

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E AS NORMAS ANTIELISÃO

Um olhar crítico sobre a eficácia e os desafios no cenário global

Carlos Alberto Borghezan²⁷³

Resumo: A OCDE (organização para a cooperação e desenvolvimento econômico) e o G20 (“grupo dos vinte” – fórum internacional para cooperação econômica) criaram em 2012 um plano para melhorar a legislação fiscal, levando ao lançamento do Projeto BEPS (erosão da base tributária e a transferência de lucros) em 2013. O objetivo do projeto é resolver os problemas da tributação internacional atual, combatendo estratégias que exploram lacunas entre sistemas fiscais para evitar ou reduzir o pagamento de impostos. O BEPS inclui 15 ações divididas em pilares como coerência, substância e transparência, visando combater o planejamento tributário agressivo. A interação entre planejamento tributário legal e evasão fiscal ilegal também é complexa, pois contribuintes podem escolher entre diversas opções legais, como regimes de tributação. A evasão é uma atividade ilegal que pode englobar práticas fraudulentas, tornando a linha entre planejamento e evasão tênue. A soberania fiscal é a capacidade de um estado de instituir e cobrar tributos, elemento fundamental discutido na globalização. Normas antielisão são criadas para impedir a elisão fiscal abusiva, enfatizando que o planejamento tributário deve ser responsável e estar em conformidade com as regras, respeitando os limites legais e éticos.

²⁷³ Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Pós-graduado em Direito Tributário, Gestão Tributária e Controle da Gestão Pública Municipal pela Universidade Federal de Santa Catarina (2011). Graduado em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (2019). Graduado em Contabilidade pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI (2002). Auditor Fiscal do Município de Tijucas/SC, desde 2012. E-mail: carlosborghezan@gmail.com Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3029448977919868>

Abstract: In 2012, the OCDE (Organization for Economic Cooperation and Development) and the G20 (Group of Twenty – International Forum for Economic Cooperation) created a plan to improve tax legislation, leading to the launch of the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Project in 2013. The project's objective is to address the problems of current international taxation by combating strategies that exploit loopholes between tax systems to avoid or reduce taxes. BEPS includes 15 actions divided into pillars such as coherence, substance, and transparency, aiming to combat aggressive tax planning. The interaction between legal tax planning and illegal tax evasion is also complex, as taxpayers can choose between several legal options, such as tax regimes. Evasion is an illegal activity that can encompass fraudulent practices, blurring the line between planning and evasion. Fiscal sovereignty is a state's ability to impose and collect taxes, a fundamental element discussed in globalization. Anti-tax avoidance rules are created to prevent abusive tax avoidance, emphasizing that tax planning must be responsible and compliant with the rules, respecting legal and ethical limits.

Palavras-Chave: BEPS; planejamento tributário; OCDE; elisão fiscal; transparência fiscal.

Keywords: BEPS; tax planning; OCDE; tax avoidance; tax transparency.

Sumário: 1. Introdução; 2. O efeito das medidas do BEPS na arquitetura do planejamento tributário internacional; 3. A tensão entre legitimidade do planejamento e a agressividade da evasão fiscal; 4. Desafios para a soberania fiscal e a coordenação entre jurisdições na era das normas antielisão; 5. Conclusão; Referências bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO

Em uma era de globalização da economia e empresas cada vez mais transnacionais, a complexidade das legislações tributárias e diferentes regras, tratados e interpretações das legislações, tem impacto direto na lucratividade e competitividade. Nesse contexto, as empresas globais podem otimizar sua carga tributária de maneira legal e ética, assegurando não apenas a eficácia de seus resultados, mas também a plena conformidade com as diferentes legislações fiscais do mundo. Discutiremos o efeito das medidas BEPS na arquitetura do planejamento tributário internacional, com o lançamento do projeto em 2013, que visa solucionar os desafios dos problemas da tributação internacional atual, combatendo táticas de evasão fiscal. O BEPS inclui

15 ações divididas em pilares como coerência, substância e transparência, visando combater o planejamento tributário agressivo.

Em seguida, vamos tratar a tensão entre a legitimidade do planejamento tributário e a agressividade da evasão fiscal, e assim falamos da complexidade do sistema fiscal que gera uma tensão entre planejamento tributário, o que é legal, e evasão fiscal, que é ilegal. Além disso, o contribuinte pode escolher entre diferentes opções legais, como regimes de tributação e incentivos fiscais. A evasão é uma atividade ilegal que pode englobar práticas fraudulentas, tornando a linha entre planejamento e evasão tênue.

No último capítulo abordaremos os desafios para a soberania fiscal e a coordenação entre jurisdições na era das normas antielisão, em que destacamos que a soberania fiscal é a capacidade de um estado de criar e cobrar tributos em seu território, sem depender de autoridades externas. Isso é demonstrado pelos autores que argumentam que a soberania fiscal é crucial, mas sua essência e limites são discutidos no contexto da globalização. Nessa conjuntura, as normas antielisão são regras que visam impedir a elisão fiscal abusiva, por isso é fundamental para a otimização fiscal que o planejamento tributário seja realizado de forma responsável e em conformidade com as regras antielisão.

2. O EFEITO DAS MEDIDAS BEPS NA ARQUITETURA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Em 2012 foi solicitado a OCDE (organização para a cooperação e desenvolvimento econômico) e o G20 (“grupo dos vinte” – fórum internacional para cooperação econômica) à criação um plano de aprimoramento da legislação fiscal. Após estudos foi lançado em 2013 o Projeto BEPS (erosão da base tributária e a transferência de lucros) cuja finalidade é indagar os entraves da tributação internacional no século XXI.²⁷⁴

Segundo a OCDE (2013), o BEPS refere-se a processos do planejamento tributário que aproveitam lacunas e os conflitos entre sistemas fiscais nacionais para desviar ou diminuir o pagamento de impostos.²⁷⁵ O projeto

²⁷⁴ OCDE. Enfrentando a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros. Paris: Publicações OCDE, 2013. p.10-11.

²⁷⁵ OCDE. Enfrentando a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros. Paris: Publicações OCDE, 2013. p. 10-11.

possui 15 diferentes ações, cada qual com seu propósito específico, aspirando à redução da erosão da base tributária e da transmissão de ganhos, estão estruturados em pilares como coerência, substância e transparência.²⁷⁶

A medida busca defrontar estruturas de planejamento tributário agressivo, principalmente por meio da condição de matéria econômica. Para a OCDE, essas medidas, a partir de uma orientação mais específica, seriam essenciais para prevenir tanto a dupla tributação quanto a não ou baixa tributação, vinculada a práticas que segregam artificialmente os rendimentos das atividades que os geram.²⁷⁷

Assim, ao propor explicitamente a atualização dos padrões internacionais de tributação, que até então focava na prevenção da dupla tributação, a OCDE, por meio do projeto BEPS, direcionou seus esforços para áreas que anteriormente não eram consideradas pelo sistema tributário global, consolidando ao longo do tempo nas relações entre os países.²⁷⁸

Yariv Brauner (2014) aponta três princípios fundamentais do projeto BEPS. O primeiro enfatiza a necessidade de estabelecer um sistema de impostos internacionais fundamentado na colaboração e cooperação entre as nações, em vez de competição.²⁷⁹

Já o segundo princípio fundamental se caracteriza pela importância de adotar uma abordagem sistemática ou holística para uma reforma tributária internacional substantiva, em vez de uma abordagem ad hoc, reconhecendo a interdependência das normas do regime tributário internacional.²⁸⁰

Por fim, o terceiro princípio fundamental baseia-se na necessidade de aceitar soluções completamente novas para problemas que não poderiam ser resolvidos pelas normas aplicáveis, isso contraria o conservadorismo tradicional do regime tributário internacional, pois defende a adoção de uma reforma que permita medidas inovadoras.²⁸¹

²⁷⁶ OCDE. Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros. Paris: Publicações OCDE, 2015.

²⁷⁷ Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 10.

²⁷⁸ Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. op.cit

²⁷⁹ Yariv Brauner, What the BEPS, 16 Fla. Tax Rev. 55. 2014, disponível em <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>. Acesso em: 24 ago.2025. p. 58-59.

²⁸⁰ Yariv Brauner, What the BEPS, 16 Fla. Tax Rev. 55. 2014, disponível em <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>. Acesso em: 24 ago.2025. p. 58

²⁸¹ Yariv Brauner, What the BEPS, 16 Fla. Tax Rev. 55. 2014, disponível em <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>. Acesso em: 24 ago.2025. p. 58

Dessa forma, o projeto BEPS baseia-se em três princípios fundamentais e, como resultado, orienta as 15 ações. Essas ações são um conjunto de medidas para serem aplicadas de maneira coordenada pelos países em suas leis e tratados internacionais.²⁸²

Segundo Brauner (2014), classifica essas ações em cinco grupos principais.

Primeiramente, existem os itens de ação mais gerais e amplos, que refletem alguns desafios persistentes para o sistema tributário internacional. Este grupo abrange os itens de ação um (“Enfrentar os Desafios Fiscais da Economia Digital”) e cinco (“Combater Práticas Fiscais Nocivas de Maneira Mais Eficaz, Considerando a Transparência e a Substância”). Um segundo grupo inclui os talvez “verdadeiros” itens de ação: normas substantivas, que tiveram sua vulnerabilidade exposta pelo BEPS e que requerem revisão técnica para enfrentar esses desafios. São eles: os itens de ação dois (“Neutralizar os Efeitos dos Acordos de Descasamento Híbrido”), três (“Fortalecer as Regras CFC”), quatro (“Base Limite Erosão por meio de Deduções de Juros e Outros Pagamentos Financeiros”), seis (“Prevenir o Abuso de Tratados”) e sete (“Prevenir a Evasão Artificial do Status de PE”). Este grupo também deve incluir o regime de preços de transferência, mas devido à centralidade desse regime tanto para a ameaça representada pelo BEPS, quanto para o próprio projeto BEPS, esta parte o discute separadamente em um terceiro grupo que inclui os itens de ação de oito a 10 (“Garantir que os Resultados dos Preços de Transferência Estejam em Conformidade com a Criação de Valor”) e 13 (“Reexaminar a Documentação dos Preços de Transferência”). Um quarto grupo inclui o elenco de apoio, um conjunto de itens de ação que tratam de questões administrativas e de conformidade. São os itens de ação 11 (“Estabelecer Metodologias para Coletar e Analisar Dados sobre o BEPS e as Ações para Enfrentá-lo”), 12 (“Exigir que os Contribuintes Divulguem Seus Arranjos de Planejamento Tributário Agressivo”) e 14 (“Tornar os Mecanismos de Resolução de Disputas Mais Eficazes”). Por fim, esta Parte discute separadamente o item de ação 15, que explora a possibilidade de desenvolver um instrumento multilateral, porque é

²⁸² OCDE. Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros. Paris: Publicações OCDE, 2015. P.5.

a manifestação direta da principal ideia do projeto BEPS: promover a necessidade de um regime tributário internacional universal e colaborativo.²⁸³

Quando conectados, esses conceitos levantam situações e questões que, devido à sua importância e complexidade, exigem soluções rápidas e desafiadoras, mas também inteligentes e seguras. Leonardo Freitas de Moraes e Castro (2015) explana em sua obra “Planejamento Tributário Internacional: Conceito de beneficiário efetivo nos acordos contra a bitributação”, a ideia do beneficiário concreto visa a assegurar que os privilégios do tratado sejam conferidos apenas àqueles que são efetivamente favorecidos pelos rendimentos.²⁸⁴ Para ele, a falta de atividade real, funcionários, operações ou propósito econômico legítimo de uma entidade interposta (só no papel) é a principal razão para negar os benefícios de um tratado fiscal, sendo esta a essência das regras antielisão do BEPS.²⁸⁵

Contudo, diante desse cenário de enredamento do planejamento tributário internacional, exige-se uma abordagem que vai além da simples interpretação literal da lei, considerando o papel social do tributo e o dever fundamental de contribuir. Heleno Taveira Tôrres (2003) enfatiza que a elisão, enquanto ato jurídico sem objetivo negocial identifica-se como um ilícito a ser coibido.²⁸⁶ Luís Eduardo Schoueri (1995) trata das restrições do planejamento fiscal e da ascensão da jurisprudência em relação ao “propósito negocial”, que passou a ser um recurso fundamental para a arguição das estruturas tributárias.²⁸⁷

Diante disso, o foco no planejamento tributário lícito e a elisão fiscal abusiva compõem um dos elementos da doutrina fiscal brasileira, e a discussão foi largamente instigada por escritores como Ricardo Lobo Torres

²⁸³ Yariv brauner. op.cit. P. 69.

²⁸⁴ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.25.

²⁸⁵ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p.25.

²⁸⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. BEPS: Um Novo Paradigma para a Tributação Internacional?. Revista de Direito Internacional e Tributário. Vol. 1. n. 1, 2017.P.188.

²⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

e Paulo Ayres Barreto. A dificuldade está na delicada divisa entre a economia fiscal realista e o uso abusivo de estruturas jurídicas para defraudar o espírito da lei.

Para Ricardo Lobo Torres (2002), a concepção de “elisão abusiva” é a solução para essa distinção, sendo definida como uma categoria intermediária entre a elisão lícita e a evasão. Ele salvaguarda que o planejamento deve ter um desígnio econômico, e não meramente fiscal. Em sua obra fundamental, ele declara: “O planejamento tributário deve ter uma finalidade econômica e não meramente fiscal.”²⁸⁸ A ausência de uma vontade negocial legítima, isto é, a ausência de uma explicação jurídica real além da economia de tributos, é o que diferencia a execução como artificial e a enumera como ilícita.

Este ponto de vista dialoga diretamente com as preocupações de Paulo Ayres Barreto (2016) sobre os limites do poder do Fisco e a proteção do contribuinte. Barreto, em sua obra “Planejamento Tributário: Limites Normativos” sustenta que a elisão fiscal é um direito do contribuinte, mas reconhece que “a elisão abusiva desborda do direito do contribuinte de escolher, entre formas jurídicas lícitas, aquela menos onerosa”.²⁸⁹ Barreto acredita que, para serem válidas, as normas antielisão devem ser interpretadas de acordo com o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade, a fim de impedir que a autoridade fiscal adote uma atitude arbitrária. A utilização de uma cláusula geral anti-elisiva GAAR (General Anti-Avoidance Rul), por exemplo, deve ser orientada por critérios objetivos e não pode infringir os direitos e garantias fundamentais do contribuinte.²⁹⁰ Assim, a luta contra a elisão abusiva se baseia tanto na doutrina que diferencia a finalidade legítima da ilegítima quanto na que estabelece os limites da atuação estatal em um regime de direito.²⁹¹

Em sua tese, Sergio André Rocha (2020) aponta para o surgimento de um novo dever de colaboração fiscal entre os Estados, o que impacta

²⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002. P.89.

²⁸⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p.110.

²⁹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 110.

²⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento Tributário: Limites Normativos*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 110-111.

diretamente a soberania fiscal do país. Ele argumenta que as ações do Projeto BEPS, como o intercâmbio de informações e a conformidade cooperativa, estão mudando a relação entre fisco e contribuinte globalmente, apontando uma transição do “fisco litigante” para o “fisco colaborativo”.²⁹² Apesar de essenciais, as medidas de transparência podem causar tensões e exigir dos países novos arranjos jurídicos e administrativos.²⁹³

Portanto, com base em suas origens, princípios e procedimentos ficam reluzentes que o projeto BEPS, sem qualquer prejuízo de valor, propõe uma nova visão sobre a tributação internacional, sugerindo medidas para instituir novos padrões no sistema fiscal global. No entanto, dada à importância das reformas propostas, é essencial efetuar uma análise mais meticulosa, sobretudo no que se refere aos seus efeitos no planejamento tributário.

3. A TENSÃO ENTRE A LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A AGRESSIVIDADE DA EVASÃO FISCAL

A obscuridade do sistema fiscal, aliada à constante busca por aprimoramento de recursos, gera uma aflição entre o planejamento tributário, que é legal, e a evasão fiscal, que é ilegal e prejudicial. O ilustre jurista Aliomar Baleeiro (1982) já havia ressaltado essa diferença afirmando que “o planejamento tributário não é evasão, é uma forma de exercício de um direito que a lei confere ao contribuinte de organizar seus negócios de maneira que melhor lhe convier, desde que não viole a lei”.²⁹⁴

Essa visão enfatiza que o contribuinte tem a liberdade de escolher entre as opções que a lei oferece e qual regime de tributação usar lucro real, lucro presumido, simples nacional ou aproveitar incentivos fiscais.

Por outro lado, a evasão fiscal, ou sonegação, utiliza métodos ilegais para evitar o pagamento de impostos. Nesse contexto, o especialista Hugo de Brito Machado Filho (2008) em “O planejamento tributário e a sonegação” destaca que a evasão fiscal acontece quando alguém faz ações ilegais

²⁹² ROCHA, Sérgio André. Soberania fiscal no Direito Internacional: a emergência de um novo dever de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2020.

²⁹³ ROCHA, Sérgio André. Soberania fiscal no Direito Internacional: a emergência de um novo dever de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2020.

²⁹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1982.

para diminuir ou evitar o pagamento de impostos.²⁹⁵ Podemos citar como exemplo o uso de notas fiscais frias, a omissão de receitas, a falsificação de documentos e outras práticas fraudulentas favorecendo empresas que atuam ilegalmente.

Em um segundo posicionamento Harada (2018), alega que a evasão fiscal, ou fraude fiscal, é uma ação ilegal que contorna processos fraudulentos para evitar ou encolher o pagamento de impostos. Assim a evasão fiscal provoca uma violação direta da lei, utilizando-se de simulação, falsificação de documentos, omissão de receitas, entre outras práticas.²⁹⁶

Contudo, a linha que distingue o planejamento tributário da evasão fiscal pode ser fina e isso leva a casos de elisão fiscal abusiva ou planejamento tributário agressivo. Para Machado (2017), o planejamento tributário, ou elisão fiscal, é uma prática legal que ajuda os contribuintes a organização antecipada das atividades e operações, utilizando as brechas, lacunas ou benefícios estabelecidos na própria lei para diminuir, postergar ou impedir a ocorrência do fato gerador de um imposto.²⁹⁷

Carrazza (2015), define que o planejamento tributário é legítimo porque, se não houver uma proibição clara na lei, o contribuinte pode optar pela estrutura jurídica menos custosa para atingir seus objetivos econômicos.²⁹⁸

Por outro lado, Schoueri (2012) trata do assunto sob a ótica do combate à evasão fiscal e da diferenciação entre a elisão lícita e a evasão ilícita, que se oculta sob uma aparência de legalidade. Em “Planejamento Tributário: a questão da abusividade”, o autor argumenta que o planejamento abusivo é uma forma avançada de evasão fiscal.²⁹⁹

O autor defende que a evasão fiscal não se limita apenas a fraudes evidentes, mas que o planejamento tributário abusivo é aquele que, embora esteja formalmente correto, aproveita-se da fragilidade da norma para evitar o pagamento de impostos, sem que exista uma verdadeira causa de negócio

²⁹⁵ Machado Filho, Hugo de Brito. O Planejamento Tributário e a Sonegação. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 2008.

²⁹⁶ HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

²⁹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

²⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

²⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: A Questão da Abusividade. São Paulo: Editora Atlas. 2012.

que justifique a transação. Ele destaca que a legitimidade desse planejamento deve ir além da mera evasão, respeitando o verdadeiro propósito das normas e finaliza com a sugestão de que o fisco deve dispor de instrumentos e ferramentas, como normas antielisão, para reclassificar operações que, embora corretas e formalmente válidas ignore a essência econômica apenas para proporcionar mera redução da carga tributária.³⁰⁰

Segundo Cunha (2019), embora a OCDE faça várias referências ao termo planejamento tributário ao longo do projeto BEPS, ela não fornece uma definição clara e precisa do que seria um planejamento agressivo, apesar de sua menção explícita no caput da ação 12 e da necessidade de combatê-lo como parte do plano. Isso, sem dúvida, embora talvez de forma intencional, fomenta debates políticos e doutrinários, potencializa a incerteza e prejudica a segurança jurídica.³⁰¹

O fato é que não há uma distinção clara entre a elisão fiscal legítima e o planejamento fiscal agressivo, pois este último não implica necessariamente em qualquer ilegalidade nos comandos veiculados normativamente em um ordenamento jurídico.³⁰²

Isso ocorre porque, quanto mais instável for um sistema jurídico que permite que conceitos fluidos tenham efeitos ilimitados na definição do âmbito de aplicação de normas antielisivas, menor será a segurança jurídica desse sistema. Como resultado, os investidores estrangeiros estarão menos propensos a investir capital e realizar outros investimentos no país.³⁰³ Para Barreto (2016), a redação e a falta de clareza desses enunciados definitivamente merecem críticas contundentes, mas, no entanto, este não é o lugar apropriado para isso.³⁰⁴

³⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Tributário: A Questão da Abusividade. São Paulo: Editora Atlas. 2012.

³⁰¹ CUNHA, Ariel de Abreu. Planejamento Tributário Internacional no Projeto BEPS: Agressivo ou Agredido? Revista Direito Tributário Internacional Atual n° 5. ano 3. p. 67-96. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019. P.72.

³⁰² Takano, C. A. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (2), 42–64. 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819/1468>>. Acesso em: 24 aug. 2025. p.44.

³⁰³ Takano, C. A. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (2), 42–64. 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819/1468>>. Acesso em: 24 aug. 2025. p.44.

³⁰⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

Já Takano (2022) expõem que a principal dúvida, portanto, é se, inexistindo a positivação desses conceitos no ordenamento jurídico, considerando que já existem outros limites normativos estabelecidos para o planejamento tributário (apenas simulação e dissimulação ensejam a desconsideração do ato ou negócio jurídico), poderiam tais conceitos incorporar a legislação tributária ou considera-los na interpretação e aplicação das normas antielisivas internas, sob a justificativa de o país aderir às medidas sugeridas do projeto BEPS.³⁰⁵

Em resumo, a tensão entre o planejamento tributário e evasão fiscal envolve a diferença entre o que é legal e ilegal. Apesar de o planejamento ser um direito do contribuinte para melhorar sua situação fiscal de acordo com a lei, a evasão fiscal é uma infração que prejudica a integridade do sistema tributário. Em contrapartida, a elisão abusiva se encontra em uma área cinzenta, onde a legalidade esconde a intenção fraudulenta, colocando as autoridades diante do desafio de distinguir entre uma opção legítima e uma mera simulação para fins fiscais. Portanto, para garantir justiça fiscal e uma arrecadação eficaz, é necessário distinguir essas práticas claramente.

4. DESAFIOS PARA A SOBERANIA FISCAL E A COORDENAÇÃO ENTRE JURISDIÇÕES NA ERA DAS NORMAS ANTELISÃO

A soberania fiscal reflete a capacidade exclusiva de um estado em instituir e arrecadar tributos em seu território, sem estar subordinado a autoridades externas. Lima (2007) demonstra que a soberania, do ponto de vista externo e internacional, traduz-se na independência de um estado perante outro, ou seja, a não submissão a qualquer nação estrangeira, por outro lado, internamente, se manifesta na expressão de poder jurídico mais elevado, significa afirmar a primazia do sistema jurídico do estado sobre os outros sistemas sociais.³⁰⁶

Já Bird (2014) Justifica que a tributação é uma prerrogativa fundamental do estado-nação moderno, e nenhum estado está disposto a abrir

³⁰⁵ Takano, C. A. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. Revista De Direito Tributário Internacional Atual, (2), 42–64. 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819/1468>>. Acesso em: 24 aug. 2025. p. 45.

³⁰⁶ LIMA, Alcides Saldanha. Soberania e Poder de Tributar. Revista ESMAFE: Escola de magistratura Federal da 5ª Região, n.12, P.37 – 49 mar. 2007. Disponível em: <<https://revista.trf5.jus.br/index.php/esmafe/article/download/107/118/>>. Acesso em: 5 set. 2025. P. 44.

mão desse poder, por isso o sistema fiscal internacional vigente é o resultado de muitas tentativas anteriores de conciliar a crescente globalização e a soberania nacional, em virtude disso a história da tributação internacional demonstra que os países, ao longo de um século, têm preferido a soberania à integração total.³⁰⁷

Thomas Piketty, em sua obra “O Capital do Século XXI” (2014), exprime o fato de que é extremamente desafiador um governo isolado regular ou impor regras sobre os patrimônios e suas rendas. É, antes de tudo, essa perda de soberania democrática que explica o sentimento de posse que aflige atualmente os países ricos, especialmente os europeus, cujo território é fragmentado em pequenos estados que competem entre si para atrair investimentos, o que agrava ainda mais o processo em andamento.³⁰⁸

Ao explorar o conhecimento dos autores citados, entendemos que a soberania fiscal é um componente fundamental da soberania de um Estado, mas sua essência e seus limites são frequentemente discutidos por especialistas em direito, especialmente no cenário da globalização. Nabais (2012) enfatiza que o dever de pagar impostos é um dever fundamental mais importante e ligado diretamente à soberania do Estado. Por sua vez, o estado recente não é um “Estado proprietário” que se apoia de patrimônio próprio, mas um estado fiscal que depende de impostos para custear suas atividades e certificar os direitos de seus cidadãos, incluindo o direito à propriedade.³⁰⁹

Contudo, em um mundo globalizado, é essencial que haja uma coordenação fiscal para determinar dispositivos de apoio aos Estados, e assim afastar a dupla tributação e defrontar a erosão da base tributária. Reuven Avi-Yonah (2007) argumenta que na prática os países não têm liberdade para adotar as regras fiscais internacionais que quiserem, mas operam dentro do regime, que se transforma da mesma maneira que o direito internacional se moldou ao longo do tempo. Assim, embora a ação unilateral seja viável,

³⁰⁷ BIRD, Richard M. *Global Taxes and International Taxation: Mirage and Reality*. Atlanta: International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2014. (International Studies Program Working Paper, n. 17-01). Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1429.pdf>. Acesso em: 5 set. 2025. P. 31 -32.

³⁰⁸ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P. 583. Terceira parte: a estrutura da desigualdade.

³⁰⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. – (tese de doutorando) ISBN 978-972-40-11115-8 CDU 342. ed. Coimbra, 2012.p. 59-60.

ela também é limitada, e os países geralmente costumam hesitar em adotar medidas unilaterais que violem as normas fundamentais do regime.³¹⁰

Sobre a discussão dos especialistas acadêmicos em direito tributário, a autora reforça que vários acadêmicos e profissionais tributários internacionais em destaque nos Estados Unidos, como, por exemplo, Michael Graetz, David Rosenbloom, Julie Roin, Mitchell Kane, Tsilly Dagan defendem a ideia de que não há um sistema tributário internacional e que os países têm liberdade para adotar normas tributárias que considerem favoráveis aos seus próprios interesses. Já outros acadêmicos tributários em destaque, como Hugh Ault, Yariv Brauner, Paul McDaniel, Diane Ring, Richard Vann, bem como os profissionais tributários Luca dell'Anese, Shay Menuchin, Philip West, apoiam a visão desta autora.³¹¹

Diante de um sistema fiscal com diferenças entre as legislações tributárias, surgem entidades internacionais, como a organização para a cooperação e desenvolvimento econômico/grupo dos vintes, que trabalham para melhorar a coordenação fiscal, como por exemplo, o projeto BEPS, que visa combater a erosão fiscal e a transferência artificialmente de lucros para locais com impostos baixos ou isentos. O projeto propôs 15 medidas para atualizar normas fiscais e garantir que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas ocorrem, ou seja, onde o valor é criado.³¹²

Basicamente, o texto estabelece que a tributação dos lucros só possa ocorrer no país onde está registrada ou onde sua sede/filial está localizada. O objetivo é combater práticas tributárias que possibilitam que empresas multinacionais transfiram seus lucros para países de baixa tributação, sem que exista uma atividade econômica concreta nesses locais. Barreto define que (2017), é uma missão árdua aos formuladores de política tributária encontrar uma solução harmoniosa, mas é essencial que se cumpram os valores prestigiados em seus respectivos sistemas tributários.³¹³

³¹⁰ AVI-YONAH, Reuven S. Introduction: Is there an international tax regime? Is it part of international law? In: *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge University Press; 2007. p. 1-21.

³¹¹ AVI-YONAH, Reuven S. Introduction: Is there an international tax regime? Is it part of international law? In: *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge Tax Law Series. Cambridge University Press; 2007. p. 1-21.

³¹² OCDE. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Paris: OECD, 2021. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> Acesso em: 11 set. 2025.

³¹³ BARRETO, Paulo Ayres, e TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na era Pós-BEPS. 2017 Disponíveis em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2025. p. 993.

Corrobora com essa visão os autores Barreto e Takano (2017), pois não há dúvida de que as propostas da OCDE no âmbito do BEPS precisam ser analisadas cuidadosamente por parte dos formuladores de políticas fiscais de nosso país. Também é essencial promover debates públicos sobre a possibilidade de aplicação no sistema tributário brasileiro, a fim de criar normas mais eficazes que ajudem a combater abusos e a erosão da base tributária.³¹⁴

Certamente, a complexidade do ambiente fiscal global exige assessoria especializada e atualização constante, e por isso a importância de se manter constantemente atualizado devido à natureza dinâmica das normas.

Na perspectiva de Barreto (2016), o projeto BEPS enfatiza a elisão fiscal, especialmente no âmbito do direito tributário internacional, e que nesse contexto foram propostas várias mudanças em cláusulas antielisivas específicas presentes em tratados bilaterais e em leis nacionais. No entanto, o que caracteriza abuso no contexto do projeto BEPS, por outro lado, não é claro, e cada proposta de alteração precisa de uma análise crítica cuidadosa³¹⁵.

Nesse contexto, as normas antielisão são regras que visam impedir a elisão fiscal abusiva, por isso é fundamental para a otimização fiscal que o planejamento tributário seja realizado de forma responsável e em conformidade com as regras antielisão.

5. CONCLUSÃO

O planejamento tributário é importante para diminuir a carga tributária, mas deve ser realizada de forma responsável, obedecendo às regras contra a elisão fiscal, a ideia é que o planejamento é válido, desde que se respeitem as leis e as normas éticas estabelecidas.

Nessa conjuntura, a complexidade fiscal no ambiente de negócios exige uma consultoria especializada com atualização contínua, pois constantemente ocorre atualização na legislação a nível global.

Portanto, a colaboração internacional e a busca por transparência é a chave para um sistema tributário eficiente, que foca na cooperação entre nações e na transparência das informações que são essenciais para um sistema fiscal global justo.

³¹⁴ BARRETO, Paulo Ayres, e TAKANO, Caio Augusto. Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na era Pós-BEPS. 2017 Disponíveis em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2025. p. 1024.

³¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016. p. 137.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAUJO, R. A. de. **Planejamento Tributário Internacional**: Limites e Possibilidades. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

AVI-YONAH, Reuven S. Introduction: Is there an international tax regime? Is it part of international law? In: *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. **Cambridge Tax Law Series**. Cambridge University Press; 2007. P. 1-21.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1982.

BARRETO, P. A. **Tributação e Globalização**. São Paulo: Noeses, 2017.

BARRETO, Paulo Ayres, e TAKANO, Caio Augusto. **Os desafios do Planejamento Tributário Internacional na era Pós-BEPS**. 2017 Disponíveis em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/09/BEPS.pdf>>. Acesso em: 11 set. 2025.

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.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário**: Limites Normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BIRD, Richard M. **Global Taxes and International Taxation**: Mirage and Reality. Atlanta: International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, 2014. (International Studies Program Working Paper, n. 17-01). Disponível em: <https://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp1429.pdf>. Acesso em: 5 set. 2025. P. 31 -32.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS, 16 Fla. **Tax Rev.** 55. 2014, disponível em <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>. Acesso em: 24 ago.2025.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Planejamento Tributário Internacional**: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação. São Paulo: Quartier Latin, 2015. Combatendo o planejamento tributário agressivo por meio de maior transparência e divulgação. aris: OECD Publishing, 2011.

CUNHA, Ariel de Abreu. Planejamento Tributário Internacional no Projeto BEPS: Agressivo ou Agredido? **Revista Direito Tributário Internacional Atual** nº 5. ano 3. P. 67-96. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019.

GOMES, Daniel de Paiva. O Conceito de Substância Econômica na Tributação Internacional Pós-BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 3, n. 2, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA, Alcides Saldanha. Soberania e Poder de Tributar. **Revista ESMAFE**: Escola de magistratura Federal da 5ª Região, n.12, P.37-49, mar. 2007. Disponível em: <<https://revista.trf5.jus.br/index.php/esmafe/article/download/107/118/>>. Acesso em: 5 set. 2025.

Machado Filho, Hugo de Brito. O Planejamento Tributário e a Sonegação. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2008.

MACHADO, H. J. **Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Malheiros, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

NABAIS, José Casalta. O **dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. (Tese de Doutorado). ISBN 978-972-40-11115-8 CDU 342. ed. Coimbra, 2012.P.59-60.

OCDE. **Neutralização dos efeitos de acordos híbridos de descasamento, Ação 2 – Relatório Final de 2015**. Projeto OCDE/G20 sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros. Paris: OCDE Publishing, 2015c.

OCDE. **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)**. Paris: OECD, 2021. <https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> Acesso em: 11 set. 2025.

OCDE. **Enfrentando a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros**. Paris: Publicações OCDE, 2013.

OCDE. **Estrutura Inclusiva sobre BEPS**. Paris: Publicações OCDE, 2021.OCDE. Modelo de Convenção Tributária da OCDE sobre Renda e Capital: versão condensada. Paris: OECD Publishing, 2017.

OCDE. **Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros**. Paris: Publicações OCDE, 2015.

OCDE. Perguntas frequentes – Relatório Final de 2015. **Projeto OCDE/G20 sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2015b.

OECD. Declaração explicativa – Relatório Final de 2015. **Projeto OCDE/G20 sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros**. Paris: OECD Publishing, 2015a. Estudo sobre o papel dos intermediários fiscais. Paris: OECD Publishing, 2008.

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

OECD. **Prevenção da concessão de benefícios de tratados em circunstâncias inapropriadas, Ação 6 – Relatório Final de 2015**. Projeto OCDE/G20 sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros. Paris: OECD Publishing, 2015e.

OECD. **Regras de divulgação obrigatória, Ação 12 – Relatório Final de 2015**. Projeto OCDE/G20 sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros. Paris: OECD Publishing, 2015d.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Terceira parte: a estrutura da desigualdade.

ROCHA, Sérgio André. **Soberania fiscal no Direito Internacional**: a emergência de um novo dever de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Tributário**: A Questão da Abusividade. São Paulo: Editora Atlas. 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**: Treaty Shopping. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SILVA, M. F. Governança Fiscal Global e os Desafios do BEPS. **Revista de Direito Tributário**, v. 45, n. 2, 2021.

Takano, C. A. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista De Direito Tributário Internacional Atual**, (2), 42–64. ano 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819/1468>>. Acesso em: 24 aug. 2025.

TÔRRES, Heleno Taveira. BEPS: Um Novo Paradigma para a Tributação Internacional? **Revista de Direito Internacional e Tributário**. Vol. 1. n. 1, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, Simulação e Elisão Tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002.

VASCONCELLOS, Roberto F. de. Planejamento tributário: elisão versus evasão fiscal: relação entre o Direito Tributário e o Direito Privado. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **O direito tributário na prática dos Tribunais Superiores**: Sistema Tributário Nacional e Código Tributário Nacional em debate. São Paulo: Saraiva, 2013. P. 299-336.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, P. 18-33.

Enviado em 28.09.2025.

Aprovado em 03.12.2025.



Este trabalho está licenciado sob uma licença Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.