielisão”; (iv) a rejeição dos artigos da Medida Provisória n. 685/2015 referentes ao dever de declaração de planejamentos tributários à Receita Federal do Brasil.

As discussões existentes no âmbito do Projeto BEPS que busquem conferir maior liberdade às Administrações Tributárias e limites mais fluídos para o combate a planejamentos tributários tidos por “agressivos” ou “abusivos” devem estar na agenda dos formuladores de política tributária, fornecendo-lhes valioso material para discussão no âmbito do Congresso Nacional, foro apropriado para proposições de alteração da legislação tributária doméstica. Não devem servir, entretanto, para se introduzir medidas descompassadas com o direito posto, que amesquinhe direitos e garantias dos contribuintes, que enseje insegurança jurídica e diminua o fluxo de investimentos externos no país (BARRETO; TAKANO, 2016, p. 1.025).

6. Conclusão

Diante dos novos *standards* tributários do Projeto BEPS e a crescente aceitação do conceito de “planejamento tributário agressivo” pelos diversos países, passa a ser importante que seja delimitado o seu conteúdo e alcance normativo, diferenciando de figuras próximas e que, por vezes, são utilizadas como se sinônimos fossem, como é o caso do “planejamento abusivo”, estruturas artificiais, bem como afastando, ainda, influxos de valores do próprio intérprete que não contam com positividade, como a moralidade que se realiza pelo pagamento de tributos. Trata-se de esforço necessário, porquanto estabelecer limites é tarefa imprescindível para se promover a legalidade e a segurança jurídica de um sistema tributário.

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 seu sentido estrito, limita-se às transações e estruturas realizadas pelo contribuinte que igualmente busque 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*) existente em dois ou mais sistemas tributários. Logo se afasta do escopo de normas gerais antiabuso, portanto, estruturas negociais do contribuinte que configurem “planejamentos tributários agressivos” em seu sentido estrito, demandado a introdução de norma antielisiva específica, após exaustiva reflexão por parte dos formuladores de política tributária de nosso país.

Estamos convencidos de que o conceito de “planejamento tributário agressivo”, sobre não ser recomendável sua adoção no Brasil, não preexiste à sua incorporação por intermédio de normas antielisivas específicas – domés-

ticas ou insertas em tratados internacionais aplicáveis –, a partir das quais se inferem sua precisa significação, alcance e limites. Os limites à elisão tributária internacional são normativos e a incorporação dos conceitos de artificialidade, agressividade e abuso, como pressupostos de aplicação de normas antielisivas, deverão guardar plena aderência com o sistema tributário brasileiro.

Bibliografia

- ÁVILA, Humberto. IRPJ e o contrato de permuta sob a perspectiva do planejamento tributário. *Contribuições e imposto sobre a renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AVI-YONAH, Reuven S.; 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* vol. 43, n. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.
- BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.
- _____; 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, 2016.
- BECERRA, J. A. Chapter 2: international double taxation, tax evasion and aggressive tax planning. *Interpretation and application of tax treaties in North America* (second revised edition). Online Books IBFD, 2013.
- BLUM, Gabriella. Bilateralism, multilateralism, and the architecture of international law. *Harvard International Law Review* vol. 49, n. 2, 2008.
- BRAUNER, Yariv. BEPS: an interim evaluation. *6 World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, 2014.
- _____. What the BEPS? *Florida Tax Review* n. 2, vol. 16. Gainesville: University of Florida College of Law, 2014.
- 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: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

- CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. *Planejamento tributário internacional: conceito de beneficiário efetivo nos acordos contra a bitributação*. São Paulo: Quartier Latin, 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.
- LANG, Michael. “Aggressive Steuerplanung” – Eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission. *Steuer und Wirtschaft (SWI)* vol. 23, n. 2. Wien: Linde, 2013.
- MARTÍNEZ LAGUNA, Félix Daniel. Abuse and aggressive tax planning: between OECD and EU initiatives – the dividing line between intended and unintended double non-taxation. *5 World Tax Journal*. Amsterdam: IBFD, 2017.
- MCLURE, Charles E. Globalization, tax rules and national sovereignty. *International Bureau of Fiscal Documentation: Bulletin*. Amsterdam: IBFD, august 2001.
- MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. Tax risk management: evidence from the United States. *British Tax Review* n. 6. Londres: Sweet & Maxwell, 2009.
- NOVOA, César Garcia. *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.
- OKUMA, Alessandra. A elusão fiscal internacional e o regime de transparência fiscal internacional. *Revista de Direito Tributário Internacional* vol. 12. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Norma geral antielusão. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 25. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011.
- PANAYI, Christiana HJI. Is aggressive tax planning socially irresponsible? *Intertax* vol. 43, n. 10. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.
- PETKOVA, Svetozara. Treaty shopping – the perspective of national regulators. *Intertax* vol. 2, n. 11. The Netherlands: Kluwer Law International, 2004.
- PISTONE, Pasquale. General Report. In: LANG, Michael et al (ed.). *Trends and players in tax policy*. IBFD Online Books, 2016.
- ROCHA, Sergio 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.
- _____. International tax arbitrage and the international tax system, David R. Tillinghast lecture on international taxation. *Tax Law Review* n. 53. New York: New York University School of Law, 1998.
- _____. Where’s the pony? Reflections on the making of international tax policy. *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, Rafaelle (ed.). The OECD report on hybrid mismatch arrangements. *International bureau of fiscal documentation: Bulletin*. Amsterdam: IBFD, february 2013.
- SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: um examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons/Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004.
- _____. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Clarendon Law Series, 1991.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro. *Revista Brasileira de Comércio Exterior* n. 113. Rio de Janeiro: Funcex, 2012.
- _____. 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.
- _____. (coord.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- _____. Prefácio. In: LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- SHAKOW, David J. Confronting the problem of tax arbitrage. *Tax Law Review* vol. 43, 1987.
- TAKANO, Caio Augusto. Erosão da base tributável e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e novas perspectivas à soberania fiscal. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 32. São Paulo: Dialética e IBDT, 2014.
- _____. Ação 15 do Projeto BEPS e os desafios do multilateralismo. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, 2016. vol. 2.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário e direito privado. Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.
- TOUMI, Marika. Anti-avoidance and harmful tax competition: from unilateral to multilateral strategies? In: LYMER, Andrew; HASSELDINE, John. *The international taxation system*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 2002.
- WARD, David A. Abuse of tax treaties. *Intertax* vol. 23, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 1995.