LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

**A INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
E OS SEUS LIMITES**

TESE DE DOUTORADO

Orientador: *Professor Doutor Gerd Willi Rothmann*

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo

2019

LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

**A INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
E OS SEUS LIMITES**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann.

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

São Paulo

2019

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Serviço de Biblioteca e Documentação

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites. 815 p.

Orientador: Professor Doutor Gerd Willi Rothmann.

Tese (Doutorado), Universidade de São Paulo, USP, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2019.

1. Informação de planejamento tributário. 2. “*Mandatory disclosure*” na Ação 12 do BEPS. 3. Planejamento Tributário. 4. “*Aggressive tax planning*”. 5. Dever instrumental de informar planejamento tributário. 6. Dever de colaboração. 7. Segurança Jurídica. 8. Acordo de planejamento tributário.

Nome: Leonardo Aguirra de Andrade

Título: A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites

Tese apresentada à Faculdade de Direito da
Universidade de São Paulo para a obtenção do título de
Doutor em Direito.

Banca realizada em:
Resultado:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. _____ Instituição: _____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Esta tese de doutorado é o resultado de um longo e solitário período de estudos, os quais não teriam sido possíveis sem o suporte e o apoio de algumas pessoas.

Em primeiro lugar, eu agradeço ao orientador desta tese, o Professor Gerd Willi Rothmann, pela oportunidade de ser meu orientador neste trabalho. Na verdade, essa orientação começou no trabalho de conclusão de curso da minha Graduação nesta casa; depois, na minha dissertação de mestrado; e, agora, no presente trabalho. Após essa longa trajetória, posso dizer que a orientação do Professor Gerd não se limitou ao auxílio para o desenvolvimento das minhas pesquisas, mas também serviu de inspiração pela sua maneira crítica e perspicaz de examinar o Direito Tributário. As conversas com o Professor Gerd também me instigaram positivamente e sempre me fizeram considerar uma perspectiva diferente e criativa de como enxergar os problemas tributários, dos mais simples até os mais complexos. Tais conversas me incentivaram a estudar fora do Brasil, a fim de aprofundar o estudo que aqui se apresenta. Nesse sentido, a orientação do Professor Gerd, que é instigante, sem imposições, e corretiva, sem podar a liberdade criativa, é uma parte essencial desta tese.

Em segundo lugar, eu agradeço ao Professor Luís Eduardo Schoueri, de quem sou fã de carteirinha, seja pela sua produção acadêmica que permeia esta tese em quase todos os pontos, seja pela posição de mestre que ocupa na vida de quem com ele convive. As reflexões instigantes e provocativas do Professor Schoueri transformam positivamente as pessoas que estão à sua volta, fazendo destas profissionais e pesquisadores melhores. No meu caso, as aulas que com ele tive ainda na Graduação, em diversas disciplinas na Pós-Graduação, nas reuniões no IBDT, na disciplina de planejamento tributário - na qual fui monitor - mudaram minha maneira de pensar o Direito Tributário. Enfim, é uma honra ser contemporâneo ao Professor Schoueri. Nessa mesma categoria, agradeço também ao Professor Paulo Ayres Barreto, cujos comentários, na banca de qualificação, foram bastante oportunos para que eu repensasse questões importantes abordadas neste trabalho. Além disso, a produção acadêmica do Professor Paulo Ayres influenciou significativamente alguns pontos desta tese, o que reforça meus agradecimentos.

Em terceiro lugar, eu agradeço aos Professores Charles H. Gustafson, Lilian Faulhaber e Itai Grinberg, da Universidade de Georgetown, pelas conversas sobre os temas abordados no contexto internacional da tese. Debater pessoalmente a perspectiva crítica ao Projeto BEPS desses Professores foi determinante para a abordagem adotada neste trabalho.

Em quarto lugar, agradeço aos meus sócios e colegas do Andrade Maia Advogados, pelo incentivo e pela compreensão, sobretudo no período de um ano em que estive nos Estados Unidos para aprofundar e finalizar este trabalho. Nesse ponto, faço um agradecimento especial ao Eduardo Borges e à Bruna Meiken por terem dado continuidade às minhas atividades profissionais com esmero nesse período.

Em quinto lugar, eu agradeço aos amigos de Pós-Graduação, pelas conversas, reflexões e inspirações bastante úteis à realização da tese. Faço um agradecimento especial aos amigos Hendrick Pinheiro, Fernando Bernardes e Fernando Moura que contribuíram significativamente para a evolução deste estudo, especialmente no período em que estive fora do Brasil, por meio da disponibilização de textos relevantes para a pesquisa. Agradeço, especialmente, aos amigos Carlos Augusto Daniel Neto e Caio Takano pelos debates e trocas de ideia sobre alguns pontos do trabalho. Agradeço também à Isadora Pereira do Prado, que me auxiliou bastante na coleta de material de pesquisa no âmbito nacional.

Em sexto lugar, agradeço à minha família e aos meus amigos por todo apoio e compreensão, principalmente nos momentos em que não pude estar presente fisicamente. À minha mãe (Gloria Rita), ao meu pai (José Bonifacio), aos meus irmãos (Raphael e Roseane), e à minha tia (Jô), faço um agradecimento especial pelo auxílio moral e pela inspiração por meio dos exemplos de resiliência e superação. Aos meus amigos Ricardo Mahlmann de Almeida, Thiago Soares Gerbasi, Marcelo Ferraro e Vitor Monteiro agradeço pelos sinceros votos de sucesso e pelo convívio, mesmo que digitalmente. Agradeço também aos amigos Renan Kalil e Raquel Pimenta (também doutorandos nesta casa) pelo convívio em Washington, essencial para amenizar a angústia e a solidão do processo de finalização uma tese de doutorado.

Por fim, o agradecimento mais importante vai para minha esposa, Maria Clara Oliveira Ribeiro Troncoso, por incentivar, com entusiasmo, a minha dedicação a este

trabalho e à minha vida acadêmica. Agradeço à Maria Clara por ser a minha companheira para todas as horas, por ter enfrentado desafios e dificuldades sem a minha presença em muitos momentos (em decorrência da dedicação a esta tese), pelos esforços na nossa mudança de país e pela sua maneira leve, verdadeira e positiva de viver, que me inspira a ser uma pessoa melhor. Sem ela, esta tese não existiria. Com admiração, amor, respeito e carinho, eu dedico este trabalho a você.

*“It is not just relevant that one has a right,
but whether such right can be effectively enforced.”*

Pasquale Pistone¹

¹ PISTONE, Pasquale. “The Protection of Taxpayers's Rights in European Tax Law”. In: NYKIEL, Włodzimierz; SEK, Małgorzata. *Protection of Taxpayer's Rights - European and International Tax Law Perspective*. Warszawa (Varsóvia): Wolters Kluwer, 2009. pp. 33-43 (35).

RESUMO

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *A informação obrigatória de planejamento tributário e os seus limites*. 815 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2019.

Este trabalho se dedica a três tarefas (i) analisar a Ação 12 do BEPS, (ii) justificar a incompatibilidade das suas recomendações com o ordenamento jurídico brasileiro, e (iii) propor um acordo de planejamento tributário como medida alternativa a essas recomendações. O trabalho investiga as razões que levaram a OCDE a defender, na Ação 12 do BEPS, um regime de informação obrigatória, ao invés dos regimes baseados na voluntariedade. Essa investigação se depara com um contexto no qual se adotou uma visão limitada de transparência fiscal. Feito esse estudo, a pesquisa examina os conceitos principais adotados na Ação 12 do BEPS e nela busca constatar as condições estruturais (dos ordenamentos jurídicos dos países modelos) para a implementação do regime de “*mandatory disclosure*” de planejamento tributário. Objetiva-se testar essas constatações no exame das respectivas experiências estrangeiras sobre o tema. Superada a avaliação do âmbito internacional, analisa-se a implementação, no Brasil, das referidas recomendações. Diante da sua possível incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro, o trabalho propõe um regime alternativo àquele recomendado pela Ação 12 do BEPS, de modo a privilegiar a voluntariedade como medida mais adequada para realizar a informação segura e incentivada de planejamento tributário no Brasil. Para estruturar esse regime voluntário, o trabalho objetiva fundamentar o direito ao acordo de planejamento tributário, como forma de garantir, da maneira mais ampla possível, a efetivação do direito ao planejamento tributário, enquanto direito fundamental do contribuinte. Para tanto, a tese sugere uma releitura dos artigos 100, 146 e 178 do CTN e propõe a (re)construção de um conceito antielusivo brasileiro. Ao final, o trabalho enfrenta alguns dos desafios à implementação de um regime de informação voluntária, incentivada e compromissada no Brasil, fundado em um acordo específico entre fisco e contribuinte por prazo determinado.

Palavras-chave: Ação 12 do BEPS, informação obrigatória, “*mandatory disclosure*”, dever de colaboração, acordo de planejamento tributário, “*tax ruling*”.

ABSTRACT

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Mandatory disclosure of tax planning and its limits*. 815 p. Thesis (Ph.D.). Law School. University of São Paulo. São Paulo, 2019.

This work is dedicated to three tasks: (i) to analyze BEPS Action 12, (ii) to justify the incompatibility of its recommendations with the Brazilian legal system, and (iii) to propose a tax planning agreement as an alternative measure to these recommendations. At first, the thesis investigates the reasons that led the OECD to advocate a mandatory disclosure regime in the BEPS Action 12, rather than voluntary regimes. This research finds a context in which a limited view of tax transparency was adopted. The study examines the main concepts adopted in Action 12 of the BEPS and seeks to verify the structural conditions (from legal systems of the model countries) for the implementation of the mandatory disclosure regime of tax planning. The goal is to test these structural conditions in the examination of their respective experiences on this matter. Once the evaluation of the international scope has been overcome, it is analyzed the implementation in Brazil of those recommendations. In front of its possible incompatibility with the Brazilian legal system, the work proposes an alternative regime to that recommended by Action 12 of the BEPS, in order to privilege voluntariness as the most adequate measure to carry out the certain and incentive disclosure of tax planning in Brazil. In order to structure this voluntary regime, the objective of this work is to base the right to the tax planning agreement, as a way of guaranteeing, as broadly as possible, the accomplishment of the right of tax planning, as a fundamental right of the taxpayer. Therefore, the thesis suggests a re-reading of Articles 100, 146 and 178 of the Brazilian Tax Code and proposes the (re)construction of a Brazilian anti-avoidance concept. In the end, this study addresses some of the challenges to the implementation of a voluntary, stimulated and compromised regime in Brazil, based on an individual agreement among taxpayer and tax authorities for a fixed term.

Keywords: BEPS Action 12, mandatory disclosure, tax planning agreement, tax ruling.

RIASSUNTO

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Le informazioni obbligatoria della pianificazione fiscale e dei suoi limiti*. 815 p. Tesi (Dottorato). Facoltà de Giurisprudenza. Università di São Paulo. São Paulo, 2019.

Questo lavoro è dedicato a tre compiti: (i) analizzare l'Azione 12 BEPS, (ii) per giustificare l'incompatibilità delle sue raccomandazioni con l'ordinamento giuridico brasiliano e (iii) proporre un accordo di pianificazione fiscale come misura alternativa a queste raccomandazioni. Inizialmente, la tesi indaga sulle ragioni che hanno portato l'OCSE a sostenere un regime di divulgazione obbligatorio, piuttosto che regimi volontari. Questa ricerca trova un contesto in cui è stata adottata una visione limitata della trasparenza fiscale. Lo studio esamina i concetti principali adottati nell'Azione 12 del BEPS e cerca di verificare le condizioni strutturali (dai sistemi legali dei paesi modello) per l'attuazione del regime di divulgazione obbligatorio della pianificazione fiscale. L'obiettivo è di testare queste condizioni strutturali nell'esame delle rispettive esperienze in materia. Una volta superata la valutazione della portata internazionale, viene analizzata l'implementazione in Brasile di tali raccomandazioni. Di fronte alla sua possibile incompatibilità con l'ordinamento giuridico brasiliano, il lavoro propone un regime alternativo a quello raccomandato dall'azione 12 del BEPS, al fine di privilegiare la volontarietà come la misura più adeguata per attuare la comunicazione certa e incentivante della pianificazione fiscale in Brasile. Al fine di strutturare questo regime volontario, l'obiettivo di questo lavoro è di basare il diritto sull'accordo di pianificazione fiscale, come modo per garantire, nel modo più ampio possibile, la realizzazione del diritto alla pianificazione fiscale, come diritto fondamentale del contribuente. Pertanto, la tesi suggerisce una rilettura degli articoli 100, 146 e 178 del Codice Fiscale brasiliano e propone la (ri)costruzione di un concetto anti-evasione brasiliano. Alla fine, questo studio affronta alcune delle sfide per l'attuazione di un regime volontario, stimolato e compromesso in Brasile, basato su un accordo individuale tra il contribuente e le autorità fiscali per un periodo determinato.

Parole chiave: BEPS Azione 12, divulgazione obbligatoria, accordo di pianificazione fiscale, ruling fiscale.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	19
I.1. TEMA E OBJETOS DE ESTUDO.....	19
I.2. CONTEXTO DA TESE.....	24
I.3. O PROBLEMA DE PESQUISA	45
I.4. OS DESAFIOS DA TESE.....	49
I.5. CONTRIBUIÇÃO ORIGINAL À CIÊNCIA JURÍDICA BRASILEIRA.....	52
I.6. LIMITAÇÃO DO ESCOPO	55
I.7. PRINCIPAIS QUESTÕES EXAMINADAS	58
 PARTE I: CONTEXTO INTERNACIONAL	 61
 CAPÍTULO 1 – OS CONCEITOS PRELIMINARES E PRESSUPOSTOS DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DA AÇÃO 12 DO BEPS	 63
1.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	63
1.2. O QUE É A INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA (“MANDATORY DISCLOSURE”)?	64
1.2.1. <i>O contexto do termo “mandatory”</i>	69
1.2.2. <i>O que significa informação voluntária (“voluntary disclosure”)?</i>	84
1.2.2.1. “Rulings regimes”	89
1.2.2.2. “Additional reporting obligations”	96
1.2.2.3. “Surveys and questionnaires”	97
1.2.2.4. “Voluntary disclosure”	97
1.2.2.5. “Co-operative compliance”	98
1.2.3. <i>Os conceitos de “enhanced relationship” e de “military approach”</i>	99
1.2.3.1. <i>“Working Paper n° 3 – Overview – the emerging direction of the study”</i>	100
1.2.3.2. <i>“Working Paper n° 6 – The Enhanced Relationship”</i>	102
1.2.3.3. <i>“Study into the Role of Tax Intermediaries”</i>	107
1.2.3.4. <i>“Co-operative Compliance - A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance”</i>	111
1.2.4. <i>“Voluntary disclosure” versus “mandatory disclosure”</i>	118
1.3. AS DIFERENTES PERSPECTIVAS DA TRANSPARÊNCIA FISCAL: A VISÃO NÃO HOLÍSTICA DA OCDE NA AÇÃO 12 DO BEPS	121
1.4. OS DOIS TIPOS DE PLANEJAMENTO OBJETO DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA: “AGGRESSIVE OR ABUSIVE TAX PLANNING SCHEMES”	134
1.4.1. <i>O que é “aggressive tax planning” e o que é “abusive tax planning”?</i>	135
1.4.1.1. O problema da tradução da palavra “aggressive” para a língua portuguesa	137
1.4.1.2. Elisão, elusão e evasão fiscal	140
1.4.1.3. “Tax planning”, “tax avoidance” e “tax evasion”	146

1.4.1.4. A identificação do escopo da recomendação da OCDE na Ação 12 do BEPS: “aggressive tax planning” como planejamento internacional	157
1.4.1.5. A origem da expressão “aggressive tax planning”	163
1.4.1.6. A importância do exame do conceito de “aggressive tax planning” no âmbito da União Europeia	169
1.5. A BUSCA POR UMA DEFINIÇÃO DE “AGGRESSIVE TAX PLANNING” NO ÂMBITO DA OCDE	177
1.5.1. A busca por um critério jurídico para o “aggressive tax planning”	189
1.5.1.1. “Aggressive tax planning” como releitura dos limites do “tax avoidance”	192
1.5.1.2. “Aggressive tax planning” como prática imoral	195
1.5.1.3. “Aggressive tax planning” como prática contrária aos princípios do sistema tributário internacional	202
1.6. EXEMPLOS PERTINENTES À COMPREENSÃO DA NOÇÃO DE “AGGRESSIVE TAX PLANNING”	220
1.6.1. “Hybrid mismatches”	221
1.6.2. “Treaty Shopping”	225
1.7. NOSSA DEFINIÇÃO PARA O TERMO “AGGRESSIVE” NO CONTEXTO DA AÇÃO 12 DO BEPS ...	228

CAPÍTULO 2 - A ANÁLISE DAS RECOMENDAÇÕES DA AÇÃO 12 DO BEPS PARA CONSTRUÇÃO DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E O ESTUDO DA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA233

2.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	233
2.2. OBJETIVOS DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA	234
2.3. PRINCÍPIOS DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA	237
2.4. O CONTEÚDO DAS NORMAS RECOMENDADAS PELA AÇÃO 12 DO BEPS	239
2.5. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO DEVER INSTRUMENTAL DE INFORMAR O PLANEJAMENTO CONFORME A AÇÃO 12 DO BEPS	243
2.6. PREOCUPAÇÕES COM AS NORMAS RECOMENDADAS PELA AÇÃO 12 DO BEPS	246
2.6.1. Preocupação com o critério material: possível incompatibilidade dos “hallmarks” e “thresholds” com os ordenamentos jurídicos locais	246
2.6.2. Preocupação com o critério pessoal: a questão do sigilo profissional e da confidencialidade	260
2.6.3. Preocupação com o critério consequencial: questão da autoincriminação	264
2.7. QUAL É A NATUREZA DE NORMA RECOMENDADA (GAAR, SAAR OU TAAR)?	269
2.8. UMA PROPOSTA DE DEFINIÇÃO DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONFORME AS RECOMENDAÇÕES DA AÇÃO 12 DO BEPS	274
2.9. CONDIÇÕES ESTRUTURAIS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	278
2.9.1. A não criminalização pela legislação doméstica das práticas de “tax avoidance” a serem informadas	279
2.9.2. A questão do sigilo profissional quanto às informações a serem prestadas	280

2.9.3. A viabilidade jurídica de as autoridades fiscais listarem os planejamentos reportáveis sem base em lei.....	282
2.9.4. A existência de uma regra geral antielusão (GAAR) no país que pretende implementar o regime de informação obrigatória	284
2.9.5. A existência de regimes de “voluntary disclosure” (em sentido amplo)	289
2.10. O ESTUDO DA EXPERIÊNCIA ESTRANGEIRA SOBRE O REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	290
2.10.1. Estados Unidos.....	295
2.10.1.1. O dever de registro de “transações reportáveis” pelos “consultores materiais”.	296
2.10.1.2. O dever de o consultor material manter listas de seus clientes	304
2.10.1.3. O dever de o contribuinte informar “reportable transactions”	305
2.10.1.4. O dever de o contribuinte informar “uncertain tax positions”	311
2.10.1.5. As cinco condições estruturais nos Estados Unidos.....	314
2.10.2. Canadá	320
2.10.2.1. O dever informar “reportable transactions”	322
2.10.2.2. As cinco condições estruturais no Canadá	324
2.10.3. Reino Unido.....	328
2.10.3.1. O dever de informar “tax avoidance schemes”	331
2.10.3.2. O dever de o promotor fornecer um número de identificação do planejamento aos clientes e o dever destes últimos de informá-lo à HRMC.....	334
2.10.3.3. O dever de o promotor fornecer lista de clientes	336
2.10.3.4. As cinco condições estruturais no Reino Unido.....	337
2.10.4. Portugal.....	343
2.10.4.1. O dever de informar o “planeamento fiscal”	347
2.10.4.2. As cinco condições estruturais em Portugal.....	350
2.10.5. Irlanda.....	357
2.10.5.1. O dever de informar “certain transactions”	358
2.10.5.2. O dever de informar a lista de clientes ao fisco	361
2.10.5.3. As cinco condições estruturais na Irlanda.....	361
2.10.6. África do Sul.....	366
2.10.6.1. O dever de informar “reportable arrangement”	370
2.10.6.2. As cinco condições estruturais na África do Sul.....	373
2.10.7. Breves comentários sobre o estudo dos regimes dos países modelos	378
2.10.8. Diretiva (EU) 2018/822.....	384
2.10.9. Breves comentários sobre a inconstitucionalidade do regime francês	393

PARTE II: CONTEXTO BRASILEIRO	399
--	------------

CAPÍTULO 3 - A QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DO REGIME DE INFORMAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	401
--	------------

3.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	401
3.2. A NATUREZA JURÍDICA DO REGIME DE INFORMAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO CONFORME O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	402
3.2.1. <i>A natureza jurídica do dever de informar o planejamento tributário</i>	403
3.2.2. <i>A natureza jurídica da atividade de informar o planejamento tributário</i>	406
3.3. PRINCÍPIOS QUE DEVEM DELIMITAR O REGRAMENTO JURÍDICO DO REGIME DE INFORMAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	416
3.3.1. <i>Princípio da legalidade</i>	417
3.3.1.1. A competência do Poder Executivo para editar deveres instrumentais	418
3.3.1.2. A competência do Poder Legislativo para editar critérios jurídicos	426
3.3.1.3. A aplicação da legalidade na edição da lista de transações reportáveis	430
3.3.1.4. A necessidade da edição de lei complementar	434
3.3.1.4.1. As atividades a serem realizadas pelos particulares	434
3.3.1.4.2. A atribuição do ônus de informar a terceiros	436
3.3.1.4.3. A troca de informações entre fiscos	441
3.3.1.4.4. A necessidade da pré-existência de uma GAAR.....	442
3.3.2. <i>Princípio da capacidade de colaboração</i>	460
3.3.3. <i>Princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso</i>	471
3.3.3.1. Limites dos deveres instrumentais.....	476
3.3.3.2. Jurisprudência sobre os limites dos deveres instrumentais.....	480
3.3.3.3. Aplicação dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso ao regime de informação obrigatória de planejamento tributário	483
3.3.4. <i>Princípio da praticabilidade</i>	491
3.3.5. <i>Princípio da isonomia</i>	496
3.3.6. <i>Princípio da livre-iniciativa</i>	503
3.4. DIREITOS QUE DEVEM SER RESPEITADOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME DE INFORMAÇÃO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	506
3.4.1. <i>Direito ao planejamento tributário</i>	508
3.4.1.1. O direito ao planejamento tributário como direito fundamental.....	509
3.4.1.2. A incompatibilidade do conceito de “ <i>aggressive tax planning</i> ”	518
3.4.1.3. A incompatibilidade do conceito de principal benefício	521
3.4.2. <i>O direito a normas claras e a conceitos determinados</i>	525
3.4.3. <i>O direito ao sigilo, à confidencialidade e à assessoria tributária</i>	530
3.4.4. <i>O direito do contribuinte à transparência por parte do Estado</i>	543
3.4.5. <i>O direito à não autoincriminação</i>	549

CAPÍTULO 4 - A INCOMPATIBILIDADE DAS RECOMENDAÇÕES DA AÇÃO 12 DO BEPS COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E A NOSSA PROPOSTA DE UM REGIME VOLUNTÁRIO DE ACORDO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO 561

4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	561
4.2. AS CINCO CONDIÇÕES ESTRUTURAIS NO BRASIL	562
4.3. AS RAZÕES PELAS QUAIS A AÇÃO 12 DO BEPS É INCOMPATÍVEL COM ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	564
4.4. CRÍTICAS À MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685/15	569
4.5. O DIREITO À INFORMAÇÃO VOLUNTÁRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	583
4.5.1. <i>A construção do direito à informação voluntária de planejamento tributário</i>	584
4.5.1.1. A linha de argumentação da OCDE quanto à obrigatoriedade do regime	584
4.5.1.2. A proporcionalidade, o “ <i>enhanced relationship</i> ” e a proteção da confiança	589
4.5.1.3. A efetivação do direito fundamental ao planejamento tributário no Brasil	598
4.5.2. <i>A insuficiência de outros meios a fim de promover transparência fiscal em matéria de planejamento tributário no Brasil</i>	605
4.5.2.1. A insuficiência de uma GAAR e das SAARs	605
4.5.2.2. A insuficiência do atual regime de consulta fiscal	613
4.6. O ACORDO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIOS E OS SEUS DESAFIOS	625
4.6.1. <i>Natureza jurídica do acordo de planejamento tributário</i>	626
4.6.2. <i>O caráter vinculante e a imutabilidade temporal do acordo</i>	643
4.6.3. <i>(Re)construção do conceito jurídico antielusivo brasileiro</i>	665
4.6.4. <i>Desafios do regime de informação voluntária de planejamento tributário</i>	674
4.6.4.1. As vantagens e as desvantagens do regime de <i>ruling</i>	674
4.6.4.2. O dilema da isonomia	686
4.6.4.3. A impertinência da questão do tema da transação tributária.....	694
4.6.4.3.1. A “interpretação preventiva elusiva” no Projeto de Lei nº 5.082/2009	698
4.6.4.4. A questão da indisponibilidade de interesse público	702
4.6.4.5. As consequências da não formalização do acordo de planejamento tributário....	705
CONCLUSÕES	709
BIBLIOGRAFIA.....	741
ANEXO I – LINHA DO TEMPO DO CONTEXTO DO PROJETO BEPS	811
ANEXO II – CONDIÇÕES ESTRUTURAIS	813

ABREVIACÕES E SIGLAS

ATAF – *African Tax Administration Forum*
BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CFR – *Code of Federal Regulations*, dos Estados Unidos
CIAT – Inter-American Centre for Tax Administration
CRA – *Canada Revenue Agency* (fisco federal do Canadá)
CREDAF – *Centre de rencontre des administrations fiscales*
CTN – Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DOTAS – *Disclosure of Tax Avoidance Schemes*, do Reino Unido
DRJ – Delegacia da Receita da Federal de Julgamento
EBIT – *Earnings Before Interest and Taxes*
FASB – *Financial Accounting Standards Board*
FIN 48 – *FASB Interpretation nº 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes*
FMI – Fundo Monetário Internacional
FTA – *Forum on Tax Administrations*
GAAR – *General anti-avoidance rule*
G20 – Grupo dos 20
HMRC – *Her Majesty's Revenue & Customs* (fisco do Reino Unido)
HR – *House Representatives*, dos Estados Unidos
IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário
IBFD – *International Bureau of Fiscal Documentation*
IFA – *International fiscal association*
IOTA – *Intra-European Organisation of Tax Administrations*
IRS – *Internal Revenue Service* (fisco federal dos Estados Unidos)
IRC – *Internal Revenue Code* (código tributário federal dos Estados Unidos)
LGT – Lei Geral Tributária, de Portugal
OAB – Ordem dos Advogados do Brasil
OMC – Organização Mundial do Comércio
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*, dos Estados Unidos
PRORELIT – Programa de Redução de Litígios Tributários
RFB – Receita Federal do Brasil
RSC – *Revised Statutes of Canada 1985 Act* (código tributário federal do Canadá)
SAAR – *Specific anti-avoidance rule*
SEC – *Securities and Exchange Commission*, dos Estados Unidos
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TAAR – *Targeted anti-avoidance rule*
UE – União Europeia
SGATAR – *Study Group on Asian Tax Administration Research*
UTP – *Uncertain tax positions*
US GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) nos Estados Unidos

INTRODUÇÃO

I.1. Tema e objetos de estudo

O tema da presente tese é a transparência fiscal por parte dos contribuintes no contexto das recomendações constantes da Ação 12 do Projeto BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”)² para fins da edição de um regime de informação de planejamento tributário³. A abordagem desse tema se desdobra no exame de *quatro conjuntos de objetos* de estudo segmentados em quatro capítulos:

- (i) os conceitos preliminares e pressupostos da Ação 12 do BEPS, a partir do estudo do seu relatório final e dos documentos da OCDE que antecederam a sua edição (capítulo 1);
- (ii) as recomendações da Ação 12 do BEPS e a experiência estrangeira sobre o tema (capítulo 2); e
- (iii) os princípios e as regras brasileiras pertinentes à qualificação e à implementação de um regime de informação de planejamento tributário no Brasil (capítulo 3); e
- (iv) a incompatibilidade das recomendações da Ação 12 do BEPS com o ordenamento jurídico brasileiro e a nossa proposta para a instituição de um regime

² A expressão “*Base Erosion and Profit Shifting Project*” foi traduzida pela OCDE como “Plano de Ação para Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”. Por praticidade, o Projeto BEPS será referenciado muitas vezes ao longo do presente trabalho apenas como BEPS. No entanto, fica registrada a ressalva de que o termo BEPS pode ser encontrado na doutrina com o significado correlato ao efeito dos planejamentos tributários atacados pela Ação 12 em questão. Ou seja, o termo BEPS seria a própria perda de arrecadação ou transferência de lucros. No presente trabalho, considera-se a palavra BEPS como tendo o significado correspondente ao conjunto das 15 Ações objeto do Projeto BEPS. A referência bibliográfica da Ação 12 do BEPS é a seguinte: OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em 26 ago. 2018. A versão em português, de Portugal, do Plano de Ação BEPS pode ser encontrada em: OECD, *Plano de Ação para Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. Paris: OECD, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>>. Acesso em 26 ago. 2018.

³ Como exposto no item 1.2., adota-se a tradução da expressão “*mandatory disclosure*” como “informação obrigatória”.

de informação *voluntária* no Brasil tendo como objeto um acordo de planejamento tributário (capítulo 4).

A estrutura de análise divide-se em dois planos:

(i) o *contexto internacional*, no qual se aborda o desenvolvimento dos conceitos pertinentes ao regime de informação obrigatória (“*mandatory disclosure*”) de planejamento tributário no âmbito da OCDE (o que dialoga com a primeira parte do título do trabalho: “*a informação obrigatória de planejamento tributário*”); e

(ii) o *contexto brasileiro*, em que se trata (ii.a) dos parâmetros jurídicos nacionais correlatos à implementação desse regime, (ii.b) das incompatibilidades entre as referidas recomendações e o ordenamento jurídico brasileiro, assim como (ii.c) se apresenta uma proposta para o desenvolvimento de um regime alternativo àquele recomendado da Ação 12 do BEPS com base nas particularidades locais brasileiras (o que dialoga com a segunda parte do título do trabalho: “*os seus limites*”).

O desenvolvimento da tese foi pautado por diferentes objetivos, os quais, para fins didáticos, foram organizados em três fases:

(i) *primeira fase*: conhecer o regime de informação obrigatória de planejamento tributário proposto pela Ação 12 do BEPS e a sua origem;

(ii) *segunda fase*: avaliar as regras e os princípios brasileiros que seriam aplicáveis ao tema e fundamentar as incompatibilidades entre esse regime e o ordenamento jurídico brasileiro; e

(iii) *terceira fase*: propor, justificar e fundamentar um regime alternativo àquele sugerido na Ação 12 do BEPS, tendo em vista as particularidades do contexto jurídico brasileiro.

Assim, inicialmente, é efetuada uma análise aprofundada da Ação 12 do BEPS, que recomendou a imposição aos contribuintes e/ou aos seus assessores tributários de um dever

de informar obrigatoriamente (“*mandatory disclosure*”) seus planejamentos tributários às autoridades fiscais. Esse exame perpassa a identificação (i) da linha de argumentação adotada pela OCDE para recomendar o regime de informação obrigatória em questão, (ii) o escopo da exigência de informação, (iii) as características do planejamento tributário abarcado por tal recomendação, bem como (iv) a tentativa de definir os conceitos pertinentes ao regime de informação obrigatória de planejamento tributário nos moldes pretendidos pela Ação 12 do BEPS.

Desse estudo, extrai-se uma questão central para o desenvolvimento da tese: por que o regime de informação de planejamento tributário deveria ser *obrigatório*? Essa pergunta se conecta com a proposta apresentada no capítulo 4 no sentido do desenvolvimento de um regime *voluntário* no Brasil para o mesmo fim. A reflexão sobre a necessidade do regime ser primeiramente *voluntário* se relaciona com o fato de que o Brasil (i) não atende às condições estruturais extraídas do relatório final da Ação 12 do BEPS, para fins da implementação do regime em questão, bem como (ii) apresenta particularidades jurídicas que justificam a sua incompatibilidade com as recomendações da aludida Ação.

Uma vez realizado o estudo dos conceitos preliminares e pressupostos da Ação 12 do BEPS e as respectivas recomendações para fins da edição de um regime de “*mandatory disclosure*” de planejamento tributário, a tese examina a experiência internacional dos países que já implementaram esse regime. Nesse ponto, busca-se, com base em um exercício de legislação comparada, (i) identificar os parâmetros jurídicos já experimentados e o seu alinhamento, ou não, com as recomendações do BEPS, e (ii) testar as mencionadas condições estruturais inferidas do relatório final da Ação 12 do BEPS.

São analisados os países cujos regimes foram utilizados como modelos para elaboração do relatório final da Ação 12 do BEPS⁴, porém, ao longo da pesquisa, fez-se pertinente incluir no escopo do estudo (i) as recomendações da União Europeia sobre o tema, bem como (ii) as razões que levaram o regime francês a ser declarado inconstitucional.

⁴ Os seis países considerados pela OCDE como modelos para fins da elaboração do relatório final da Ação 12 do BEPS são os seguintes: África do Sul, Canadá, Estados Unidos, Irlanda, Portugal e Reino Unido. Como é explicado no capítulo 2, a Coreia do Sul (apenas “Korea” para OCDE) e Israel foram mencionados no relatório final, porém não foram examinados com profundidade pela OCDE, nem mencionados no anexo E do referido relatório. Em razão disso, os regimes de “*mandatory disclosure*” desses países não são objeto de estudo neste trabalho.

Tendo em mente as conclusões extraídas do exame dos documentos da OCDE e da experiência internacional sobre o assunto, passa-se à avaliação dos critérios jurídicos que possivelmente seriam aplicados em uma eventual implementação, no Brasil, do dever de o contribuinte informar planejamentos tributários, com uma preocupação premente com a proteção de direitos e garantias dos contribuintes⁵, assim como o respeito aos limites dos seus deveres de colaboração para com o fisco⁶.

Uma vez construída a delimitação das particularidades jurídicas para fins da implementação de um regime de informação de planejamento tributário no Brasil, o trabalho descreve e analisa as críticas à Ação 12 do BEPS e as críticas à Medida Provisória nº 685/15, que consubstanciou a tentativa do Poder Executivo brasileiro de implementar a “*obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo*”⁷. Esse estudo sugere a existência de dificuldades, obstáculos e incompatibilidades para fins da adoção das recomendações da Ação 12 do BEPS no Brasil.

Diante de um cenário de incompatibilidade (entre as referidas recomendações e as regras e os princípios nacionais), a tese adota um cenário hipotético, com fins especulativo-científicos, em que o Brasil viesse a rejeitar a adoção integral das recomendações da Ação 12 do BEPS e buscasse construir um modelo de transparência, em matéria de planejamento tributário, compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

Adotada essa hipótese, busca-se sugerir uma alternativa técnica ao modelo proposto pela Ação 12 do BEPS, para fins da viabilização, no Brasil, de um regime de transparência fiscal voltado à revelação de planejamentos tributários por parte dos contribuintes, baseada

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System”, *British Tax Review*, n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, pp. 666-681 (677).

⁶ TAKANO, Caio. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo, 2015, p. 182.

⁷ Planalto. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm>. Acesso em 10 dez. 2018.

no desenvolvimento do “*enhanced relationship*”⁸ entre estes e o Fisco, em detrimento do “*military approach*”⁹.

Como proposta de contribuição original ao estudo do tema, a tese define os parâmetros jurídicos de um modelo de informação voluntária – e não mais obrigatória – de planejamento tributário, acompanhada de uma recomendação de mudança de postura por parte do fisco no sentido de incentivar, ao invés de impor, a transparência fiscal.

Na construção dessa alternativa, a tese apresenta os fundamentos jurídicos para o desenvolvimento de uma relação de cooperação entre fisco e contribuinte, em matéria de informação de planejamentos tributários, fundado em uma abordagem amistosa (“*fair play approach*”¹⁰).

Para tanto, a tese sugere o reconhecimento do *direito ao acordo de planejamento tributário*, a partir (i) da qualificação do direito à economia fiscal como *direito fundamental*, (ii) da interpretação conjunta dos artigos 100, 146 e 178 do Código Tributário Nacional, à luz do princípio da proteção da confiança, (iii) da (re)construção de um conceito jurídico antielusivo brasileiro, a fim de viabilizar a implementação de um regime de informação voluntária, incentivada e compromissada de planejamento tributário. Ou seja, além do reconhecimento do direito ao planejamento tributário, a tese estrutura os fundamentos jurídicos para sua efetivação.

O reconhecimento desse direito demanda o enfrentamento de alguns desafios, tais como, por exemplo, (i) as desvantagens do regime de “*ruling*” e sua correlação com a atual política fiscal internacional, (ii) o dilema da isonomia, e (iii) a questão da indisponibilidade de interesse público, os quais são abordados no capítulo 4.

Essas questões permeiam e circunscrevem o tema e os objetivos da presente tese.

⁸ OECD. *Tax Intermediaries Study: Working Paper n° 6 – The Enhanced Relationship*, 2007. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/administration/39003880.pdf>>. Acesso em 20 jun. 2017.

⁹ OWENS, Jeffrey, “The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate”. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 3. Amsterdam: IBFD, fevereiro de 2013, pp. 156-160 (158).

¹⁰ ROCH, Maria Teresa Soler. “Tax administration versus taxpayer – a new deal?”. *World Tax Journal*, v. 4, n. 3. Amsterdam: IBFD, setembro de 2002. pp. 282-296 (293).

I.2. Contexto da tese

Esta seção da tese tem dois objetivos principais: (i) descrever o contexto político e econômico do tema da pesquisa conforme os debates no Direito Tributário Internacional; e (ii) pontuar as questões não jurídicas que tangenciam o assunto, a fim de permitir que a tese se concentre em questões jurídicas.

O tema da transparência fiscal tem ocupado cada vez mais espaço no Direito Tributário Internacional¹¹.

Nesse contexto, o Projeto BEPS foi elaborado pela Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹², a pedido do Grupo dos 20 (G20)¹³, como se verá abaixo. Trata-se de um marco na história do Direito Tributário Internacional, principalmente no sentido da harmonização conceitual e da busca pelo aprimoramento da transparência fiscal em nível mundial¹⁴.

Além dos membros da OCDE e do G20, o Projeto BEPS contou com a participação dos membros de organizações regionais, tais como a ATAF (*“African Tax Administration Forum”*), a CIAT (*“Inter-American Centre for Tax Administration”*), a SGATAR (*“Study Group on Asian Tax Administration Research”*), a CREDAF (*“Centre de rencontre des*

¹¹ ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 25

¹² A OCDE foi constituída em 1961, a partir da Organização para Cooperação Econômica Europeia (*“Organisation for European Economic Cooperation”* - OEEC) instituída em 1948. Atualmente, a OCDE dedica-se ao “contínuo monitoramento de eventos nos países membros, bem como fora da área da OCDE, e inclui projeções regulares de desenvolvimentos econômicos de curto e médio prazo”. O *modus operandi* da OCDE baseia-se na “coleta e análise de dados, após o que os comitês discutem a política referente a essas informações, o Conselho toma decisões e, em seguida, os governos implementam recomendações”. Confira-se: <<http://www.oecd.org/about/history/>> e <<http://www.oecd.org/about/whatwedoandhow/>> Acesso em 03 nov. 2018.

¹³ O Grupo dos 20 (G20) foi instituído em 1999 com objetivo de reunir as maiores economias do mundo e endereçar questões globais, tais como crises econômicas. Atualmente, o G20 tem como membros, além dos países da União Europeia, os seguintes países: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Indonésia, Itália, Japão, República da Coreia, México, Rússia, Arábia Saudita, África do Sul, Turquia, Reino Unido, Estados Unidos. Confira-se: <<http://g20.org.tr/about-g20/>>. Acesso em 05 dez. 2018.

¹⁴ A respeito do desenvolvimento do Projeto BEPS, confira-se: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. Tese de Doutorado sobre a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco – Universidade de São Paulo, 2017. pp. 29-40.

administrations fiscales”) e a IOTA (*“Intra-European Organisation of Tax Administrations”*), bem como de alguns organismos internacionais, tais como o FMI (Fundo Monetário Internacional)¹⁵, o Banco Mundial¹⁶ e das Nações Unidas¹⁷. As Nações Unidas, aliás, chegaram a criar um comitê específico (*“Subcommittee on Base Erosion and Profit Shifting”*) para acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos da OCDE em relação à erosão da base tributária e transferência de lucros, contribuindo efetivamente para o desenvolvimento do Projeto BEPS¹⁸. Em fevereiro de 2019, segundo a OCDE, o BEPS contava com a participação de 128 países¹⁹.

O Projeto BEPS é uma medida política na parte que registra um esforço político dos países membros da OCDE e dos países membros do G20 na assunção da liderança no desenvolvimento de regras de Direito Tributário Internacional, liderança essa que, como aponta Phillip Baker, poderia ter sua legitimidade questionada, dado o potencial de liderança exercido pela ONU e pelo FMI em matéria de políticas fiscais internacionais. Para Baker, se o BEPS não tiver sucesso, a liderança e a legitimidade da OCDE em questões tributárias terão sido prejudicadas²⁰.

O Projeto BEPS também é medida técnica na parte que propõe a revisão dos *standards* jurídicos do Direito Tributário Internacional, no sentido da convergência das

¹⁵ A respeito da visão do FMI acerca do Projeto BEPS, confira-se: CRIVELLI, Ernesto; MOOIJ, Ruud A.; KEEN, Michael Keen. “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries”. *IMF Working Papers*, maio de 2015. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>>. Acesso em 10 set. 2018.

¹⁶ Confira-se a *“Platform for Collaboration on Tax”* hospedada no website do Banco Mundial, que, segundo essa instituição, caracteriza uma conexão importante entre o Projeto BEPS e os seus trabalhos. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>>. Acesso em 09 set. 2018.

¹⁷ OECD. *The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>>. Acesso em 10 set. 2018.

¹⁸ Confira-se o site do Departamento de Assuntos Econômicos e Sociais das Nações Unidas: <<http://www.un.org/esa/ffd/tax-committee/tc-beps.html>>. Acesso em 10 set. 2018. Alguns países em desenvolvimento responderam questionamentos sobre as suas preocupações com o Projeto BEPS. No site acima mencionado, estão disponíveis os comentários dos seguintes países: Bangladesh, Brasil, Chile, China, Gana, Índia, Lesotho, Malásia, México, Singapura, Tailândia, Tonga, Zâmbia, África do Sul, assim como das organizações internacionais Christian Aid and Action Aid.

¹⁹ Confira-se o quadro “Members of the Inclusive Framework on BEPS”. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>>. Acesso em 14 fev. 2019.

²⁰ BAKER, Philip. “Is There a Cure for BEPS?” *Editorial da British Tax Review*, v. 5, n. 605 e 606, 2013. Disponível em: <<http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2013-5-605-606-Is-there-a-cure-for-BEPS.pdf>>. Acesso em 10 set. 2018.

práticas adotadas por cada país, a partir da definição pretensamente consensual do que seriam as melhores práticas estatais nos temas selecionados para análise²¹.

À luz dessa premissa, o Plano de Ação BEPS apresentou uma série de recomendações (discriminadas em quinze ações) voltadas ao endereçamento de problemas identificados no Direito Tributário Internacional, a fim de evitar a erosão de bases tributárias, sobretudo em matéria de imposto de renda²², e a transferência de lucros, por companhias multinacionais, para locais com baixa carga tributária²³.

As quinze ações tratam dos seguintes temas:

(Ação 1) desafios tributários da economia digital;

(Ação 2) neutralização dos efeitos dos instrumentos híbridos;

(Ação 3) elaboração de regras efetivas de tributação dos lucros auferidos no exterior, voltadas à transparência fiscal internacional;

(Ação 4) limitação da erosão da base tributária em decorrência da dedução de juros e outros pagamentos financeiros;

²¹ OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. p.6: “A comprehensive package of measures has been agreed upon. Countries are committed to this comprehensive package and to its consistent implementation. These measures range from new minimum standards to revision of existing standards, common approaches which will facilitate the convergence of national practices and guidance drawing on best practices. Minimum standards were agreed in particular to tackle issues in cases where no action by some countries would have created negative spill overs (including adverse impacts of competitiveness) on other countries”. Tradução livre: “Um pacote abrangente de medidas foi acordado. Os países estão comprometidos com esse pacote abrangente e com sua implementação consistente. Essas medidas abrangem desde novos padrões mínimos até à revisão de normas existentes, abordagens comuns que facilitarão a convergência de práticas e orientações nacionais com base nas melhores práticas. Padrões mínimos foram acordados em particular para lidar com questões em casos em que nenhuma ação por parte de alguns países teria gerado repercussões negativas (incluindo impactos adversos de competitividade) em outros países”.

²² Uma crítica ao foco do BEPS ser em imposto de renda pode ser encontrada em: VANN, Richard. “Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project - Preserving the International Corporate Income Tax?” *Canadian Tax Journal*, v. 62, n.2, 2014, pp. 433-441. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2483619>>. Acesso em 10 set. 2018.

²³ BRAUNER, Yariv. “What the BEPS?”. *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, Gainesville: Universidade da Florida, 2014. pp. 55-115. Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub>>. Acesso em 21 dez. 2017.

(Ação 5) combate às práticas tributárias prejudiciais (“*harmful tax competition*”) entre países;

(Ação 6) prevenção do uso abusivo de tratados internacionais (por exemplo “*treaty shopping arrangement*”);

(Ação 7) obstáculos ao uso artificial de estabelecimentos permanentes;

(Ações 8 a 10) alinhamento entre os resultados de preços de transferência com a criação de valor;

(Ação 11) padronização de métodos de coleta e análise de dados sobre a erosão de base tributária e a transferência de lucros;

(Ação 12) criação de regras sobre a informação obrigatória (“*mandatory disclosure*”) de planejamento tributário;

(Ação 13) padronização dos documentos, critérios e relatórios sobre preços de transferência;

(Ação 14) efetivação dos mecanismos de resolução de controvérsias; e

(Ação 15) desenvolvimento de um instrumento multilateral com foco na fiscalização do Direito Tributário Internacional e na compreensão da natureza dinâmica da economia global.

Dentre essas 15 Ações do Plano de Ação BEPS, destaca-se a Ação 12, que versa sobre a informação obrigatória de planejamento tributário, por ser o objeto central do presente estudo.

Contudo, antes de adentrar no exame da Ação 12 do BEPS, faz-se oportuno contextualizar o tema ao longo dos últimos anos, o que justifica a apresentação de uma espécie de linha do tempo com os principais fatos sobre o assunto.

O primeiro documento que merece registro se refere à pesquisa, elaborada pelo *Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration*, da OCDE, em 1988, e publicada em 1990, denominada “*Taxpayers’ Rights and Obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*”. Nessa pesquisa, a OCDE relaciona quais seriam os direitos e obrigações dos contribuintes no relacionamento com o fisco nos seus países membros. Esse documento merece destaque, porque, naquela época, ao lado das obrigações dos contribuintes constantes dos ordenamentos jurídicos examinados ((i) obrigação de ser honesto, (ii) obrigação de ser cooperativo, (iii) obrigação de fornecer informações exatas tempestivamente, (iv) obrigação de guarda de documentos e (v) obrigação de pagar tributos tempestivamente), a OCDE reconhecia e dava especial atenção, aparentemente em igual importância, para os direitos dos contribuintes, vale dizer, (i) o direito de ser informado, auxiliado e ouvido, (ii) o direito de recorrer contra as cobranças fiscais, (iii) o direito de não pagar mais do que o tributo devido, (iv) o direito à segurança jurídica, (v) o direito à privacidade, e (vi) o direito à confidencialidade e ao sigilo. Essa postura da OCDE de tratar, em pé de igualdade, os direitos e as obrigações dos contribuintes não se manteve ao longo do tempo, como se verá abaixo, passando a OCDE a concentrar-se, majoritariamente, nos deveres dos contribuintes²⁴.

Em 1998, a OCDE publicou o famoso estudo “*Harmful Tax Competition*” (*competição internacional desleal*, em tradução livre), no qual se manifestou o entendimento de que os paraísos fiscais e os países com regimes de tributação favorecida²⁵ causariam uma competição internacional que:

²⁴ Os apontamentos da pesquisa realizada em 1990 são retratados pela OCDE no seguinte documento: OECD. *Taxpayers’ Rights and Obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 1990. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf>. Acesso em 13 jun. 2017.

²⁵ A OCDE define paraíso fiscal nos seguintes termos: “O paraíso fiscal, no sentido “clássico”, refere-se a um país que impõe um imposto baixo ou nenhum imposto, e é usado por corporações para evitar impostos que, de outra forma, seriam pagos em um país com impostos altos” (tradução livre). OECD. *Glossary of Terms*. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Acesso em 23 set. 2018. Em 1998, a OCDE publicou o relatório “*Harmful Tax Competition*” identificando as seguintes características principais dos paraísos fiscais: (i) ausência de tributação ou imposição apenas de tributos nominais; (ii) falta de troca efetiva de informações; (iii) falta de transparência; (iv) ausência de atividades com substância”. OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. Paris, OECD, 1998, p.23. Disponível em: <http://www.uniset.ca/microstates/oecd_44430243.pdf>. Acesso em 02 out. 2018. Por outro lado, a OCDE define regime de tributação favorecida como um “eufemismo para o regime fiscal de um paraíso fiscal”. (tradução livre). OECD. *Glossary of Terms*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. Acesso em 23 set. 2018.

“(...) afetaria a identificação de atividades financeiras, promoveria a erosão da base fiscal de outros países, distorceria o comércio e os padrões de investimento, e prejudicaria a justiça, a neutralidade e a aceitação social dos sistemas tributários em geral”²⁶.

Como ensina Reuven Avi-Yonah, a competição internacional, associada à mobilidade do capital em um cenário de globalização, poderia resultar em uma “crise social” nos países ricos, que seriam obrigados a fazer cortes orçamentários no financiamento da seguridade social. Segundo Avi-Yonah, os países ricos tenderiam a responder de duas maneiras a esse problema: (i) reduzir a carga tributária sobre capitais (riquezas com grande mobilidade) e aumentar a carga tributária sobre o trabalho (riquezas com menor mobilidade), e (ii) quando a tributação sobre o trabalho se tornar problemática, reduzir direitos sociais²⁷.

A conceituação de “países ricos”, nesse particular, pode ser questionada, pois alguns dos membros integrantes do G20 – tal como o Brasil²⁸ – participantes do Projeto BEPS²⁹, não necessariamente podem ser considerados países ricos, como, por exemplo, a África do Sul, que não é qualificada como um país rico nos rankings do Fundo Monetário Internacional³⁰. Não por outro motivo, Jeffrey Owens, diretor de Política Fiscal da OCDE até fevereiro de 2012³¹, discordava da ideia de que a OCDE seria um “clube de países ricos”, sob o argumento de que (i) a OCDE gastaria um terço do seu orçamento com questões de interesse dos países não membros da OCDE, e (ii) alguns países membros da OCDE não

²⁶ OCDE. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. Paris: OCDE, 1998, p.8.

²⁷ AVI-YONAH, Reuven. “Globalization tax competition and the fiscal crisis of the welfare state”. *Harvard Law Review*. v. 113, n.7, 2000, pp. 1573-1676 (1576). Sobre o tema, confira-se também: LITTLEWOOD, Michael. “Tax Competition: Harmful to Whom?” *Michigan Journal of International Law*, v. 26, 2004, pp. 411-487 (486-487). Disponível em: < <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol26/iss1/15/> > . Acesso em 10 set. 2018.

²⁸ Como visto acima, os membros do G20 são: África do Sul, Argentina, Brasil, México, Canadá, Estados Unidos, China, Japão, Coreia do Sul, Índia, Indonésia, Arábia Saudita, Turquia, Alemanha, França, Itália, Rússia, Reino Unido, Austrália e União Europeia, conforme o Itamaraty. Disponível: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/15586-brasil-g20>> . Acesso em 08 ago. 2018.

²⁹ De acordo com a OCDE, o Projeto BEPS inclui os países membros do G20 que não são membros da OCDE, a fim de facilitar um maior envolvimento das economias não integrantes da OCDE. Tal envolvimento dos países integrantes do G20 se daria em “pé de igualdade” com os membros da OCDE. Nesse sentido, confira-se: OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing: Paris, 2013. p.25. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em 09.08.2018.

³⁰ Confira-se o relatório do Fundo Monetário Internacional (FMI), IMF Data Mapper, 2018. Disponível em <<https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD?year=2019>>. Acesso em 09 set. 2018.

³¹ Jeffrey Owens deixou de ser diretor da OCDE em fevereiro de 2012, conforme notícia publicada na *International Tax Review*, em 11 de dezembro de 2013, disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3288258/Jeffrey-Owens.html>> . Acesso 30 out. 2018.

poderiam ser considerados países ricos ou estariam ficando rapidamente menos ricos³². Portanto, a menção a países ricos – no texto de Reuven Avi-Yonah - deve ser interpretada com ressalvas.

Nesse contexto, os países membros da OCDE e do G20 sinalizavam uma preocupação com a perda de arrecadação³³ decorrente dos (supostos) planejamentos tributários internacionais, em especial as práticas evasivas ou abusivas de transferência artificial de ganhos entre empresas do mesmo grupo e os abusos de tratados (“*treaty shoppings*”) voltados à dupla não tributação³⁴.

Ganhava força a ideia de que a perda de arrecadação decorreria dessa *concorrência fiscal*, o que seria prejudicial para todos os países. Cogitava-se que a competição entre as nações pela atração de investimentos poderia resultar em uma “corrida até o fundo” (*race to the bottom*), o que, supostamente, implicaria a eliminação da tributação sobre a renda. Charles McLure utiliza a expressão “*race to the bottom*” para indicar uma preocupação não apenas com os paraísos fiscais, mas também com regimes com tributação reduzida (como a Irlanda), em um mundo cada vez mais globalizado. A mobilidade de capital e de atividades comerciais, em um contexto de “*harmful preferential tax regimes*”, levariam as empresas a buscarem cargas tributárias reduzidas com base em “definições artificiais de base tributária” e “normas sigilosas”. Com efeito, haveria uma redução da soberania fiscal por parte dos países que estariam perdendo as suas bases tributárias, o que demandaria uma cooperação internacional para lidar com o tema³⁵.

³² Confira-se a entrevista de Jeffrey Owens para *International Tax Review*, de fevereiro de 2012, p. 35. OWENS, Jeffrey; SAINT-AMANS, Pascal. “Change at the Top: OECD: Owens Talks Legacy, Saint-Amans Looks to the Future”. *International Tax Review*, v. 23, n. 1, fevereiro de 2012. p. 32-35.

³³ A OCDE estima que haveria uma perda de arrecadação, em razão de erosão de bases tributáveis, da ordem de 4% a 10% da arrecadação global relativamente a tributos incidentes sobre a renda de pessoas jurídicas, o que representaria um valor entre 100 a 200 bilhões de dólares anuais. Segundo a OCDE, haveria uma variedade de causas para tal perda de arrecadação, tais como “o planejamento tributário agressivo de algumas empresas multinacionais, a interação das regras tributárias domésticas, a falta de transparência e coordenação entre as administrações tributárias, recursos limitados de aplicação dos países e práticas tributárias prejudiciais”. OECD. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 4. Disponível em: <www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf>. Acesso em 09 set. 2018.

³⁴ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013, pp.1-10. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>> . Acesso em 09 set. 2018.

³⁵ MCLURE, Charles E. “Globalization, tax rules and national sovereignty”. *Bulletion for International Taxation*, v. 55, n. 8. Amsterdam: IBFD, agosto de 2001, pp. 328-341. No mesmo sentido (especialmente sobre

No entanto, é importante destacar que há controvérsia a respeito das reais razões pelas quais os países estariam preocupados com “*Harmful Tax Competition*”, como leciona Lilian V. Faulhaber, Professora de Georgetown University Law Center e consultora da OCDE. Primeiramente, Faulhaber aponta, em artigo, que o próprio termo “*Harmful Tax Competition*” é problemático, porque (i) permitiria que os legisladores e políticos escondessem atrás de um termo vago os seus reais interesses e (ii) promoveria discussões sobre um tema relevante sem antes haver um alinhamento sobre o que significa “*Harmful Tax Competition*”. Ao final do seu artigo, Faulhaber menciona três pertinentes lições aprendidas após o exame dessa controvérsia no Direito Tributário Internacional: (i) as diferentes interpretações do termo “*Harmful Tax Competition*”, consubstanciadas nas recentes medidas contrárias à competição fiscal internacional, revelam que os países, geralmente, definem “*Harmful Tax Competition*” como sendo qualquer competição (no âmbito fiscal internacional) na qual eles estejam, individualmente, em desvantagem; (ii) existiria uma relação de interdependência entre competição fiscal internacional (entre países) e evasão fiscal internacional (sobretudo, por companhias multinacionais), na medida em que os Estados seriam cúmplices da perda de arrecadação efetiva por determinados contribuintes, e (iii) a combinação das duas primeiras observações permitiria concluir que os países tendem a efetivar medidas “*anti-tax-competition*” e “*anti-avoidance*” para fortalecer sua própria competitividade, e não apenas para combater a “*Harmful Tax Competition*”³⁶.

a relação entre os paraísos fiscais e a limitação de soberania fiscal dos países que não são paraísos fiscais), confira-se: PALAN, Ronen. “Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty”. *International Organization*, v.56, n.1, 2002, pp. 151-176; AULT, Hugh J. “Tax Competition: What (If Anything) To Do About It”. In: KIRCHHOF, Paul et. al. (Orgs.). *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*. v. 26. Londres: Kluwer, 2002. pp. 1-8 (2). Em sentido contrário, vale dizer, discordando da tese de que não haveria um “*race to the bottom*”, confira-se: PLÜMPER, Thomas; TROEGER, Vera E.; WINNER, Hannes. “Why is There No Race to the Bottom in Capital Taxation?” *International Studies Quarterly*, v. 53, 2009. pp. 761–786.

³⁶ FAULHABER, Lilian. “*The Trouble With Tax Competition: From Practice to Theory*”. *Tax Law Review* n. 71, fevereiro de 2017, Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2912477>. Acesso em 09 ago. 2018.

Em poucas palavras, pode haver uma competição na própria maneira de endereçar o combate à competição³⁷, em um cenário de intensificação da globalização, da consequente maior mobilidade de capital e de pessoas, e de crises financeiras³⁸.

A evolução do tema, no âmbito da política fiscal internacional, dava sinais de uma tentativa de aproximação argumentativa entre (i) o acesso à informação como um meio para avaliar os riscos da competição fiscal internacional e (ii) o combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento de atividades terroristas³⁹, que, inclusive, há quem diga, tem causado mais preocupação do que a questão arrecadatória⁴⁰. Nesse particular, é plausível cogitar que os atentados de 11 de setembro de 2001, nos Estados Unidos, podem ter intensificado a preocupação com o controle de informações a respeito de fluxos financeiros no meio internacional, como forma de identificar atividades ilícitas e organizações dedicadas ao terrorismo⁴¹.

Um desdobramento prático dessa preocupação pode ser encontrado nas chamadas “*black-list*”, “*grey-list*” e “*white-list*”, em uma espécie de categorização do nível de acesso à informação fiscal, bancária e societária, de modo a pressionar, politicamente, certos países – especialmente, aqueles indicados nas “*black-list*” – a alterarem as suas legislações e práticas locais para possibilitar a identificação da titularidade de recursos por pessoas físicas investidoras, a composição de estruturas societárias e a dinâmica de fluxos financeiros⁴².

³⁷PIANTAVIGNA, Paolo. “Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy”. *World Tax Journal*, v. 9, n. 4. Amsterdam: Journals IBFD, novembro de 2017. pp.477-519 (496-497).

³⁸ LANG, Joachim. “Justiça Fiscal e Globalização”. *Revista Direito Tributário Atual*. v. 24. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 71-90 (76-77); ROLIM, João Dácio. “Crise financeira mundial, mobilidade do capital e concorrência fiscal entre os Estados”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 26. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 11-18; RODI, Michael. “Concorrência tributária internacional por investimentos”. Tradução Victor Borges Polizelli. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 21. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 126-138.

³⁹ HARTMAN, Benjamin R., “Coercing Cooperation from Offshore Financial Centers: Identity and Coincidence of International Obligations against Money Laundering and Harmful Tax Competition”. *Boston College International and Comparative Law Review*, v. 24, n. 2, 2001, pp. 253-290; VLCEK, William. “Why worry? The impact of the OECD harmful tax competition initiative on Caribbean offshore financial centres”. *The Round - Table The Commonwealth Journal of International Affairs*, v. 96, n. 390, 2007. pp. 331-346. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/00358530701463998>. Acesso em 08.08.2018.

⁴⁰ MUSA, Simone Dias. “A normatização das operações com jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados – uma evolução da legislação tributária brasileira”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *O Direito Tributário e o mercado financeiro e de capitais*. v. 2. São Paulo: Dialética, 2010, p. 353.

⁴¹ ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, pp. 26-27.

⁴² VITA, Jonathan Barros. “As regras dos países com tributação favorecida no direito brasileiro: (re)definindo conceitos”. In: PANZARINI FILHO, Clóvis; TONANNI, Fernando; BEHRNDT, Marco Antônio; RIBEIRO,

Após a crise econômica mundial iniciada em 2008, as dificuldades financeiras e monetárias de muitos países se acentuaram⁴³ e, nesse cenário, o combate aos planejamentos tributários internacionais abusivos passou a ser visto, de maneira mais evidente, como uma das alternativas para resolver os respectivos problemas financeiros, por meio do aumento de sua arrecadação tributária⁴⁴.

Em 2008, vieram à tona, na mídia mundial, escândalos relativos a esquemas de evasão fiscal, tais como (i) o “*caso UBS*”, no qual foram identificadas práticas fraudulentas por parte de contribuintes dos Estados Unidos, para esconder a titularidade de ativos no exterior, com a assessoria do banco UBS⁴⁵, e (ii) o “*caso Liechtenstein CD tax affair*”, que decorreu do roubo de informações bancárias seguido da sua venda para autoridades alemãs para fins da revelação de práticas de evasão fiscal incorridas por clientes do LGT Bank e outros bancos de Liechtenstein por meio da criação de *trusts* e fundações sigilosas para gestão de patrimônio⁴⁶.

Ricardo Pereira; VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). *Revista de Direito Tributário Internacional*, v. 14. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 51-78.

⁴³ Sobre a crise financeira mundial de 2008, confira-se: HUWART, Jean-Yves; VERDIER, Loic. *Economic Globalisation: Origins and Consequences, OECD Insights*. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 127. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264111899-en>. Acesso em 03 nov. 2017. Confira-se também: HAMMELGARN, Thomas, NICODÈME. “The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy”. *European Commission Working Paper*, n. 20, 2010. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_20_en.pdf. Acesso em 01 out. 2017.

⁴⁴ PANAYI, Christiana HJI. “Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?”. *Intertax*, v. 43, n. 10. Amerstam: IBFD, 2015, pp. 544-558 (545).

⁴⁵ Confira-se, para ilustrar, as seguintes reportagens da época: “UBS could have curbed losses to \$500 million”, *Swiss Info*, outubro de 2008. Disponível em: <https://www.swissinfo.ch/eng/-ubs-could-have-curbed-losses-to--500-million-/678328>. Acesso em 24 out. 2018; “Tax scandal leaves Swiss giant reeling”, *The Guardian*, junho 2008. Disponível em: <https://www.theguardian.com/business/2008/jun/29/ubs.banking>. Acesso em 24 out. 2018; “UBS fined \$780 million in tax evasion scandal”, *Investment News*, fevereiro de 2009. Disponível em: <https://www.investmentnews.com/article/20090219/FREE/902199983/ubs-fined-780-million-in-tax-evasion-scandal>. Acesso em 24 out. 2018.

⁴⁶ Confira-se, para ilustrar, as seguintes reportagens: “Liechtenstein Issues Warrant for Tax Informant”, *The New York Times*, março de 2008. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2008/03/13/business/worldbusiness/13tax.html>. Acesso em 24 out. 2018; “The Liechtenstein Affair - German Banks Suspected of Helping Clients Evade Taxes”, *Spiegel Online*, fevereiro 2008. Disponível em: <http://www.spiegel.de/international/business/the-liechtenstein-affair-german-banks-suspected-of-helping-clients-evade-taxes-a-536777.html>. Acesso em 24 out. 2018; “Fury in Liechtenstein over German tax inquiry”, *Independent*, fevereiro 2008. Disponível em: <https://www.independent.co.uk/news/world/europe/fury-in-liechtenstein-over-german-tax-inquiry-784417.html>. Acesso em 24 out. 2018.

Em abril de 2009, o G20 reuniu-se, em Londres, para tratar dos efeitos da crise econômico-financeira mundial, e, naquela reunião, concluiu que a transparência internacional e o controle dos paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados seriam medidas adequadas para lidar com a crise atual e minimizar os riscos de uma crise futura. Nessa reunião, o G20 declarou que a era do sigilo bancário havia chegado ao final⁴⁷.

Em setembro de 2009, o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*) foi criado a pedido do G20 com vistas ao aprimoramento da transparência fiscal no mundo, por meio da implementação de padrões de transparência, da troca de informações fiscais entre países, e do monitoramento da implementação dessas medidas pelos membros do Fórum (em um processo chamado de “*peer review process*” – processo de revisão por pares)⁴⁸. Atualmente, o Fórum Global conta com a participação de 154 países, dentre os quais está o Brasil⁴⁹.

Em maio de 2010, a OCDE publicou o relatório denominado “*Promoting Transparency and Exchange of Information of Tax Purposes*”, defendendo que uma “maior transparência e a troca de informações para fins fiscais são a chave para assegurar que os contribuintes não terão porto seguro para esconder suas rendas e patrimônio, e que eles pagarão o montante de imposto devido no local correto”⁵⁰ (grifos nossos).

Destaca-se, nesse documento, a visão que as autoridades da OCDE tinham (e, talvez, ainda tenham) a respeito dos contribuintes no âmbito internacional, como agentes que se “escondem” da tributação.

⁴⁷ O relatório da reunião do G20 em Londres, em abril de 2009, está disponível em <https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf>. Acesso em 08 jun. 2017. Sobre o tema, ver: AZEVEDO, Patrícia Anjos. *O princípio da transparência e a troca de informações entre Administrações Fiscais*. Tese de Mestrado sob a orientação da Professora Glória Teixeira. Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Portugal, 2010, p. 13 e 146. Disponível em: <<https://www.cije.up.pt/download-file/878>>. Acesso em 10 out. 2016.

⁴⁸ Confira-se o website da OCDE sobre o tema: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/>>. Acesso em 20 out. 2018. Confira-se também o vídeo “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes” explicativo das atividades do Fórum Global no canal da OCDE no YouTube: <<https://www.youtube.com/watch?v=tQHjlr55bYw>>. Acesso em 20 nov. 2018.

⁴⁹ A relação de países membros do Fórum Global consta do seguinte website: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/>>. Acesso em 20 out. 2018.

⁵⁰ OECD. *Promoting Transparency and Exchange of Information of Tax Purposes*. Paris: OECD, 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.gov/newsroom/44431965.pdf>>. Acesso em 08 jun. 2017.

Em fevereiro de 2011, a OCDE publicou o relatório chamado de “*Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*”, no qual se apontou que o *Aggressive Tax Planning* seria a causa da perda de arrecadação para muitos países e que a resposta a ser dada a esse problema seria a coleta de informações a respeito de planejamentos tributários de maneira tempestiva, específica e abrangente⁵¹.

Em março de 2012, a OCDE tornou público o relatório “*Hybrid Mismatch Arrangements*” com medidas voltadas ao enfrentamento do problema da transparência na carga tributária efetivamente suportada pelas empresas multinacionais e à redução das brechas para o aproveitamento, pelos contribuintes, da dupla não tributação não intencional⁵².

Em junho de 2012, em reunião realizada na cidade de Los Cabos, no México⁵³, os representantes dos países membros do G20 registraram a necessidade de prevenir a erosão fiscal em conjunto com a OCDE, nos seguintes termos:

“We also welcome the work that the OECD is undertaking into the problem of base erosion and profit shifting and look forward to a report about progress of the work at our next meeting”⁵⁴

Em dezembro de 2012, a União Europeia editou um documento denominado “*An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*”, relacionando a transparência fiscal e a colaboração entre os países com meios para combater a fraude e a

⁵¹ OECD. *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*. Paris: OECD, 2011. pp. 19-22. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>. Acesso em 08 jun. 2017.

⁵² OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements*. Paris: OECD, 2012, p. 25. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf>. Acesso em 09 jun. 2017.

⁵³ Essa reunião do G20 no México, ocorrida entre 18 e 19 de junho de 2012, tem sido considerada pela OCDE como um dos passos para o desenvolvimento do Projeto BEPS. Confira-se: <<https://www.oecd.org/ctp/TheOECDworkonBEPS.pdf>>. Acesso em 18 out. 2018. Confira-se também o item 48 da declaração do G20 formulada nessa reunião: <<http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.html>>. Acesso em 18 out. 2018.

⁵⁴ OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD, 2013. p. 14. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em 09 out. 2018. Tradução livre: “Congratulamo-nos também com o trabalho que a OCDE está realizando em relação ao problema da erosão da base e da transferência de lucros e aguardamos um relatório sobre o progresso do trabalho em nossa próxima reunião”.

evasão fiscal⁵⁵. Desse documento, é oportuno destacar o entendimento de que as políticas fiscais adotadas por alguns Estados Membros teriam incentivado planejamentos tributários abusivos, tais como os regimes de dedução de juros na Bélgica e de provisão de equivalência patrimonial na Itália. Ou seja, reconhecia-se aqui a participação (indireta) dos Estados Membros no desenvolvimento de planejamentos tributários, e não, como faz crer os relatórios mais recentes da OCDE, que tal contexto teria sido causado exclusivamente por contribuintes.

Finalmente, em fevereiro de 2013, a OCDE publicou o documento “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”⁵⁶, que pode ser considerado um divisor de águas no combate à perda de arrecadação decorrente da transferência de resultados tributáveis para jurisdição fiscal com carga tributária reduzida. Nesse documento, a OCDE resumiu os principais problemas e discriminou os diversos temas relevantes no Direito Tributário Internacional correlatos ao referido combate, dentre os quais se destacam, para o presente trabalho, a transparência fiscal, o planejamento tributário agressivo, e a competição fiscal internacional entre países.

Interessante notar que, segundo a OCDE, a elaboração do Projeto BEPS foi uma *espécie de pedido* dos ministros das finanças dos países membros do G20:

“The G20 finance ministers called on the OECD to develop an action plan to address BEPS issues in a co-ordinated and comprehensive manner”⁵⁷

Em razão disso, considera-se, na presente tese, que o BEPS foi elaborado pela OCDE, em decorrência desse “pedido” do G20. Trata-se de projeto conjunto. Entretanto, por praticidade, a tese fará menção ao BEPS como tendo sido elaborado pela OCDE, ressaltando-se que, em sua origem, o Projeto nasceu “a pedido” do G20, bem como destacando que muitos documentos sobre o tema fazem referência ao BEPS como um

⁵⁵ União Europeia. *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. Brussels, EU, 2012. Disponível em: < <http://aei.pitt.edu/56617/>> . Acesso em 09 jun.2017.

⁵⁶ OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD, 2013.

⁵⁷ OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD, 2013. p. 11. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/BEPsActionPlan.pdf>>. Acesso em 10 ago. 2018. Tradução livre: “Os ministros das Finanças do G20 pediram à OCDE que desenvolvesse um plano de ação para abordar as questões do BEPS de maneira coordenada e abrangente”.

projeto da “*OECD/G20*”. Diante disso, cabe frisar que a menção exclusiva à OCDE é mera simplificação.

Em 2013, ganharam ainda mais força na opinião pública as denúncias contra os planejamentos adotados por empresas multinacionais (tais como Google, Starbucks e Amazon)⁵⁸, cujos efeitos impactariam negativamente o orçamento público de diversos países⁵⁹ - abordagem prenunciada pelo Professor Reuven Avi-Yonah em 2000, como visto acima.

Em julho de 2013, foi publicado o *BEPS Action Plan*, com a segmentação dos referidos temas e trabalhos a serem realizados em 15 (quinze) ações - dentre elas, a Ação 12 a respeito da informação obrigatória (“*mandatory disclosure*”) de planejamento tributário “*aggressive*”⁶⁰. Esse Plano de Ação visava à coordenação das atividades dos países membros da OCDE e do G20 e dos demais países integrantes do Projeto, que seriam realizadas com vistas ao combate da perda de arrecadação e à transferência artificial de riquezas tributáveis⁶¹.

Xaver Oberson apontou, no Relatório Geral do Congresso da IFA de 2013, em Copenhague, que a série de escândalos em matéria fiscal em 2008, associada ao déficit nas finanças públicas de vários países, teria favorecido o aumento da pressão internacional para que os Estados lutassem de maneira mais eficiente contra os crimes tributários e os esquemas tributários abusivos. Esses fatores teriam sido determinantes para reforçar a cooperação internacional no que diz respeito (i) à troca de informações fiscais entre países, (ii) ao aprimoramento da eficiência no combate à evasão fiscal e ao planejamento tributário abusivo e “*aggressive*”, e (iii) à otimização das fiscalizações em busca da redução do déficit fiscal por meio do aumento da arrecadação tributária⁶².

⁵⁸ Para ilustrar, destaca-se a notícia do Jornal BBC: “Google, Amazon, Starbucks: the rise of shaming”. BBC News, maio de 2013. Disponível em: <<http://www.bbc.com/news/magazine-20560359>> . Acesso em 07 jun. 2017.

⁵⁹ ROCHA, Sergio André. “El Proyecto Beps de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional en Brasil”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 35. São Paulo: Dialética e IBDT, 2016, pp. 384-403. (384 e 394).

⁶⁰ Evita-se a tradução (inglês-português) da palavra inglesa “*agressive*” para agressivo em português, por se entender que tais palavras têm sentidos diferentes em inglês e em português, como explicado no capítulo 2.

⁶¹ OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD, 2013.

⁶² OBERSON, Xaver. “General Report”. In: *Cahiers de Droit Fiscal International. Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities*. Copenhagen IFA Congress. v. 98b. Rotterdam: IFA Cahiers, 2013, pp. 17-57 (20).

Em setembro de 2013, o G20 reuniu-se em São Petersburgo quando foi registrada uma declaração que, por um lado, indicava o “encorajamento” aos países membros daquele grupo para participarem do Projeto BEPS, e, por outro lado, já apontava para alguns conceitos que vieram a se tornar centrais no desenvolvimentos das 15 Ações do BEPS, tais como (i) o combate ao “*aggressive tax planning*”, (ii) os desafios da tributação da economia digital, (iii) a ideia de que os contribuintes deveriam pagar a “justa parcela” (“*fair share*”) dos tributos, e (iv) a busca da renda no local da sua geração⁶³.

Em 01 de julho de 2014, foi publicado o FATCA (“*Foreign Account Tax Compliance*”), que, em brevíssimo resumo, trata-se de uma legislação norte-americana que atribui às instituições financeiras estrangeiras o dever de identificar e informar ao *Internal Revenue Service* (fisco federal dos Estados Unidos da América) a existência, os saldos e as movimentações de contas bancárias, de custódia e de investimentos de titulares norte-americanos, com o objetivo de combater a evasão fiscal nos Estados Unidos⁶⁴.

Em 15 de julho de 2014, a OCDE publicou um padrão para troca automática de informações de contas financeiras em questões fiscais, também conhecido como “*Common Reporting Standard*” ou CRS⁶⁵. Esse padrão foi desenvolvido pela OCDE em resposta a um pedido do G20, a fim de harmonizar (i) as informações a serem trocadas automaticamente,

⁶³ G20. *Leaders Declaration meeting in St. Petersburg*. São Petersburgo, 2013. Disponível em: <https://www.g20.org/sites/default/files/media/g20_leaders_declaration_st._petersburg_summit.pdf>. Acesso em 24 out. 2018. “In a context of severe fiscal consolidation and social hardship, in many countries ensuring that all taxpayers pay their fair share of taxes is more than ever a priority. Tax avoidance, harmful practices and aggressive tax planning have to be tackled. The growth of the digital economy also poses challenges for international taxation. We fully endorse the ambitious and comprehensive Action Plan – originated in the OECD – aimed at addressing base erosion and profit shifting with mechanism to enrich the Plan as appropriate. We welcome the establishment of the G20/OECD BEPS project and we encourage all interested countries to participate. Profits should be taxed where economic activities deriving the profits are performed and where value is created. In order to minimize BEPS, we call on member countries to examine how our own domestic laws contribute to BEPS and to ensure that international and our own tax rules do not allow or encourage multinational enterprises to reduce overall taxes paid by artificially shifting profits to low-tax jurisdictions”.

⁶⁴ TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela. “O ‘Foreign Account Tax Compliance Act’ (Fatca) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 226. São Paulo: Dialética, 2014. pp. 31-47 (36).

⁶⁵ OECD. *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*. Paris: OECD, 2018 p. 3. Disponível em: <www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf>. Acesso em 10 ago. 2018.

uma vez por ano, entre os Fiscos de diferentes países integrantes do programa, as quais passariam a ser obtidas junto a instituições financeiras, (ii) quais espécies de instituições financeiras seriam obrigadas a prestar informações, (iii) os diferentes tipos de contas bancárias e (iv) os tipos de contribuintes abarcados pelo programa, assim como (v) os procedimentos comuns de “*due diligence*” a serem observados por tais instituições financeiras⁶⁶.

Ou seja, tanto no âmbito do FATCA, como no âmbito do CRS, a troca entre os Fiscos mundiais de informações, fornecidas por instituições financeiras, a respeito de ativos, contas bancárias, investimentos etc. de titularidade dos contribuintes é medida integrante do contexto de transparência fiscal dos últimos anos.

Em novembro de 2014, vem à tona o escândalo “*LuxLeaks*”, publicado pelo “*International Consortium of Investigative Journalists*”, divulgando uma investigação que contou com a participação de 80 jornalistas de 26 países diferentes e revelou 548 planejamentos tributários validados por Luxemburgo por meio de “*tax rulings*” (“*private tax arrangement*”) no interesse de 340 companhias multinacionais no período de 2002 a 2010⁶⁷. Os planejamentos tributários revelados no *LuxLeaks* foram validados por empresa de auditoria independente (PwC) e, em geral, baseavam-se em estruturas de gestão de empréstimos e ativos intangíveis intra-grupo, com a cobrança reduzida, por Luxemburgo, de imposto de renda sobre as receitas (juros de empréstimo ou royalties) recebidos pela subsidiária constituída naquele país, acompanhado da dedução fiscal desses valores à alíquota mais elevada no país onde estava situado a companhia operacional devedora do

⁶⁶ De acordo a descrição da própria OCDE disponível no seu portal a respeito de troca de informações: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/>>. Acesso em 10 ago. 2018.

⁶⁷ Confira-se o website do *International Consortium of Investigate Journalist* com a matéria de novembro de 2014 em: <<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>>. Acesso em 03 nov. 2018.

mesmo grupo⁶⁸. Dentre as empresas investigadas no *LuxLeaks*, havia algumas companhias brasileiras⁶⁹.

Em março de 2015, a Comissão Europeia publicou a Comunicação (2015) 136 “sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais” recomendando aos países membros da União Europeia a tomada de um conjunto de medidas de modo que a União Europeia assumisse um papel “interveniente ativo” no contexto do BEPS. Essas medidas foram reunidas no chamado “Pacote de Transparência Fiscal” e teriam como objetivo “reforçar a transparência fiscal, a fim de combater a evasão fiscal e a elisão fiscal por parte das empresas da UE, garantir a ligação entre o lugar da tributação e o lugar efetivo da atividade econômica e promover a aplicação de normas semelhantes em todo o mundo”⁷⁰.

Em outubro de 2015, a OCDE publicou o *Final Report* do Plano de Ação do BEPS, no qual foram descritos os trabalhos realizados até então, foram abordadas as atividades a serem efetuadas em relatórios individualizados para cada Ação e foi definido o ano de 2020 como marco temporal para finalização dos trabalhos pendentes de implementação e monitoramento⁷¹. Assim como as outras ações, a Ação 12 do BEPS tem o seu relatório apartado, que é examinado amplamente nesta tese⁷².

⁶⁸ Confira-se, no website do *International Consortium of Investigate Journalist*, a matéria denominada “Leaked Documents Expose Global Companies’ Secret Tax Deals in Luxembourg”, de novembro de 2014. Disponível em: <<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>>. Acesso em 03 nov. 2018. Confira-se também a reportagem “Luxembourg leaks: how harmful tax competition leads to profit shifting”, no website *The Conversation*, novembro de 2014. Disponível em: <<http://theconversation.com/luxembourg-leaks-how-harmful-tax-competition-leads-to-profit-shifting-33940>>. Acesso em 03 nov. 2018.

⁶⁹ A respeito da participação das companhias brasileiras no *LuxLeaks*, confira-se: <<https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/brazilian-banks-cut-secret-deal-luxembourg-save-902m-tax/>> Acesso em 03 nov. 2018.. A listagem completa das companhias envolvidas no *LuxLeaks* consta do seguinte website: <<https://www.businessinsider.com/full-list-every-company-named-in-the-luxembourg-secret-tax-deal-database-2014-11?r=UK&IR=T>>. Acesso em 03 nov. 2018.

⁷⁰ Comissão Europeia. COM(2015) 136 final, “sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais”. Bruxelas, 18.03.2015. p. 5. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=EN>>. Acesso em 02 nov. 2018.

⁷¹ OECD. *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>. Acesso em 13 jun. 2017.

⁷² OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

Após a publicação do relatório final do BEPS, merecem destaque as diversas reuniões que a OCDE tem realizado a respeito das medidas para implementação das recomendações do Projeto BEPS, tais como (i) a reunião de 30 de junho de 2016, em Quioto, no Japão⁷³, (ii) a reunião de 27 de junho de 2018, em Lima, no Peru⁷⁴, e (iii) as diversas reuniões regionais da OCDE sobre o tema⁷⁵.

Em novembro de 2015, o Parlamento Europeu publicou o relatório 2015/2066(INI) denominado “*Tax rulings and other measures similar in nature or effect*”, que, após estudo sobre os eventos e publicações sobre os temas da transparência fiscal e da competição fiscal desleal nos últimos anos, apresentou uma série de recomendações e medidas contra o “*abusive tax ruling*” e o combate ao “*aggressive tax planning*”⁷⁶.

Em novembro de 2016, 100 países concluíram as negociações sobre a elaboração da minuta de Convenção Multilateral para Implementar Tratado Fiscal relativo a Medidas para Prevenir a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (“*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*” – “*Multilateral Instrument*” ou “*MLI*”). Segundo a OCDE, o MLI busca oferecer soluções concretas para que os países fechem as lacunas existentes nas regras tributárias internacionais, por meio da implementação das recomendações do Projeto BEPS da OCDE e do G20 para tratados fiscais bilaterais em todo o mundo. Em resumo, o MLI altera a aplicação dos tratados para evitar eliminar a dupla tributação e implementa padrões mínimos acordados para combater o abuso de tratados e para melhorar os mecanismos de resolução de disputas⁷⁷. De acordo com o levantamento da OCDE realizado em 4 de dezembro de 2018, 85 países já assinaram o MLI⁷⁸.

⁷³ Conforme o website da OCDE: <<http://www.oecd.org/tax/press-events-during-oecd-committee-on-fiscal-affairs-on-30-june-1-july-in-kyoto-japan.htm>>. Acesso em 20 out. 2018.

⁷⁴ Conforme o website da OCDE: <<http://www.oecd.org/tax/beps/key-events-during-inclusive-framework-on-beps-meeting-on-27-28-june-2018-in-lima-peru.htm>>. Acesso em 20 out. 2018.

⁷⁵ Conforme o website da OCDE: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-regional-meetings.htm>>. Acesso em 20 out. 2018.

⁷⁶ Parlamento Europeu. 2015/2066(INI), novembro de 2015. Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0408>> . Acesso em 03 nov. 2018.

⁷⁷ Confira-se o website da OCDE: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>>. Acesso em 20 out. 2018.

⁷⁸ Confira-se o levantamento da OCDE com a relação de países que já assinaram o MLI no seguinte website: <<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>> . Acesso em 05 dez. 2018.

Em março de 2018, a OCDE publicou o documento denominado “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*”⁷⁹, dando continuidade do modelo veiculado em 2014 sobre o CRS. A menção a esse documento se justifica pelo fato de que, de acordo com a OCDE, esse modelo complementa a Ação 12 do BEPS ao estabelecer um padrão mínimo de informações a serem relevadas pelos contribuintes e os seus consultores⁸⁰ e porque, segundo o Diretor da OCDE Pascal Saint-Amans, “*as regras de divulgação obrigatória serão uma ferramenta poderosa para detectar os contribuintes que continuam a recusar-se a cumprir suas obrigações de declarar seus ativos e renda às suas autoridades fiscais*”⁸¹.

Para fins didáticos, os principais fatos acima podem ser assim resumidos em uma linha do tempo, indicada no **Anexo I** do presente trabalho⁸²

Feita essa linha do tempo, vale também contextualizar a participação do Brasil nas atividades internacionais relativas ao tema. Primeiramente, o Brasil é membro do G20⁸³ e, portanto, tem participado ativamente, nessa condição, do contexto acima descrito, acompanhando a elaboração e o desenvolvimento do BEPS.

⁷⁹ Tradução livre: Modelo de Regras de Informação Obrigatória para o Padrão Comum de Comunicação de Estruturas Elusivas e de Estruturas Estrangeiras Não Transparentes.

⁸⁰ A OCDE descreve a relação entre o “*Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*” e Ação 12 do BEPS da seguinte maneira: “5. While the BEPS Action 12 Report does not represent a minimum standard, it provides a framework for mandatory disclosure rules that is based on international best practices and presents tax administrations with options to address perceived risks. The framework has five key elements in the design of a mandatory disclosure regime: (a) A description of the Arrangements that are required to be disclosed (i.e. the hallmarks of a disclosable scheme); (b) A description of the persons required to disclose such Arrangements (i.e. the Intermediaries that are subject to reporting obligations under the rules); (c) A trigger for the imposition of a disclosure obligation (i.e. when an obligation to disclose crystallises under the rules and any exceptions from reporting); (d) A description of what information is required to be reported; and (e) Appropriate penalties or other mechanisms to address non-compliance”. OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 10.

⁸¹ Conforme consta do website da OCDE: <<http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/news/game-over-for-crs-avoidance-oecd-adopts-tax-disclosure-rules-for-advisors.htm>>. Acesso em 19 out. 2018.

⁸² Outra linha do tempo sobre esse contexto pode ser encontrada em: OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. Tese de Doutorado sobre a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco – Universidade de São Paulo, 2017. p. 318.

⁸³ Confirma-se, nesse sentido, o website do Itamaraty: <<http://www.itamaraty.gov.br/en/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/6425-g20-en>>. Acesso em 10 out. 2018.

Apesar de o Brasil não ser membro-pleno da OCDE à época da edição das referidas recomendações, a aproximação do governo brasileiro com tal organização mundial tem aumentado, na medida em que, desde 2007, o Brasil é um dos seus “parceiros-chave”, e, em junho de 2015, foi assinado o “Acordo de Cooperação Brasil-OCDE”⁸⁴, o que permite o aprofundamento e sistematização dessa relação bilateral. Por outro lado, como membro do G20, a participação do Brasil no BEPS independe da sua condição de não-membro da OCDE, uma vez que a OCDE elaborou o Projeto BEPS em conjunto (“a pedido”) do G20, como dito acima.

Antes disso, em 2014, com a edição do art. 12 da Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, o Brasil passou a ter autorização legal para contribuir financeiramente com o Plano de Ação BEPS, evidenciando os esforços do governo brasileiro em participar da mobilização internacional acerca do tema⁸⁵.

Nesse contexto, o Brasil aderiu, em abril de 2015, a 15 instrumentos da OCDE, dentre eles, a *Declaração sobre Erosão da Base Tributária e Movimentação de Lucros*, que está alinhada com a Ação 12 do BEPS acima mencionada⁸⁶.

⁸⁴ UNIÃO FEDERAL. Ministério das Relações Exteriores. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=10082:assinatura-do-acordo-de-cooperacao-brasil-ocde&catid=42:notas&lang=pt-BR&Itemid=280> . Acesso em 26 set. 2018.

⁸⁵ Lei nº 12.995, de 18.06.2014. “Art. 12. Os arts. 5º e 6º da Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012, passam a vigorar com a seguinte redação: “Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a contribuir para a manutenção dos foros, grupos e iniciativas internacionais abaixo discriminados, nos montantes que venham a ser atribuídos ao Brasil nos orçamentos desses respectivos foros, grupos e iniciativas internacionais, nos limites dos recursos destinados, conforme o caso, ao Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou à Secretaria de Assuntos Internacionais do Ministério da Fazenda, consoante a Lei Orçamentária Anual - LOA: (...) IV - Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes); V - Comitê de Assuntos Fiscais (Committee on Fiscal Affairs) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE; VI - Fórum sobre Administração Tributária vinculado à OCDE (Forum on Tax Administration); VII - Grupo de Coordenação e Administração da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Tributários (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters); **VIII - Projeto sobre Erosão de Base de Cálculo e Deslocamento de Lucros - BEPS (Project on Base Erosion and Profit Shifting)**; e IX - Entendimento Setorial Aeronáutico no âmbito da OCDE (ASU - Aircraft Sector Understanding). Parágrafo único. (Revogado).” (NR) “Art. 6º O Poder Executivo é igualmente autorizado a realizar os pagamentos referentes às contribuições do Brasil aos foros, grupos e iniciativas internacionais citados no art. 5º que se encontrem em atraso até a data de publicação desta Lei.” (grifos nossos).

⁸⁶ União Federal. Ministério das Relações Exteriores. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8697:acordo-marco-de-cooperacao-com-a-ocde&catid=42:notas&lang=pt-BR&Itemid=280> . Acesso em 26 set. 2018.

Por fim, recentemente, no dia 30 de maio de 2017, o governo brasileiro enviou uma carta para a OCDE, formalizando o pleito para início das tratativas para o ingresso do país como membro da Organização. Da carta enviada, destaca-se o registro da intenção do Brasil em considerar as recomendações da Organização no âmbito das atuais reformas que têm sido implementadas no país⁸⁷.

Diante disso, é possível notar que o Brasil participa e integra o movimento internacional dos países que buscam a implementação de medidas voltadas ao aprimoramento da transparência fiscal, o que tende a fazer com o que esse tema seja cada vez mais atual, relevante e presente no contexto brasileiro.

Até porque o governo brasileiro já deu claros sinais da intenção de implementar as recomendações do BEPS. A primeira delas foi a edição da Medida Provisória nº 685, de 2015, que buscava criar a obrigação de os contribuintes informarem à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo, a qual será examinada abaixo⁸⁸.

Uma sinalização adicional – mais concreta, pois vigente – pode ser encontrada na edição da Instrução Normativa RFB nº 1681, de 28 de dezembro de 2016, que instituiu a Declaração de País-a-País (Country-by-Country Report), objeto da Ação 13 do BEPS.

Nesse sentido, destaca-se, como manifestação política do atual governo brasileiro, o discurso do Presidente da República, Jair Bolsonaro, no Fórum Econômico Mundial, em Davos, no dia 22 de janeiro de 2019, no sentido da sinalizar a intenção de adotar as “melhores práticas” recomendadas pela OCDE⁸⁹.

⁸⁷ União Federal. Carta enviada pelo Governo brasileiro à OCDE. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>. Acesso em 13 jun. 2017. Da carta enviada à OCDE, destaca-se o seguinte trecho: “We consider that acceding to the Organization would not only be a natural next step in our fruitful cooperation, but also an instrumental tool in the reforms that our country is currently sustaining”. Tradução livre: “Consideramos que aderir à Organização não seria apenas um próximo passo natural em nossa cooperação, mas também uma ferramenta instrumental nas reformas que nosso país está sustentando atualmente”.

⁸⁸ Confira-se o item 4.4.

⁸⁹ O discurso do Presidente Jair Bolsonaro na reunião do Fórum Econômico Mundial, em Davos, em janeiro de 2019, está disponível no canal “Portal o Tempo”, no YouTube. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=GD7oZnIJAYs>> (confira-se o trecho a partir de 4m40s). Acesso em 30 jan. 2019. O trecho do discurso é o seguinte: “(...) buscaremos integrar o Brasil ao mundo, por meio da

É oportuno mencionar que, em agosto de 2016, por meio do Decreto nº 8.842, de 29 de agosto de 2016, foi promulgada a internalização, no Brasil, da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, firmada pela República Federativa do Brasil em Cannes, em 3 de novembro de 2011. Essa Convenção trata, dentro outros aspectos, da “*troca de informações, incluindo fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro*”.

Fica claro, portanto, que o tema referente à informação obrigatória de planejamento tributário, em conjunto com as questões relativas à transparência fiscal está presente na pauta das autoridades políticas brasileiras e o exame desse contexto auxilia na compreensão das possíveis medidas que tendem a surgir sobre o assunto no Brasil.

1.3. O problema de pesquisa

Na presente tese, adota-se a concepção de “problema de pesquisa” como elemento integrante do tema, porém que dele se diferencia por evidenciar uma “dificuldade específica” com a qual o pesquisador se defronta e pretende analisar por meio da pesquisa⁹⁰.

O problema científico de pesquisa *constrói-se* entorno de uma *indagação* circunscrita por razões claras e precisas de ordem prática ou intelectual, a qual é passível de avaliação com base em *variáveis* definidas e seus resultados não decorrem de uma valoração pessoalizada. Por exemplo, não é problema científico definir se algum comportamento é bom ou ruim, certo ou errado, pois esses são chamados de “problemas de valor”, os quais não estão inseridos no campo da ciência, apesar de poderem ser objetos de pesquisa científica⁹¹.

incorporação das melhores práticas internacionais, como aquelas que são adotadas e promovidas pela OCDE”. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mundo/2019/01/leia-a-integra-do-discurso-de-jair-bolsonaro-no-forum-economico-mundial-em-davos.shtml>>. Acesso em 30 jan. 2019.

⁹⁰ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da Metodologia Científica*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2003, p. 220.

⁹¹ GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisas*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002, p. 24.

Esse comentário é oportuno para a presente tese, pois não se busca apontar se as recomendações da Ação 12 do BEPS são boas ou ruins, e sim se elas são compatíveis, ou não, com o ordenamento jurídico brasileiro, e, sendo a resposta negativa, em que medida ocorre tal incompatibilidade e quais critérios jurídico-tributários devem ser observados para viabilizar a implementação dos objetivos pretendidos por essas recomendações.

Segundo Antonio Carlos Gil, a definição do problema de pesquisa demanda a observância de cinco critérios, quais sejam: (i) o problema deve ser formulado como pergunta; (ii) o problema deve ser claro e preciso; (iii) o problema deve ser empírico; (iv) o problema deve ser suscetível de solução; e (v) o problema deve ser delimitado a uma dimensão viável⁹².

Com base nessas lições, a presente tese enfrentará *um único problema*, a fim de melhor delimitar os seus contornos e, assim, deixá-lo mais claro e preciso.

Opta-se pela singularidade do problema, com a intenção de que a interdisciplinaridade do tema da tese não prejudique a clareza e precisão da questão jurídica a ser enfrentada, observando-se, assim, a chamada “dimensão viável” do problema de pesquisa.

Feitos esses esclarecimentos, apresenta-se o problema de pesquisa nos seguintes termos:

QUAIS CRITÉRIOS JURÍDICOS DEVEM SER OBSERVADOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO DA TRANSPARÊNCIA FISCAL POR PARTE DOS CONTRIBUINTES EM MATÉRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO BRASIL?

Dada a complexidade da proposição, são oportunos alguns comentários a título de esclarecimento quanto aos termos acima utilizados.

⁹² GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisas*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002, p. 23.

A referência ao termo “implementação” está relacionada com a possível implementação da Ação 12 do BEPS no Brasil, o que será objeto central de críticas nesta tese.

Para tratar da referida implementação (*como fazer*), é oportuno, antes, estudar, com profundidade, o que será implementado (*do que se trata*). Com efeito, a tese dedica dois capítulos para compreender as referidas recomendações da OCDE, o contexto do seu desenvolvimento e os objetivos perseguidos.

Como as recomendações da Ação 12 do BEPS foram desenvolvidas pela OCDE a partir das experiências de outros países, a sua plena compreensão, a nosso ver, demanda da sua origem (*de onde veio*), incluindo a avaliação das principais características desses regimes tidos como modelos, bem como de alguns atributos dos respectivos ordenamentos jurídicos (identificados no estudo das próprias recomendações em apreço).

Uma vez compreendido *o que se pretende implementar* no Brasil, a tese avalia a sua compatibilidade com as regras e princípios do ordenamento jurídico nacional. Nesse estudo, a tese conclui que as recomendações da Ação 12 do BEPS são incompatíveis com o contexto jurídico brasileiro.

Note-se, nesse particular, que o problema de pesquisa – acima mencionado – foi desenvolvido no sentido de ter a amplitude suficiente para não se limitar ao estudo da Ação 12 do BEPS.

Busca-se estudar os parâmetros jurídicos oportunos à implementação de um regime voltado à promoção da transparência fiscal do contribuinte em matéria tributária, porém não apenas com base nas recomendações constantes da Ação 12 do BEPS.

Com caráter científico-especulativo, cogita-se a hipótese de que o governo brasileiro venha a optar por não implementar as recomendações da Ação 12 do BEPS e venha a adotar um caminho alternativo àquele recomendado pela OCDE com o objetivo de desenvolver um regime de transparência fiscal *voluntária* por parte dos contribuintes em matéria de revelação de planejamentos tributários e suas motivações.

Nessa hipótese, quais seriam os critérios e institutos jurídicos aplicáveis, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro?

Note-se que a amplitude da pergunta, acima mencionada, contempla tanto as críticas à Ação 12 do BEPS (isto é, os critérios jurídicos recomendados pela OCDE que são objeto de crítica), como as sugestões técnicas a serem apresentadas como caminho alternativo para se atingir o objetivo final almejado pela OCDE (desenvolvimento da transparência fiscal por parte dos contribuintes em matéria de planejamento tributário).

Apesar de ter origem a partir de uma reflexão sobre uma hipótese criada com caráter científico-especulativo, o problema de pesquisa é real, atual e pertinente.

Isso porque, como visto acima, no tópico do “Contexto da Tese”, a OCDE apontou, no Plano de Ação do BEPS, o ano de 2020 como marco temporal para finalização dos trabalhos pendentes de implementação e monitoramento⁹³. Ou seja, almeja-se que os países que estão envolvidos no Plano de Ação BEPS tenham tomado medidas no sentido da implementação das recomendações dentro desse prazo.

Ademais, como também mencionado no “Contexto da Tese”, há claros sinais de que o governo brasileiro tende a tomar medidas voltadas à implementação das recomendações da Ação 12 do BEPS no Brasil, (i) seja por ser um “parceiro” da OCDE, (ii) seja por ter aderido aos 15 instrumentos da OCDE, dentre eles, a *Declaração sobre Erosão da Base Tributária e Movimentação de Lucros*, que está alinhada com a Ação 12 do BEPS acima mencionada⁹⁴, (iii) seja porque já tentou implementar essa Ação por meio a edição da Medida Provisória nº 685, de 2015⁹⁵, (iv) seja porque o governo brasileiro enviou uma carta para a OCDE, formalizando o pleito para início das tratativas para o ingresso do país como

⁹³ OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. p. 11.

⁹⁴ União Federal. Ministério das Relações Exteriores. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8697:acordo-marco-de-cooperacao-com-a-ocde&catid=42:notas&lang=pt-BR&Itemid=280>. Acesso em 26 set. 2015.

⁹⁵ Na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 685/2015, o governo brasileiro menciona a intenção de implementar o regime de informação obrigatória de planejamento tributário em conformidade com as orientações da OCDE no BEPS: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf>. Acesso em 12 jan. 2019.

membro dessa Organização⁹⁶, (v) seja porque o atual Presidente da República registrou em discurso, no Fórum Econômico Mundial, em janeiro de 2019, a intenção de adotar no Brasil as “melhores práticas” recomendadas pela OCDE⁹⁷.

Diante disso, é possível dizer que o problema de pesquisa a ser enfrentado é real e contemporâneo com as medidas que tendem a ser adotadas pelo Brasil quanto à exigência de transparência fiscal por parte dos contribuintes em matéria de planejamento tributário.

Por fim, o problema de pesquisa, a nosso ver, é suscetível de solução, com base na proposta apresentada no capítulo 4 da tese.

Essa é a indagação científica que se pretende examinar e responder na presente tese.

I.4. Os desafios da tese

O desenvolvimento da tese demandou do pesquisador o enfrentamento de alguns desafios, dentre os quais se destacam três deles que, dada a sua relevância, merecem comentários apartados nesta seção.

O *primeiro desafio* refere-se ao fato de que a presente tese é uma tese jurídica, porém o seu estudo demanda a abordagem de assuntos que não são exclusivamente jurídicos.

Grande parte das considerações que têm sido feitas, pela doutrina especializada⁹⁸, em relação a esses temas, sobretudo aqueles que são objeto de recomendações da OCDE, envolvem *questões de política fiscal e assuntos pré-legislativos*.

⁹⁶ União Federal. Carta enviada pelo governo brasileiro à OCDE. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>. Acesso em 13 jun. 2017.

⁹⁷ O discurso do Presidente Jair Bolsonaro na reunião do Fórum Econômico Mundial, em Davos, em janeiro de 2019, está disponível no canal “Portal o Tempo”, no YouTube. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=GD7oZnIJAYs>> (confira-se o trecho a partir de 4m40s). Acesso em 30 jan. 2019.

⁹⁸ Menciona-se, como exemplo, o texto de Jeffrey Owens. “Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed?”. *Bulletin for International Taxation*, v. 66, n. 9. Amsterdam: IBFD, julho de 2012, pp. 516-518.

Cogita-se que essa característica está ligada à natureza política das recomendações da OCDE no Plano de Ação BEPS. No entanto, se o BEPS é uma medida política, por que discuti-lo, cientificamente, no Direito Tributário?

O BEPS tornou-se assunto recorrente nos principais foros de Direito Tributário Internacional, dentre outras razões, porque tais recomendações políticas estão, intrinsicamente, associadas com questões técnicas que tangenciam em temas de suma importância para a evolução do Direito Tributário Internacional e, quiçá, para o aprimoramento das legislações tributárias locais. Para ilustrar esta mescla de questões políticas e técnicas, destaca-se o seguinte trecho do documento publicado pela OCDE denominado “*Explanatory Statement - Deliverables, Base Erosion and Profit Shifting Project*”, de 2014:

“(...) the OECD/G20 BEPS Project aims to create a single set of consensus-based international tax rules to address BEPS, and hence to protect tax bases while offering increased certainty and predictability to taxpayers. A key focus of this work is to eliminate double non-taxation. However, in doing so, new rules should not result in double taxation, unwarranted compliance burdens or restrictions to legitimate cross-border activity.”⁹⁹

Conforme se observa nesse trecho, a OCDE teria buscado a criação de um consenso (questão política) a respeito das normas de Direito Tributário Internacional (questão técnica), para proteger as bases tributárias (questão política), oferecendo maior segurança e previsibilidade para os contribuintes (questão técnica). Para tanto, o foco seria a eliminação da dupla não tributação (questão política e técnica). Como se vê, as motivações técnicas apresentadas no BEPS são extremamente conectadas com recomendações políticas acima mencionadas.

Esta segregação – questões técnicas de Direito Tributário *versus* questões de política fiscal – é um dos desafios da presente tese. Para lidar com esse desafio, pretende-se

⁹⁹ OCDE, *Explanatory Statement - Deliverables, Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 3. Tradução livre: “O Projeto BEPS da OCDE / G20 visa criar um conjunto único de regras tributárias internacionais baseado em consenso para abordar o BEPS e, portanto, proteger as bases tributárias, oferecendo, ao mesmo tempo, maior segurança e previsibilidade aos contribuintes. Um dos principais focos deste trabalho é eliminar a dupla não tributação. No entanto, ao fazê-lo, as novas regras não devem resultar em dupla tributação, encargos de conformidade injustificados ou restrições para legitimar a atividade transfronteiriça”.

concentrar atenção (i) nos critérios jurídicos das recomendações pela Ação 12 do BEPS, e (ii) nos critérios pertinentes à implementação da transparência fiscal voluntária por parte dos contribuintes em matéria de planejamento tributário.

Por outro lado, cabe reconhecer que, em alguns momentos, a contextualização da hipótese adotada (vale dizer, a implementação pelo governo brasileiro de uma alternativa às recomendações da Ação 12 do BEPS) demandará algumas considerações que adentram a questões e motivações de política fiscal. No entanto, pede-se ao leitor que faça uma ressalva no exame dessas questões e não se deixe levar a crer que a presente tese teria essas questões como objeto, pois, vale ressaltar, o problema de pesquisa a ser enfrentado, como dito acima, refere-se aos critérios jurídicos aplicáveis na implementação e no desenvolvimento de um modelo de transparência fiscal compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

O *segundo desafio* a ser enfrentado é a interdisciplinaridade do tema. Como se observa pelo exame do índice da tese, o estudo do tema em apreço perpassa diversas questões, institutos e assuntos amplos e de extrema complexidade, os quais, por si só, mereciam cada um deles uma tese apartada. Com efeito, a extensão da tese é um desafio adicional.

A compreensão da Ação 12 do BEPS (dois primeiros capítulos) antes de avaliar a sua introdução no Brasil (a partir do capítulo 3) é, ao mesmo tempo, uma expressão desse desafio e o resultado de uma decisão metodológica.

Nesse particular, a tese dedica-se de maneira mais demorada à compreensão do que se pretende adotar no Brasil (recomendações da OCDE na Ação 12 do BEPS, enquanto objeto de estudo mais recente) em comparação com a avaliação das características do ordenamento jurídico brasileiro sobre o tema (já estudadas pela doutrina nacional em outros trabalhos, mesmo que de modo não diretamente relacionado com o presente objeto de estudo).

Não se desconsidera a importância do estudo das particularidades locais brasileiras. Pelo contrário, a elaboração de longo capítulo sobre o tema (capítulo 3) é expressão da sua

valorização. Entretanto, entende-se que o desenvolvimento da originalidade da tese demandou um aprofundamento maior do estudo do contexto internacional.

O *terceiro desafio* da tese é a atualidade, a complexidade e a vivacidade do tema. Não há dúvida de que o BEPS é o tema da moda no Direito Tributário Internacional, o que enseja a produção constante de trabalhos e pesquisas sobre o assunto.

Esse desafio acarreta uma natural dificuldade com as fontes de pesquisas, na medida em que, frequentemente, são publicados novos trabalhos sobre o assunto, o que pode colocar em risco a atualidade e completude da abordagem dos trabalhos pertinentes ao tema.

1.5. Contribuição original à ciência jurídica brasileira

Feitas as considerações expostas acima, é chegado o momento adequado para demonstrar que a presente tese configura contribuição original à ciência jurídica no Brasil, requisito que se espera de uma tese de doutorado.

Inicialmente, cabe destacar que, dada a novidade das recomendações da OCDE no Plano de Ação BEPS, iniciado em 2013¹⁰⁰ e finalizado em 2015¹⁰¹, é de se esperar a escassez de trabalhos acadêmicos que se dedicaram ao exame monográfico dos critérios jurídicos pertinentes à implementação das recomendações voltadas à transparência fiscal por parte dos contribuintes em matéria de planejamento tributários nos moldes da sua Ação 12.

Há de se reconhecer, em homenagem à *transparência*, que a comunidade acadêmica já iniciou a elaboração de alguns trabalhos sobre o tema que aqui merecem destaque, tais como (i) o trabalho de Luís Eduardo Schoueri e Matheus Barbosa¹⁰², (ii) os diversos artigos sobre Ação 12 do BEPS constantes da Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF,

¹⁰⁰ Confira-se o website da OCDE sobre o assunto: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/231333ue.pdf?expires=1443278641&id=id&accname=guest&checksum=05A96BBBFC11247A59091FEB59CE8AD1>>. Acesso em 26 set. 2015.

¹⁰¹ Confira-se o website da OCDE sobre o assunto: <<http://www.oecd.org/tax/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>>. Acesso em 26 set. 2015.

¹⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. "Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System", *British Tax Review*, n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, pp. 666-681.

volume 5, nº 43, de 2015, (iii) os trabalhos publicados no livro “*Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*”, coordenado pelo Professor Eurico Marcos Diniz Santi, na Fundação Getúlio Vargas, e, principalmente, (iv) a tese de doutorado de Phelippe Toledo Pires de Oliveira, intitulada “*A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*”¹⁰³.

Portanto, o exame crítico da Ação 12 do BEPS não é propriamente original, apesar de caracterizar contribuição à ciência jurídica por meio do robustecimento da análise aprofundada da questão e pela coleta e cotejo do material doutrinário nacional e estrangeiro sobre o assunto.

Dada a similitude de objetos de estudo, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre a diferença entre a presente tese e a tese de doutorado de Phelippe Toledo Pires de Oliveira, acima mencionada. De fato, o trabalho de Phelippe Oliveira é o primeiro exame monográfico especificamente sobre o assunto no Brasil, sendo necessário destacar o seu excelente grau de profundidade e sua alta qualidade analítica. Em razão disso, a tese de Phelippe Oliveira é um ponto de partida obrigatório para o presente estudo.

Por outro lado, há diferenças relevantes entre as duas teses.

A primeira diferença refere-se à perspectiva crítica em relação à implementação, no Brasil, das recomendações da Ação 12 da OCDE/G20: de um lado, Phelippe Oliveira sustenta a sua viabilidade¹⁰⁴; em contrapartida, a presente tese adota a perspectiva diametralmente oposta, defendendo a sua incompatibilidade.

¹⁰³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. Tese de Doutorado sobre a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco – Universidade de São Paulo, 2017.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. Tese de Doutorado sobre a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco – Universidade de São Paulo, 2017. p. 225.

A segunda diferença diz respeito à visão adotada, por Phelippe Oliveira, quanto à comparação dos instrumentos e mecanismos promotores de transparência fiscal do contribuinte, concluindo que “*as regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários parecem um instrumento mais adequado para combater*”¹⁰⁵ as práticas tidas como “*aggressive tax planning*”. A presente tese, pelo contrário, sustenta que a instituição de um dever para o contribuinte divulgar, obrigatoriamente, o seu planejamento tributário não é o instrumento mais adequado, no contexto brasileiro, tendo em vista (i) obstáculos jurídicos verificados e (ii) os objetivos que estão sendo perseguidos com tal medida.

Por fim, a terceira diferença – ponto central da originalidade da presente tese – decorre do esforço de construir os fundamentos jurídicos do direito de o contribuinte divulgar o seu planejamento, como medida facultativa, de modo a extrair do Fisco um comprometimento quanto à validação do plano apresentado anteriormente à ocorrência dos fatos geradores de tributo.

Em outras palavras, a originalidade da presente tese fundamenta-se, principalmente, no desenvolvimento teórico subjacente ao reconhecimento do direito do contribuinte à revelação voluntária do seu planejamento tributário ao Fisco e a aprovação (em formato de acordo administrativo) pelas autoridades fiscais previamente à sua implementação. Almeja-se estruturar os fundamentos jurídicos que dariam suporte para o direito ao que chamamos aqui de *acordo de planejamento tributário* no Brasil.

Além dessa questão central, a tese apresenta, como contribuição original, (i) uma reinterpretação do que é o regime de informação obrigatória de planejamento tributário objeto da Ação 12 do BEPS, (ii) o estudo da construção da tese, adotada pela OCDE, de que a informação de planejamento tributário deveria ser obrigatória, (iii) uma reinterpretação do que significa “*aggressive tax planning*” a partir da busca de critérios jurídicos pertinentes à sua delimitação, (iv) quais são as condições estruturais (de um ordenamento jurídico) para fins da implementação desse regime, conforme a nossa interpretação do relatório final da Ação 12 do BEPS, (v) o estudo aprofundado da experiência dos países considerados como

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. Tese de Doutorado sobre a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco – Universidade de São Paulo, 2017. pp. 64-65.

modelos nesse relatório final a respeito dos regimes de “*mandatory disclosure*”, (vi) uma releitura dos direitos e dos princípios a serem respeitados no Brasil quando da eventual implementação de um regime de informação obrigatório da planejamento tributário, (vii) a justificação da insuficiência do atual modelo brasileiro de consultas fiscais para fins da proteção da confiança dos contribuintes, (viii) uma proposta para estruturação de parâmetros para uma GAAR no Brasil, (ix) uma reinterpretação da interação entre os artigos 100, 146 e 178 do CTN pertinente à proteção da confiança do contribuinte em matéria de informação de planejamento tributário, (x) o estudo dos desafios a serem enfrentados na eventual introdução de um acordo de planejamento tributário no Brasil, entre outros.

Essas são as principais contribuições originais que pretendemos fazer à ciência jurídico-tributária brasileira.

I.6. Limitação do escopo

O tema da presente tese apresenta diversas áreas de interseção com intrigantes questões jurídicas, muitas das quais, apesar da sua importância, não foram incluídas no objeto de estudo. Esse corte metodológico se justifica pela pretensão de que a redução da abrangência do objeto de estudo resulte no aprofundamento da análise dos assuntos nele inserido¹⁰⁶.

Com essa pretensão de delimitação reducionista do objeto de estudo, apresentam-se aqui as razões pelas quais serão excluídas algumas questões que – imagina-se que – o leitor poderia esperar encontrar em uma tese de doutorado sobre o tema em questão, dada a sua relevância e pertinência com o assunto e abordagem.

A primeira questão excluída refere-se à diferenciação entre regras, princípios e postulados, cujo estudo se tornou tradicional em nossa Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Não se quer dizer aqui que essa questão seria pouco importante. Pelo contrário, a justificativa aqui apresentada tem como objetivo, justamente, demonstrar respeito à importância do assunto para o Direito Tributário brasileiro e, além disso, apontar que

¹⁰⁶ MOUSSALLEM, Tárek Moyséss. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 34.

existem trabalhos extraordinários e profundos sobre o tema, tal qual o do Professor Humberto Ávila¹⁰⁷. No entanto, em razão da ausência de conexão direta entre a aludida diferenciação e o desenvolvimento do presente trabalho, deixa-se de tratar desse importante assunto.

A segunda questão excluída diz respeito aos tratados celebrados pelo Brasil com relação à troca internacional de informações para fins fiscais, tema muito bem explorado, por exemplo, por Sergio André Rocha¹⁰⁸ e por Marcos Aurélio Pereira Valadão¹⁰⁹. É evidente que existem pontos de convergência e aproximação entre a presente tese e o tema da troca internacional de informações entre Estados, tais quais os direitos e garantias dos contribuintes em face do poder estatal em matéria de transparência. No entanto, não se objetiva aprofundar o estudo dos tratados em si celebrados pelo Brasil, nem o Modelo de Tratado da OCDE e a Convenção Multilateral OCDE/Conselho da Europa, porque considera-se que este não é o principal do exame das questões atinentes à implementação – ou rejeição – das recomendações da Ação 12 do BEPS no Brasil.

Pelas mesmas razões, a terceira questão excluída refere-se ao FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*), que corresponde à legislação norte-americana editada em 2010 para compelir instituições financeiras estrangeiras, inclusive brasileiras, a fornecerem determinadas informações sobre contas bancárias de titularidade de norte-americanos para as autoridades fiscais dos Estados Unidos (*Internal Revenue Service*), sob o argumento de que seria necessário aperfeiçoar o combate à evasão fiscal¹¹⁰. Igualmente, a presente tese abordará os efeitos semelhantes – quanto aos direitos e às garantias dos contribuintes –

¹⁰⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

¹⁰⁸ ROCHA, Sergio André. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

¹⁰⁹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível”. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. Brasília, v. 4, nº 2, jul-dez, 2009. pp. 261-282.

¹¹⁰ Sobre o assunto, confira-se: SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Matheus Calicchio. “Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os desafios da transparência fiscal internacional”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coords.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, pp. 497-524; ROSENBLOOM, H. David. “Chapter 12 -The Foreign Account Tax Compliance and Notice 2010-60”. In: KOFLER, Geog; MADURO, Miguel Poiars; e PISTONE, Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011. Online Books IBFD; TELLO, Carol; ARNOLD, Joan C. “United States - Proposed FATCA regulations provide much relief though administrative and financial burdens still remain”. *Bulletin for International Taxation*. v. 66, n. 4/5. Amsterdam: IBFD, abril/maio de 2012. pp. 213-220.

decorrentes das duas medidas (FATCA e *Mandatory Disclosure* da Ação 12 do BEPS), porém exclusivamente à luz desta última.

A quarta limitação no objeto de estudo que merece destaque diz respeito às diferentes acepções que a expressão “transparência fiscal” pode assumir. Nesse particular, é oportuno fazer uma distinção entre (i) a transparência que o Estado impõe ao contribuinte como meio de acesso a informações pertinentes à exigência de tributos e (ii) as regras de tributação de lucros no exterior não disponibilizados a empresas controladoras ou coligadas brasileiras (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e artigos 76 e 91 da Lei nº 12.973/2014). Essa diferenciação se justifica porque, tradicionalmente, a doutrina especializada faz referência às regras de tributação de lucros no exterior por meio da expressão “transparência fiscal internacional”, como se observa, por exemplo, nos excelentes trabalhos de João Francisco Bianco¹¹¹, Sergio André Rocha¹¹² e, inclusive, no livro clássico do saudoso Professor Alberto Xavier¹¹³. Nesse cenário em que a mesma expressão tem sido empregada para se fazer menção a dois objetos de estudo diferentes, é pertinente destacar que, na presente tese, não se objetiva abordar a questão da tributação de lucros no exterior.

Ainda no âmbito dos esclarecimentos terminológicos, cabe destacar que também não é objeto do presente estudo a “transparência fiscal” na concepção adotada no Direito Financeiro, (i) como transparência das finanças públicas por parte do Estado, (ii) como elemento integrante da governança e da responsabilidade fiscal no Setor Público, objeto da chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), (iii) como transparência na administração pública conforme apontado na chamada Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011), ou (iv) como divulgação de dados e informações pelos órgãos e entidades da administração pública federal, no âmbito do chamado “Portal da Transparência”, conforme previsto no Decreto nº 5.482, de 30 de junho de 2005. Esse esclarecimento se justifica porque existem trabalhos acadêmicos recentes da área do Direito Financeiro, em que se utiliza a expressão “transparência fiscal” para se fazer referência aos temas mencionados neste parágrafo, tal como a tese de doutorado

¹¹¹ BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

¹¹² ROCHA, Sergio André. “Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro”. *Revista de Dialética de Direito Tributário*, v. 99, 2003, pp. 112-123.

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. São Paulo: Forense, 2015, p 348.

de Michel Haber Neto, sob a orientação do Professor Fernando Facury Scaff, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo¹¹⁴.

É importante ressaltar, nesse ponto, que a transparência por parte do Estado é sim uma questão importante para a presente tese, todavia, em sentido diferente daquele apontado no aludido trabalho da área de Direito Financeiro. A transparência por parte do Estado, que é pertinente à presente tese, é aquela correlata (i) à postura do Fisco no relacionamento com os contribuintes, (ii) às medidas cabíveis para aprimorar tal relação, e (ii) ao incentivo à cooperação entre os contribuintes e autoridades fiscais, assim como abordado por Luís Eduardo Schoueri e Matheus Barbosa¹¹⁵.

Além disso, como dito, a presente tese concentra-se no exame da transparência fiscal almejada pela OCDE/G20 conforme as recomendações constantes da Ação 12 do BEPS. Com efeito, serão excluídas do objeto de estudo as demais quatorze Ações do BEPS. Isso não quer dizer que o tema da transparência fiscal não esteja presente nas demais Ações, como está evidentemente situado, por exemplo, na Ação 13 do BEPS – a respeito do *Country-by-Country Report* acerca das práticas correlatas a preços de transferência.

Busca-se, assim, mais uma vez, circunscrever o objeto de estudo de maneira bastante restrita, a fim de aprofundar os seus respectivos detalhes.

1.7. Principais questões examinadas

Em síntese, as questões principais analisadas na presente tese são as seguintes:

- (i) o que é informação obrigatória de planejamento tributário, de acordo a Ação 12 do BEPS, e como se desenvolveu, no âmbito da OCDE, a ideia de obrigatoriedade na prestação dessa informação?

¹¹⁴ HABER NETO, Michel. *Transparência fiscal e Sigilo Tributário*. Tese de doutorado sob a orientação do Professor Doutor Fernando Facury Scaff. Universidade de São Paulo, 2015.

¹¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System”, *British Tax Review*, n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, pp. 666-681.

- (ii) o que é “*aggressive tax planning*” e o que é “*abusive tax planning*”?
- (iii) qual espécie de planejamento (doméstico ou internacional) está abarcada pela Ação 12 do BEPS?
- (iv) quais são os objetivos, princípios e critérios jurídicos do regime da informação obrigatória no contexto da Ação 12 do BEPS?
- (v) quem estaria obrigado a prestar a informação obrigatória, conforme a Ação 12 do BEPS?
- (vi) os planejamentos a serem declarados são aqueles já realizados no passado ou a serem realizados no futuro, segundo Ação 12 do BEPS?
- (vii) qual é a natureza de norma recomendada (GAAR, TAAR, SAAR) na Ação 12 do BEPS?
- (viii) quais são as consequências do descumprimento do dever de informar o planejamento tributário?
- (ix) de acordo com a OCDE/G20, é admissível a autoincriminação por meio da informação obrigatória de planejamento?
- (x) quais são as condições estruturais de um ordenamento jurídico, de acordo com a OCDE, para implementação do regime de informação objeto da Ação 12 do BEPS?
- (xi) como tem sido a experiência dos seis países que foram considerados como modelos para fins da elaboração do relatório final da Ação 12 do BEPS?
- (xii) quais são as regras e os princípios jurídicos aplicáveis no Brasil para a qualificação do regime de informação obrigatória de planejamento tributário?

(xiii) quais são os direitos e garantias dos contribuintes em face do fisco no Brasil em matéria de imposição do dever de informar planejamento tributário?

(xiv) quais são os limites dos deveres de colaboração dos contribuintes em face do fisco no Brasil em matéria de informação de planejamento tributário?

(xv) qual é o *status* do direito ao planejamento tributário no Brasil e quais são as respectivas consequências em matéria de informação de planejamento tributário?

(xvi) as recomendações da Ação 12 do BEPS são compatíveis com o Direito Tributário brasileiro vigente?

(xvii) existem fundamentos jurídicos para sustentar a existência de um direito à revelação de planejamento tributário no Brasil, acompanhada de um compromisso por parte do Fisco quanto à validação do plano apresentado, de modo a aprimorar a segurança jurídica para o contribuinte e efetivar o seu direito à economia fiscal?

(xviii) por que o atual regime brasileiro de consultas fiscais é insuficiente para garantir segurança jurídica à **efetivação** do direito ao planejamento tributário?

(xix) qual seria a natureza jurídica de um acordo de planejamento tributário no Brasil e quais seriam os seus fundamentos jurídicos?

(xx) quais são os desafios da implementação de um acordo de planejamento tributário no Brasil?

Essas são as principais questões examinadas nesta tese.

CONCLUSÕES

O presente trabalho chegou a uma série de conclusões ao longo do seu desenvolvimento, as quais são aqui resumidas e concatenadas.

CAPÍTULO 1

1. A Ação 12 do BEPS tem como objeto principal um dever de o contribuinte e/ou os seus assessores tributários informarem às autoridades fiscais locais a qualificação jurídica de atos e negócios jurídicos, os fatos, as intenções e as consequências (fiscais e não fiscais) pretendidas em um planejamento tributário. O momento precoce da obtenção das informações (“*early information*”) é uma questão central, a fim de permitir às autoridades fiscais a tomada de medidas contrárias aos planejamentos antes da sua implementação por diversos contribuintes, na tentativa de evitar perdas de arrecadação. Preocupa-se com a comercialização massificada de determinados planejamentos e com a consequente redução da arrecadação fiscal pelos Estados, com base em uma premissa falha de que, necessariamente, haveria algo a ser arrecadado nos planejamentos tributários. Esse viés arrecadatório inaugura o relatório final da Ação 12, que, em seu item 1, sinaliza que a obtenção precoce de informações sobre planejamento tributário seria importante para promover as medidas necessárias para obstar a efetivação de condutas que visam à economia fiscal. Essa recomendação também é passível de críticas, pois, nesse particular, a OCDE adota um pressuposto implícito (e frágil) no sentido de que (i) o direito à efetivação de qualquer planejamento tributário seria passível de restrição indiscriminadamente e (ii) os ordenamentos jurídicos dos países destinatários das suas recomendações admitiriam tal limitação por iniciativa do fisco. Desde o seu primeiro item, o relatório já apresenta pontos questionáveis sobre a universalização das suas sugestões.

2. As recomendações no sentido da obrigatoriedade da prestação de informações sobre planejamento tributário, constantes da Ação 12 do BEPS, representam uma mudança na abordagem, pela OCDE, do tema relativo à promoção da transparência e da conformidade fiscal. Isso porque os documentos dessa Organização publicados no período pré-BEPS fundamentavam recomendações no sentido de uma abordagem baseada na compreensão das

razões que motivam os contribuintes a estarem em conformidade com o fisco. O regime obrigatório era tido apenas como uma das alternativas de abordagem e havia o reconhecimento de que tais objetivos poderiam ser alcançados também por meio de regimes voluntários. Cogita-se que a mudança de abordagem ocorreu entre fevereiro de 2011 e julho de 2013, entre os relatórios *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (de 2011) e *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance* (de 2013). Após 2013, a abordagem da OCDE concentrou-se na recomendação de medidas voltadas à imposição do dever de informação, acompanhado da aplicação de penalidades. As razões que justificam essa mudança não estão claras, mas é factível acreditar que elas poderiam estar relacionadas com as motivações políticas apontadas por Philip Baker sobre o tema ou com o fato de ter havido troca na coordenação dos trabalhos da área de política fiscal na OCDE nesse período, como estudado no item 1.2.1.

3. Independentemente dos motivos que justificam essa mudança de postura, verifica-se uma falha lógica na argumentação adotada pela OCDE para justificar a adoção de um regime obrigatório. Isso porque, segundo a OCDE, o regime “*mandatory disclosure*” seria o mais recomendado por ter o maior escopo de informações, porém não se justifica porque os regimes voluntários não poderiam ser alterados para ampliação das informações pretendidas. Ou seja, o motivo utilizado para justificar a obrigatoriedade não tem uma relação direta com a obrigatoriedade. Além disso, a própria OCDE reconhece que existe modelo voluntário por meio do qual seria possível alcançar os mesmos objetivos pretendidos na Ação 12 do BEPS.

4. O estudo dos documentos publicados anteriormente ao BEPS permite dizer que, além de evidenciar a referida falha de argumentação, a OCDE se contradiz ao recomendar um regime “*mandatory disclosure*”, cujas características se identificam com o chamado relacionamento básico (“*basic relationship*”) entre fisco e contribuinte. Esse tipo de relacionamento foi objeto de críticas pela própria OCDE, no relatório *Working Paper n° 6*, publicado em 2007, quando a OCDE defendia o desenvolvimento do conceito de “*enhanced relationship*”, o qual se mostra relevante para o desenvolvimento da tese.

5. O relacionamento melhorado (“*enhanced relationship*”) entre fisco e contribuinte teria como objetivo o desenvolvimento da transparência fiscal por parte dos contribuintes e o aprimoramento da postura do fisco em face da sociedade, a partir de mudanças de posturas no nível individual, cultural e estrutural. A abordagem a ser adotada deveria basear-se na troca e na reciprocidade (“*quid pro quo*”) com vistas à promoção da confiança e cooperação mútua, como caminho para, de um lado, permitir a obtenção, pelo fisco, de informações rápidas e qualificadas, e, de outro lado, garantir maior segurança jurídica e melhor atendimento ao contribuinte.

6. A OCDE, todavia, deixou de lado essa abordagem, sob o argumento de que a disponibilização de uma relação melhorada (“*enhanced relationship*”) poderia caracterizar violação ao princípio da igualdade, em prejuízo aos contribuintes que tivessem acesso àquele tipo de relacionamento. Como o relacionamento melhorado estaria possivelmente à disposição de grandes contribuintes, os pequenos contribuintes estariam na condição de um “relacionamento piorado” (“*worsen relationship*”). Com efeito, a OCDE passou a adotar o que Jeffery Owens chama de “*military approach*” (abordagem militar), para, metaforicamente, referir-se ao contribuinte que pratica planejamento tributário como um alvo a ser atingido. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, o efeito prático dessa abordagem é o aumento da insegurança jurídica e o prejuízo à previsibilidade na realização de investimento.

7. O desenvolvimento dessa nova abordagem se insere no contexto de adoção, pela OCDE, de uma visão não holística de transparência fiscal. Isto é, dentre as três possíveis perspectivas da transparência (transparência do contribuinte para com o fisco, transparência entre fiscos e transparência do fisco para com o contribuinte), o BEPS concentrou atenção nas duas primeiras, deixando de lado a preocupação com a compreensão da perspectiva do contribuinte. Essa visão limitada tem efeitos deletérios na promoção da transparência no âmbito do planejamento tributário. Isso porque a promoção da confiança do contribuinte é elemento central para o acesso, pelo fisco, a informações qualificadas acerca de planejamento tributário. Aqui a OCDE se contradiz, novamente, em relação aos seus próprios estudos, pois, em 2010, foi publicado o seu relatório “*Citizen-State Relations - Improving Governance Through Tax Reform*” que sinaliza para a importância do

desenvolvimento de uma postura, por parte do fisco, de “*boa governança*” como elemento relevante para incentivar a transparência e a conformidade fiscal.

8. A promoção da transparência fiscal tem particularidades específicas em matéria de planejamento tributário decorrentes do aumento do grau de exposição e da redução da privacidade em relação a temas sensíveis para o desenvolvimento de atividades empresariais. Essas particularidades demandam a construção e a proteção da confiança do contribuinte na lealdade do fisco, sob pena de não haver plena transparência ou uma “*transparência fiscal opaca*”, nas palavras de Ricardo Lobo Torres. Essa confiança tende a não ser construída com base em uma abordagem militar. A nosso ver, essa abordagem coloca em risco a eficácia do regime de “*mandatory disclosure*” em países onde as autoridades fiscais não adotam uma postura preocupada com as necessidades dos contribuintes e não assumem uma posição de prestador de serviços voltados à promoção de segurança jurídica. Até porque o nível de acesso à informação recomendado na Ação 12 do BEPS não será atingido se o fisco ocupar uma posição de inimigo do contribuinte. Entretanto, a Ação 12 do BEPS não se dedicou à proteção da confiança. Em outras palavras, a Ação 12 não recomendou medidas que podem ser condições para o seu sucesso em certos países.

9. O escopo de informações exigidas no regime proposto na Ação 12 do BEPS refere-se aos “*potentially aggressive or abusive tax planning schemes*”, todavia, a OCDE não definiu o que seriam esses tipos de planejamento. Diante disso, a tese buscou encontrar tais definições na doutrina e no contexto dos documentos publicados pela OCDE e pela União Europeia.

10. De início, fez-se importante estabelecer alguns pontos de partida terminológicos. Primeiramente, identificou-se que o adjetivo “*aggressive*”, na língua inglesa, tem significações positivas (ligadas à ideia de assertividade, empreendedorismo e competitividade) e negativas (correlatas à noção de agressão, violência e combate), o que obsta a tradução automática, para língua portuguesa, como agressivo, que possui conotação apenas negativa. Antes de apresentar a melhor tradução para essa palavra, buscou-se avaliar o sentido mais condizente com o contexto da Ação 12 do BEPS. No item 16 destas conclusões, indica-se a tradução adotada, após o estudo do conceito de “*aggressive tax planning*”.

11. Ainda no plano terminológico, a tese estabeleceu uma correlação entre (i) elisão fiscal e “*licit tax savings*”, (ii) elusão fiscal e “*tax avoidance*” e (iii) evasão fiscal e “*tax evasion*”, bem como apontou os respectivos conceitos pertinentes à compreensão das noções e definições que viriam a ser enfrentadas na busca pela conceituação jurídica de “*aggressive or abusive tax planning schemes*”.

12. Ao se estudar o âmbito de atuação dos planejamentos tributários a serem abrangidos pelo regime da Ação 12 do BEPS (local *versus* internacional), a pesquisa identificou, além do foco nos planejamentos tributários internacionais, dois tipos de destinatários das respectivas recomendações: (i) para os países que ainda não têm regimes de “*mandatory disclosure*”, as recomendações abordam planejamentos locais e internacionais; e, (ii) para os países que já possuem tais regimes, as sugestões destinam-se ao aperfeiçoamento dos parâmetros preexistentes, a fim de que sejam desenvolvidos critérios especializados em planejamentos internacionais. Essa dicotomia já ilustrava o que viria a ser melhor aprofundado, quanto à diferenciação entre o escopo do “*aggressive tax planning*”, enquanto condutas efetivadas no plano internacional, e o escopo do “*abusive tax planning*”, como âmbito de realização das condutas que violam parâmetros jurídicos locais. Essa diferenciação também aponta que, ao tratar do suposto “foco” das recomendações da Ação 12 do BEPS em planejamentos tributários internacionais, a OCDE estaria dialogando apenas com uma parte dos países que são destinatários das suas recomendações (países que já têm regimes de “*mandatory disclosure*”). Por outro lado, o fato de a Ação 12 do BEPS ter se dedicado, longamente, à apresentação de recomendações com base em critérios e regimes voltados a planejamentos tributários domésticos coloca em dúvida a consistência desse “foco” da Ação 12 do BEPS. Portanto, a nosso ver, a Ação 12 do BEPS não tem um foco claro em planejamentos tributários internacionais, sendo esses apenas uma parte das suas preocupações cotejadas nessa Ação.

13. Identificando o “*aggressive tax planning*” como elemento importante da Ação 12 do BEPS, a tese aprofundou o seu exame, buscando localizar (i) a data, (ii) o contexto e (iii) o país de origem dessa expressão. A conclusão dessa pesquisa é no sentido de que o emprego no âmbito jurídico-tributário da expressão “*aggressive tax planning*”, provavelmente, teve origem nos Estados Unidos, na década de 1990, sendo que, posteriormente, em 2006, a expressão recebeu tratamento normativo pelo PCAOB (*Public Company Accounting*

Oversight Board), no contexto de criação das regras *Surbanes-Oxley Act* (SOX). Por outro lado, já era possível encontrar na jurisprudência e na doutrina estadunidense referências não técnicas a essa expressão desde a década de 1980. No âmbito da OCDE, a expressão “*aggressive tax planning*” teria sido utilizada pela primeira vez na “*Declaração de Seoul*”, elaborada pelo Fórum das Administrações Tributárias, em setembro de 2006.

14. Uma vez apontados os registros históricos da expressão “*aggressive tax planning*”, a tese partiu para a busca da sua conceituação. Nesse sentido, o estudo das recomendações da União Europeia mostrou-se pertinente, pois a *Commission Recommendation C* (2012) 8806, de 12 de dezembro de 2012, foi editada antes do BEPS e porque a doutrina identifica conceituações diferentes no âmbito da União Europeia e no âmbito da OCDE. Diante disso, a tese conclui que o exame desse conceito na experiência da União Europeia se mostra importante para se perceber que, no contexto europeu, acolhe-se uma concepção ampla de “*aggressive tax planning*”, a ponto de abranger as práticas de “*tax avoidance*”, mas, no âmbito da OCDE, identifica-se uma noção mais restrita de “*aggressive tax planning*”, que não se confunde com “*tax avoidance*”. O estudo do tema na União Europeia também é relevante tendo em vista a evolução do tratamento dado às disparidades híbridas (“*hybrid mismatches*”) naquele contexto jurídico, que é também importante para compreensão do conceito de “*aggressive tax planning*”, como se notou na evolução da tese.

15. Feitos esses estudos preliminares, a tese adentrou, finalmente, à conceituação de “*aggressive tax planning*” no âmbito da OCDE. De início, a pesquisa encontrou relevantes apontamentos doutrinários no sentido de que “*aggressive tax planning*” não é um conceito jurídico, e sim apenas político. No entanto, não se contentando com essa qualificação, fez-se um esforço teórico para buscar identificar, do ponto de vista jurídico, as características e atributos das condutas tidas como “*aggressive tax planning*”, mesmo reconhecendo existir um entrelaçamento desse conceito com questões políticas. Conclui-se, nesse particular, que “*aggressive tax planning*” é, em seu sentido técnico e estrito, uma categoria jurídica que contemplaria planejamentos tributários desprovidos de vícios formais ou materiais nas jurisdições locais e cujos benefícios são passíveis de identificação por meio da análise dos seus efeitos em dois ou mais ordenamentos jurídicos em conjunto, como figura “*inter leges*”.

16. Uma vez construída essa definição técnica, a tese buscou avaliar se, do ponto de vista jurídico, haveria diferenças entre “*aggressive tax planning*” e planejamento tributário, enquanto prática considerada como elisão fiscal. Para enfrentar essa questão, analisou-se e sistematizou-se os estudos doutrinários sobre o tema a partir de três perspectivas: (i) “*aggressive tax planning*” como releitura dos limites do “*tax avoidance*”; (ii) “*aggressive tax planning*” como prática imoral; e (iii) “*aggressive tax planning*” como prática contrária aos princípios do sistema tributário internacional. No âmbito dessa terceira perspectiva, a tese encontra um critério jurídico para diferenciar “*aggressive tax planning*” do planejamento tributário, a partir da aplicação dos princípios do sistema tributário – principalmente o “*single tax principle*” ou no princípio do “local de criação de valor”. Entretanto, conclui-se que esses princípios, enquanto diretrizes de política fiscal, não têm empregabilidade como limitação do direito ao planejamento tributário. Os exemplos de “*aggressive tax planning*” apresentados pela OCDE – “*hybrid mismatches*” e “*treaty shopping*” – ilustram essa conclusão. Como “*aggressive tax planning*” é uma diretriz política, intrinsecamente conectada ao conceito de “*harmful tax competition*” (como competição fiscal entre países), concluiu-se que a tradução da palavra “*aggressive*” mais condizente com o contexto da Ação 12 do BEPS é a combinação de significados das palavras *competitivo* e *oportunista* na língua portuguesa.

CAPÍTULO 2

17. Após a identificação e a compreensão dos tipos de planejamento tributário objeto da Ação 12 do BEPS, a tese analisou os objetivos, princípios e elementos principais do regime de informação obrigatória recomendado pela OCDE. Nesse particular, verificou-se que esse regime almeja (i) fornecer ao fisco informações sobre planejamento tributário *de maneira precoce*, antes da sua comercialização em massa, a tempo de se tomarem as medidas necessárias para promover o fechamento das brechas na legislação anteriormente à perda relevante de arrecadação tributária, e (ii) dissuadir os contribuintes e assessores tributários a não realizarem os planejamentos tidos como indesejados pelos fiscos. Para atingir esses objetivos, a OCDE estabelece alguns princípios para que os países editem as suas regras locais pertinentes à criação e ao desenvolvimento dos regimes de informação obrigatória de planejamento tributário, tais como a existência de regras claras e o balanceamento de custos de conformidade.

18. Após descrever em detalhe os critérios técnicos recomendados na Ação 12 do BEPS, a tese buscou fazer um exercício teórico para estruturar uma regra-matriz do dever instrumental de informar planejamento tributário, sendo possível identificar os seus critérios material, temporal, espacial e pessoal. Como o critério quantitativo não se mostra adequado no âmbito dos deveres instrumentais, adotou-se a ideia de critério consequencial, a fim de dar destaque às penalidades aplicáveis e aos riscos de violação de direitos decorrentes da revelação do planejamento tributário.

19. Tais riscos de violação de direitos do contribuinte foi objeto de exame segmentado. Nesse ponto, a tese categorizou três grupos de preocupações com as normas recomendadas pela Ação 12 do BEPS: (i) no critério material, os riscos de incompatibilidade entre os “testes de entrada” (“*threshold tests*”) e das “características distintivas” (“*hallmarks*”) com os ordenamentos jurídicos domésticos; (ii) no critério pessoal, os risco de violação do direito ao sigilo profissional e à confidencialidade, e (iii) no critério consequencial, o risco de autoincriminação. Tais estudos serviram como alicerces para a avaliação da experiência estrangeira e da eventual implementação das referidas recomendações no Brasil.

20. Mesmo antes dessa análise (acerca da experiência estrangeira e da realidade brasileira), já foi possível identificar alguns pontos de atenção no relatório final da Ação 12 do BEPS. Nesse sentido, a nosso ver, a referência aos possíveis “*hallmarks*” e “*thresholds*” deve ser entendida como mero exemplo de critérios passíveis de uso na construção do regime de informação de planejamento tributário, e não como critérios obrigatórios. Isso porque tais critérios devem estar alinhados com a definição dos limites do dever de colaboração, de acordo com as regras locais de cada país. A universalização desses parâmetros é especialmente problemática tendo em vista o risco de eles serem considerados, indevidamente, como limites da legalidade para realização de planejamento tributário, independentemente das regras domésticas sobre o tema. Essa conclusão está alinhada com a orientação da própria OCDE no sentido de que a implementação dessas recomendações deve estar de acordo com as particularidades do ordenamento jurídico local (“*fit with a country's domestic law*”).

21. Nesse ponto, também mereceu especial atenção a preocupação com a recomendação do “*teste do principal ou um dos principais benefícios*”, na medida em que a sua aplicação

rigorosa poderia levar à conclusão de que, na prática, o critério abrangeria qualquer planejamento tributário e, assim, tenderia a aumentar excessivamente os custos de conformidade correspondentes. Ademais, a tese concluiu que merecem críticas as recomendações da OCDE para contornar o direito a não autoincriminação. Isso porque, de acordo com a OCDE, esse direito não seria obstáculo à efetivação do regime em questão, dentre outros motivos, pois seria possível atribuir o ônus de informar ao assessor tributário do contribuinte, sob o argumento (implícito) de que, se um terceiro cumprir com tal dever, não haveria autoincriminação. A nosso ver, trata-se de violação indireta ao direito a não autoincriminação, uma vez que o assessor tributário é prestador de serviços do contribuinte, além de ser necessário respeitar o direito ao sigilo profissional, de acordo as regras de cada país. O estudo dessas preocupações iniciais com as recomendações da Ação 12 do BEPS foi essencial para construir os suportes teóricos para o exame da sua implementação no Brasil.

22. Após essa análise, a tese buscou identificar a natureza da norma que é recomendada pela Ação 12 do BEPS. Nesse particular, conclui-se que essa norma é um modelo de coleta de dados vazio a ser preenchido com as normas domésticas antielusão e parâmetros de limitação de competência em tratados para evitar a dupla tributação. Por outro lado, os critérios por ela recomendados dialogam com as normas geralmente qualificadas como GAARs, SAARs e TAARs, a depender do grau de especificidade dos planejamentos a serem atacados e a possibilidade, ou não, de o contribuinte demonstrar a regularidade da sua conduta.

23. Com base nessas considerações, a tese apresentou uma definição do que é o regime de informação obrigatória de planejamento tributário, de acordo com a Ação 12 do BEPS. Essa definição dialoga com a dicotomia mencionada no item 12 das presentes conclusões. Ou seja, esse regime é uma ferramenta de redução do tempo para desconstrução da assimetria de informações entre fisco e contribuinte em relação aos planejamentos tributários: (i) *locais*, por meio da ampliação ou do aprimoramento do poder fiscalizatório quanto à aplicação das normais locais sobre as práticas de “*tax avoidance*”; e (ii) *internacionais*, mediante o desenvolvimento de critérios pertinentes à coleta e à troca das informações adequadas para o fechamento de brechas na legislação tributária, redução do “*harmful tax competition*” e combate ao “*aggressive tax planning*”.

24. Para finalizar o exame da Ação 12 do BEPS, a pesquisa buscou extrair do respectivo relatório final as condições tidas como necessárias ou desejadas para a implementação do regime de informação obrigatória em apreço. Chamamos essas condições de “condições estruturais”. O objetivo desse exercício investigativo foi a localização dos principais atributos dos ordenamentos jurídicos dos países adotados, pela OCDE, como modelos para fins da edição do referido relatório. Almejava-se, com isso, testar tais condições quando do estudo da experiência internacional sobre o tema, bem como examinar a sua aderência com a realidade brasileira. Para fins didáticos, tais condições foram separadas em duas categorias: (i) condições explícitas (aquelas mencionadas expressamente no relatório) e (ii) condições implícitas (aquelas identificadas por meio de dedução lógica). As condições explícitas são: (i) a não criminalização pela legislação doméstica das práticas de “*tax avoidance*” a serem informadas; e (ii) o tratamento dado localmente à questão do sigilo profissional, de modo a não inviabilizar a implementação do regime. As condições implícitas são: (iii) a viabilidade jurídica da definição pelas autoridades fiscais da relação de planejamentos reportáveis sem base em lei; (iv) a existência de uma regra geral antielusão (GAAR); e (v) a existência de regimes de “*voluntary disclosure*” (em sentido amplo), nos quais o contribuinte possa revelar o seu planejamento tributário ao fisco voluntariamente, antes da ocorrência de fatos geradores de tributo. Com isso, a pesquisa finalizou o exame dos documentos da OCDE sobre o tema, construindo uma visão geral não apenas das regras recomendadas, mas também do contexto no qual elas foram desenvolvidas.

25. O estudo da experiência internacional mostrou-se essencial para uma compreensão mais aprofundada das recomendações da OCDE na Ação 12 do BEPS. Utilizou-se, como corte metodológico, o rol de países indicados, no Anexo E do relatório final da Ação 12, vale dizer, África do Sul, Canadá, Estados Unidos, Irlanda, Portugal e Reino Unido. Isso porque, segundo a OCDE, esses países teriam servido de modelos para fins da elaboração do aludido relatório.

26. Examinou-se, em cada país avaliado, o contexto no qual os seus respectivos regimes foram criados. Buscou, com isso, verificar se, no período das suas respectivas edições originais, havia algum registro de que o país estaria passando por um período de crise econômica. O objetivo, nesse ponto, seria testar a hipótese de que, possivelmente, haveria uma intenção arrecadatória na edição dos regimes. Ou seja, o regime não seria,

primordialmente, uma forma de melhorar a legislação tributária, e sim um meio de aumentar a arrecadação de tributos. Ademais, fez-se uma análise da legislação de cada país, com vistas a descrever os critérios jurídicos mencionados no item 19 destas conclusões. Quando localizadas, a pesquisa também apontou críticas feitas pelas respectivas doutrinas locais aos regimes estudados. Por fim, a tese dedicou-se a fazer uma breve avaliação das cinco condições estruturais, acima mencionadas, individualmente, em cada um dos ordenamentos jurídicos examinados.

27. Nesse estudo, a tese chegou a três principais conclusões. Primeiramente, nos seis países avaliados, há registros ou manifestações no sentido de que, no período em que cada regime foi editado, o respectivo país apresentava uma preocupação com a arrecadação fiscal ou déficit público, sendo que a obtenção de informações sobre planejamento tributário seria um possível caminho para lidar com aquela crise. Os cenários verificados nos Estados Unidos e na Irlanda são bastante ilustrativos dessa correlação. Ou seja, confirmou-se a hipótese acima mencionada.

28. Em segundo lugar, nota-se uma influência dos primeiros regimes (Estados Unidos, Canadá e Reino Unido) sobre os regimes posteriores, na medida em que, em Portugal e na África do Sul, justificou-se a edição do regime com base no fato de que outros países já haviam assim o feito. Essa influência também se cogita com base no fato de que os seis regimes têm critérios comuns, dentre os quais se destacam o conceito de principal benefício (utilizado pelos regimes do Reino Unido, Portugal, e Irlanda, assim como pela Diretiva (EU) 2018/822) e os “*hallmarks*” (características distintas) similares, utilizados para fins da identificação de planejamentos tributários, tais como: (a) a cláusula de confidencialidade (Estados Unidos, Irlanda, Reino Unido e Canadá); (b) honorários de êxito para o promotor (África do Sul, Irlanda, Reino Unido e Canadá); (c) geração ou aproveitamento de perdas fiscais (África do Sul, Estados Unidos, Irlanda, Portugal e Reino Unido).

29. Em terceiro lugar, a tese apresentou as conclusões construídas no estudo das condições estruturais dos ordenamentos jurídicos dos países examinados, vale dizer: no âmbito das *condições explícitas*, constatou-se que (i) os 6 países analisados não criminalizam as práticas de “*tax avoidance*”; e (ii) com exceção da África do Sul, a questão do sigilo profissional quanto às informações a serem prestadas não é um obstáculo à eficácia do

regime; já quanto às *condições implícitas*, verificou-se que (iii) com exceção do Canadá (onde não há lista de transações reportáveis), os países analisados permitem que as autoridades fiscais regulamentem o regime de informação obrigatória por meio de lista de transações a serem comunicadas; (iv) os 6 países têm regras gerais antielusão (GAAR) ou critérios jurisprudenciais que cumprem o papel das GAARs; e (v) os 6 países avaliados disponibilizam aos contribuintes regimes de “*voluntary disclosure*” (em sentido amplo), que permitem a validação do planejamento tributário pelo contribuinte. No **Anexo II**, apresenta-se um quadro-resumo com a comparação das condições estruturais verificadas em cada um dos 6 países analisados.

30. A nosso ver, o fato de os 6 países estudados (i) não criminalizarem o planejamento, (ii) terem uma GAAR (ou critérios equivalentes a uma GAAR), e (iii) disponibilizarem aos contribuintes mecanismos de validação de planejamento não é uma mera coincidência. Esses atributos indiciam um contexto jurídico propício para uma maior proteção da confiança. A pré-existência de um regime baseado na voluntariedade – antes da edição do regime obrigatório – é uma característica especialmente importante para o desenvolvimento da tese.

31. Ao final do estudo da experiência internacional, a tese avaliou a Diretiva (UE) 2018/822, quando se verificou uma certa similaridade entre as suas normas e os critérios adotados pelos seis países acima referenciados, porém com um foco mais claro no combate às práticas de “*aggressive tax planning*”, com base em critérios bastante detalhados e “*hallmarks*” específicos. Ademais, mostrou-se importante estudar as razões pelas quais o regime francês foi declarado inconstitucional, sob o argumento de que os critérios adotados eram incertos e ambíguos, o que tenderia a criar uma insegurança jurídica excessiva para os contribuintes e implicaria um risco de aplicação arbitrária da lei pelas autoridades fiscais. Essa decisão reforça o alerta de que, possivelmente, os regimes de informação obrigatória de planejamento tributário podem ser incompatíveis com as ordens jurídicas domésticas.

32. O estudo da experiência internacional também reforçou a constatação, apontada no item 12 acima, de que a Ação 12 do BEPS tem dois tipos de destinatários diferentes (países com e sem regime de “*mandatory disclosure*”). Ao apresentar suas análises comparativas, a OCDE parece concentrar atenção nos países que não têm um regime de “*mandatory disclosure*”, servindo tais estudos como suporte técnico para a edição de um novo regime.

Se assim não fosse, as suas recomendações seriam contraditórias: por um lado, indica-se um foco em transações internacionais (“*aggressive tax planning*”), mas, por outro lado, adota como modelos regimes que não necessariamente são focados em operações internacionais. Verificou-se que a própria OCDE reconhece, no relatório final da Ação 12 do BEPS, a dificuldade de aplicar os critérios domésticos para identificar planejamentos tributários internacionais. Para lidar com essa dificuldade, a OCDE sugere a criação de *novos* critérios específicos para planejamentos transnacionais. Ou seja, se seria necessário desenvolver novos critérios ou novos “*hallmarks*” (para lidar com o foco da Ação 12, isto é, planejamentos tributários internacionais), por que a OCDE teria examinado, com profundidade, no relatório final da Ação 12, os critérios antigos voltados a planejamentos tributários domésticos? A resposta a essa questão, a nosso ver, pode ser construída a partir da conclusão indicada na conclusão 12 acima. Nesse sentido, seria possível dizer que, na parte em que a OCDE descreve os critérios jurídicos que vêm sendo adotados por outros países, aquela Organização não está tratando do foco das suas recomendações, e sim das práticas de “*tax avoidance*”, com vistas a orientar os países que ainda não têm regimes de informação obrigatória de planejamento tributário. Essa conclusão – cabe alertar – não consta expressamente de nenhum documento da OCDE avaliado nesta pesquisa, tendo sido construída a partir da interpretação sistemática do relatório final da Ação 12.

CAPÍTULO 3

33. Adentrando ao estudo da implementação das recomendações da Ação 12 do BEPS no Brasil, a tese buscou, de início, qualificar o regime sugerido de acordo com as regras brasileiras. Nesse sentido, conclui-se que o regime de informação obrigatória de planejamento tributário se qualifica no Direito Tributário brasileiro com base em (i) um *dever instrumental* de informar planejamento tributário e (ii) um *conjunto de atividades* – exigidas do contribuinte ou do seu assessor tributário – que podem ter natureza de parte integrante de um *lançamento tributário*, mesmo não havendo apuração e pagamento de tributo. Isso porque o art. 147 do CTN, ao tratar do lançamento por declaração, não estabelece um limite temporal para a caracterização futura do lançamento pelo fisco com base nas informações prestadas pelo contribuinte. Essa qualificação das atividades exigidas dos contribuintes se mostrou relevante para encontrar no art. 147 do CTN um limite qualitativo (“*informações sobre matéria de fato*”) ao dever de colaboração do contribuinte

com o fisco. Com efeito, a exigência de atividades relativas à *qualificação jurídica dos seus atos* extrapola do nível de participação dos particulares admitido pelo CTN.

34. Feita essa qualificação jurídica, a pesquisa realizou um exame detalhado da aplicação dos seguintes princípios para fins da identificação dos limites da implementação do regime de informação obrigatória de planejamento tributário no Brasil: (i) princípio da legalidade; (ii) princípio da capacidade de colaboração; (iii) princípio da proporcionalidade; (iv) princípio da praticabilidade; e (v) princípio da isonomia. Desse exame, destacam-se as próximas conclusões.

35. Avaliando os limites da legalidade, concluiu-se que os deveres instrumentais objeto do regime de informação obrigatória de planejamento tributário podem ser criados por normas infralegais, desde que observadas as limitações encontradas nesse estudo, principalmente, a existência prévia de lei que dê fundamento para os critérios jurídicos a serem empregados nesse regime. Seria necessária a edição de lei complementar tanto para instituir um critério antielusivo (compatível com o ordenamento jurídico brasileiro), como para promover a ampliação dos deveres de colaboração, de modo a viabilizar a exigência da prestação de informações sobre qualificações jurídicas (e não apenas sobre matéria de fato) do contribuinte (art. 147 do CTN). O mesmo obstáculo deve ser reconhecido para a exigência de informações de terceiros (art. 197 do CTN), pois, se o art. 147 do CTN veda exigir do próprio contribuinte a qualificação jurídica dos fatos, igualmente deve limitar as informações passíveis de exigências de terceiros (art. 197 do CTN).

36. O princípio da capacidade de colaboração aplica-se para exigir a observância dos “termos da lei” e da finalidade de dar efetividade à fiscalização de tributos (art. 145, §1º, da Constituição Federal), assim como para definir limites materiais, subjetivos, teleológicos, financeiros e legais (art. 113, §2º, do CTN). Com efeito, o regime não poderia ser criado para promover melhorias na legislação tributária brasileira, de maneira desconectada com um critério de fiscalização de tributos. Para tanto, concluiu-se que os fins estabelecidos no art. 113, § 2º, do CTN (a satisfação de interesse da “*arrecadação*” e da “*fiscalização de tributos*”) devem ser interpretados de maneira restritiva, ou seja, apenas as finalidades que, diretamente, estejam relacionadas com esses fins devem ser admitidas, pois, caso contrário, os limites desse dispositivo perderiam o sentido.

37. Os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da proibição de excesso são essenciais para fins da definição dos limites dos deveres de colaboração, conforme reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência. Para fins da informação de planejamento tributário, a proporcionalidade (critério da necessidade) mostra-se especialmente importante para exigir que o regime voluntário seja implementado antes do regime obrigatório, uma vez que a OCDE reconhece a mesma aptidão para atingir os fins perseguidos na Ação 12 do BEPS e ele é menos restritivo de direitos dos contribuintes;

38. O princípio da praticabilidade tem aplicação relevante para sustentar, com base nas lições de Humberto Ávila, que as informações exigidas no regime de informação obrigatória têm características particulares que as tornam não padronizáveis, não atendendo assim ao critério da *generalidade*. Com efeito, essas informações não podem ser objeto de deveres instrumentais fundados na praticabilidade.

39. O princípio da isonomia mostrou-se importante, seja para reforçar a preocupação com os custos de conformidade com contribuintes de pequeno porte, seja para encontrar no artigo 179 da Constituição Federal uma determinação que obsta a atribuição de deveres instrumentais complexos às microempresas e às empresas de pequeno porte. A nosso ver, um regime de informação obrigatória de planejamento tributário no Brasil deveria, necessariamente, excluir essas empresas do escopo de aplicação, dada a complexidade dos respectivos deveres instrumentais, sob pena de contrariedade ao art. 179 da Constituição Federal. Ademais, a isonomia é pertinente para trazer à tona o debate sobre a viabilidade jurídica de se dar tratamento diferenciado (leia-se: *mais benéfico*) a grandes contribuintes em matéria de diálogo com o fisco sobre questões de planejamento tributário na hipótese em que eles estejam submetidos ao regime de fiscalização mais rígido (situação de desfavorecimento) e são os únicos que praticam determinados tipos de planejamento tributário. A nosso ver, não há violação da isonomia nessa hipótese por se tratar de um critério de *discrímen* legítimo.

40. O princípio da livre-iniciativa tem aplicação essencial, seja como fundamento do direito ao planejamento tributário, seja como limite à instituição de deveres instrumentais que obstem a atividade empresarial do contribuinte, seja pelas razões identificadas na

declaração de inconstitucionalidade do regime francês (falta de clareza das normas tributárias como aumento do espaço para arbítrios pelo Estado e consequente limitação da liberdade).

41. Uma vez avaliados os princípios que têm aplicação mais relevantes na implementação do regime de informação obrigatória de planejamento tributário, a tese dedicou-se aos estudos sobre as possíveis zonas de tensão entre esse regime e os direitos dos contribuintes. Para tanto, considerou-se inclusive direitos que (ainda) não estão positivados ou que (ainda) não foram reconhecidos jurisprudencialmente, de modo a buscar, a partir da concretização do princípio da segurança jurídica e do valor liberdade, encontrar a sua normatividade. Nesse sentido, a pesquisa agregou esses direitos em cinco categorias: (i) direito ao planejamento tributário; (ii) direito a normas claras e a conceitos determinados; (iii) direito ao sigilo, à confidencialidade e à assessoria jurídica; (v) direito à transparência por parte do fisco; e (v) direito a não autoincriminação. Esses direitos são aqueles que se mostram mais relevantes, dada a limitação de escopo da pesquisa, a partir do estudo da doutrina especializada.

42. No âmbito do direito ao planejamento tributário, a tese encontrou um dos seus pilares centrais: o reconhecimento desse direito como direito fundamental, em linhas com os estudos de Alberto Xavier e Martha Leão, entre outros. Esse *status* de direito fundamental, a nosso ver, decorre das seguintes conclusões:

(i) é inaplicável no Brasil a supremacia do interesse público sobre o particular;

(ii) o princípio da solidariedade exerce uma *função*, em matéria tributária, apenas pré-legislativa, como norma de orientação da instituição de determinados tributos, o que lhe diferencia de outros ramos do Direito, nos quais se reconhece o seu papel pós-legislativo, como elemento integrante de um *sistema de concreção* de valores;

(iii) em matéria tributária, o valor liberdade, condensado no princípio da legalidade, exerce uma *função* que se expressa em uma regra geral de ausência de tributação, segundo a qual nem toda manifestação de capacidade contributiva deve ser objeto de tributo, senão em virtude de lei (ou seja, a tributação é uma exceção);

(iv) na aplicação da lei tributária brasileira, a liberdade de contratar predomina em relação à igualdade, em razão das suas diferentes naturezas, imperatividades e esferas de atuação dos princípios da tipicidade e da capacidade contributiva, em conformidade com as lições de Alberto Xavier;

(v) a ausência de tributação e a não imposição de deveres instrumentais também podem ser meios de efetivação da solidariedade, uma vez que a tributação não é o único meio de promoção da solidariedade, a qual pode ser promovida de outras formas (inclusive fora do Direito), sendo que a desoneração plena também pode ser um caminho para sua promoção, uma vez que os recursos que seriam direcionados ao Estado ou utilizados para colaborar com o Estado podem ser direcionados para sua concreção;

(vi) no Brasil, a estrutura normativa do Sistema Tributário tem um valor tão importante que seu modo de aplicação é definido – por meio da legalidade – a partir de regras, sendo que ele se torna um comando normativo que se sobrepõe sobre qualquer outro, enquanto uma lei não o limitar constitucionalmente, em conformidade com as lições de Humberto Ávila. Essa estrutura normativa rígida (baseadas em regras) é acompanhada da vedação à analogia para cobrança de tributos (art. 108, I, do CTN).

43. Em razão do reconhecimento do *status* de direito fundamental, o direito ao planejamento tributário deve ser protegido e promovido pelo Estado de maneira proativa, na máxima medida possível, em linha com os estudos de Robert Alexy, Humberto Ávila, Paulo Victor Vieira da Rocha. Com efeito, existe um dever de o Estado prover os meios necessários para a efetivação do direito ao planejamento tributário com a máxima segurança jurídica possível.

44. Uma vez delimitado o direito ao planejamento tributário, concluiu-se que o conceito de “*aggressive tax planning*”, enquanto diretriz política, é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que qualquer limitação de direito ou instituição de deveres instrumentais dependem da predefinição de critérios jurídicos em lei e da compatibilidade com a Constituição Federal. Entretanto, por força do *status* de direito

fundamental do direito ao planejamento tributário no Brasil, o conceito de “*aggressive tax planning*” é incompatível com a Constituição Federal, por se tratar de limitação geral e abstrata do planejamento tributário internacional com base em princípios de política fiscal. Esse conceito não é aplicável no Brasil nem sequer para mera coleta de informações com vistas à melhoria da legislação tributária, porque o art. 113, § 2º, do CTN, define as duas únicas finalidades admitidas para fins da instituição de deveres instrumentais: a satisfação de interesse da “*arrecadação*” e da “*fiscalização de tributos*”, sendo que o aprimoramento da lei não está contemplado, diretamente, em nenhuma dessas finalidades, como dito na conclusão 36 acima.

45. Da mesma maneira, rejeitou-se a compatibilidade do conceito de principal benefício, mencionado na Ação 12 do BEPS, com o ordenamento jurídico nacional, por três razões principais: (i) ao comparar os efeitos fiscais e os efeitos não fiscais dos atos e negócios jurídicos, com base na verificação concreta ou na expectativa futura quanto às suas consequências (naturalmente dessincronizadas), o critério do princípio do benefício mostra-se como um parâmetro de difícil aplicabilidade, o que, a nosso ver, tende a macular a eficiência do regime e contrariar o princípio da proporcionalidade; (ii) não está claro qual seria o parâmetro para discriminar o que é principal e o que é secundário, que tende a dar espaço para a discricionariedade por parte do fisco; e (iii) como deve haver um alinhamento entre o critério de coleta de informações e o parâmetro jurídico aplicável na fiscalização da regularidade dos planejamentos tributários, a imposição implícita de que os efeitos fiscais sejam sempre secundários (portanto, também para definir os limites da admissibilidade das condutas voltadas à economia fiscal) contraria a Constituição Federal brasileira, ao restringir, excessivamente, a liberdade do contribuinte.

46. O direito a normas claras, além de decorrer das próprias recomendações da OCDE na Ação 12 do BEPS, serve como vetor de (i) aumento da eficácia do próprio regime, (ii) redução da resistência dos particulares à transparência fiscal, (iii) majoração da qualidade das informações apresentadas e (iv) diminuição da onerosidade por parte do fisco na gestão dos dados coletados. A determinação conceitual também ganha especial importância em relação ao regime de informação obrigatória, uma vez que a falta de clareza pode implicar prejuízo ao direito ao sigilo e ao direito a não autoincriminação, bem como resultar em limitação excessiva, ainda que indiretamente, do direito ao planejamento tributário.

47. O direito ao sigilo de dados expressa-se no âmbito do regime de informação obrigatória como instrumento de defesa, tutelado no plano constitucional, do contribuinte contra o Estado, de modo a exigir que a obtenção, pelas autoridades fiscais, de suas informações, sem a sua autorização, deve ser precedida de ordem judicial. A nosso ver, a decisão do Supremo Tribunal Federal, ao se limitar à questão do sigilo bancário no contexto dos art. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2011, não alterou essa proteção ao sigilo de dados (não bancários). Além da proteção constitucional ao sigilo de dados, é relevante a proteção específica dada pelo Código Tributário Nacional ao sigilo fiscal. Essa proteção tem duas dimensões: (i) a confidencialidade (enquanto *direito* ao sigilo fiscal); e (ii) o direito à assessoria tributária (enquanto *dever* de sigilo profissional). Quanto ao direito ao sigilo fiscal, trata-se de proteção contra a divulgação, pelo fisco, de informações do contribuinte, ressalvada a transferência de dados a pedido do Poder Judiciário, a outros segmentos da Administração Pública e a outros fiscos locais e internacionais. A violação desse direito é tão relevante que implica crime tipificado no art. 325 do Código Penal. Por outro lado, a proteção do dever de sigilo profissional, fundada no artigo 197 do CTN, verifica-se de maneira mais intensa nas atividades advocatícias e menos intensa nas atividades dos contabilistas (profissões que, geralmente, atuam em temas relativos ao planejamento tributário). Independentemente do nível de proteção do dever de sigilo profissional de cada profissão, a proteção do dever de sigilo profissional deve ser interpretada em conjunto com o sigilo de dados. Ou seja, se o contribuinte é protegido por meio da exigência de que a transferência dos seus dados (não bancários) ao Estado deve ser precedida de ordem judicial, igualmente, deve ser aplicada essa mesma exigência aos terceiros que lhe prestam serviços. Portanto, a imposição do dever de informar aos profissionais que atuam em matéria de planejamento tributário deve respeitar, conjuntamente, os direitos ao sigilo de dados e ao sigilo profissional.

48. A nosso ver, deve ser reconhecido o direito do contribuinte à transparência por parte do Estado, o que, no âmbito do regime de informação obrigatória de planejamento tributário, expressa-se no direito de o contribuinte tomar conhecimento da transferência dos seus dados – obtidos nesse regime – pelo Estado da sua jurisdição a outros Estados ou aos fiscos locais. Trata-se de desdobramento do contribuinte de tomar conhecimento de procedimentos em seu nome, previsto no art. 2º, XII, da Lei nº 9.784/1999.

49. O direito à não autoincriminação é uma questão central na proteção do contribuinte no âmbito do regime de informação obrigatória, especialmente no Brasil, onde, apesar de o planejamento tributário não ser considerado crime, os atos e negócios jurídicos voltados à economia fiscal são, costumeiramente, tratados como condutas criminosas. Nesse sentido, no âmbito federal, (i) é comum a aplicação de multas qualificadas, em autos de infração que versam sobre práticas que visam à economia fiscal de maneira não evasiva, o que pode redundar em consequências negativas aos contribuintes e seus diretores na área penal, (ii) a jurisprudência do CARF sinaliza pela correição da aplicação dessas multas, (iii) o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018, que faz menção ao “planejamento tributário abusivo”, reforça essa percepção e (iv) a Medida Provisória nº 685/2015 deu sinais da visão das autoridades fiscais (federais) sobre a possibilidade de tratar o planejamento tributário como conduta criminosa. Nesse cenário, a imposição de um dever de informar planejamento tributário contraria a proteção ao direito de não se incriminar, prevista no art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal, e nos documentos internacionais de direitos humanos. Parte das alternativas recomendadas pela OCDE para lidar com esse obstáculo à imposição do referido dever de informação são incompatíveis com o cenário brasileiro. A ideia de exclusão pontual de algumas transações tidas como criminosas do regime não se mostra adequada no Brasil, onde qualquer planejamento corre o risco de ser considerado criminoso. Por outro lado, a alternativa baseada na atribuição do dever de informar ao promotor (assessor tributário do contribuinte), na hipótese em que o contribuinte está protegido pelo direito de não se incriminar, nos parece um meio de burlar esse direito do contribuinte de maneira inconstitucional, como indicado no item 21 das presentes conclusões. Restaria, de acordo com as próprias recomendações da OCDE, instituir um mecanismo de revelação do planejamento tributário, antes da ocorrência do fato gerador, o que nos remete à nossa proposta de acordo de planejamento tributário.

CAPÍTULO 4

50. O estudo dos princípios e dos direitos acima mencionados se mostrou essencial para a construção do entendimento de que o regime de informação obrigatória de planejamento tributário, objeto da Ação 12 do BEPS, é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro. Para fundamentar essa conclusão, de início, foram testadas as cinco condições

estruturais acima mencionadas. Nesse exercício, concluiu-se que o Brasil não atende a nenhuma dessas condições. Com isso, restou claro o desalinhamento entre o cenário jurídico brasileiro e aquele que, de acordo com a OCDE, seria “desejável” para implementação do regime em questão. Dentre essas condições estruturais, vale destacar que a própria OCDE destaca a importância da existência de uma GAAR (para dar suporte para o critério adotado no regime de informação obrigatória). Nesse particular, o estudo da experiência internacional deixou claro que os países tidos como modelos para fins da Ação 12 do BEPS editaram as suas GAARs (ou seus critérios jurisprudenciais com função de GAAR) antes da edição do referido regime. Para ilustrar essa constatação, elaborou-se o seguinte quadro-resumo:

País	Data da criação do regime de "mandatory disclosure" de planejamento tributário	Data da edição do critério antielusivo (GAAR)
Estados Unidos	1984 (“ <i>tax shelter</i> ” e lista de clientes) 2000 (transações reportáveis) 2010 (posições tributárias incertas)	1935 (<i>Helvering v. Gregory</i>)
Canadá	1989	1988
Reino Unido	2004	1982 (<i>Ramsay v. IRC</i>)
Portugal	2006	1998
Irlanda	2011	1988
África do Sul	2003	1989

51. Essa constatação já seria suficiente para colocar em dúvida a compatibilidade desse regime com a ordem jurídica brasileira, uma vez que o Brasil não tem uma GAAR em sua legislação. No entanto, a tese foi além e apresentou cinco fundamentos adicionais (extraídos das conclusões acima) para justificar a referida incompatibilidade, os quais são aqui resumidos:

(i) como sustentado no item 42 destas conclusões, o ordenamento jurídico brasileiro apresenta particularidades – como a existência de fundamentos que justificam a proteção do direito ao planejamento tributário como *direito fundamental* – que tornam os conceitos principais da Ação 12 do BEPS (principal benefício e “*aggressive tax planning*”) inaplicáveis no Brasil;

(ii) estão presentes no Brasil três condicionantes impeditivas à atribuição do dever de informar ao contribuinte ou ao seu assessor tributário: (a) proteção ao sigilo profissional (acompanhado da proteção do sigilo de dados do contribuinte); (b) a caracterização, na prática, do planejamento tributário como crime; e (c) a tutela do direito à não autoincriminação. Esse cenário não é encontrado em nenhum dos seis países estudados no exame da experiência internacional. Diante disso, resta um impasse: o dever de informar planejamento não pode ser, validamente, atribuído nem aos contribuintes (por força do direito à não autoincriminação), nem aos seus assessores tributários (em razão do sigilo de dados e do sigilo profissional);

(iii) como indicado no item 38 destas conclusões, as informações pretendidas não estão em conformidade com o princípio da praticabilidade, uma vez que as suas particularidades obstam a identificação de padrões de motivação individual de cada planejamento. Portanto, a nosso ver, por não atender ao critério de generalidade, a demonstração da qualificação do planejamento tributário, almejada na Ação 12 do BEPS, pode ser objeto de um dever instrumental dimensionado com base no princípio da praticabilidade;

(iv) como visto nos itens 36 e 44 destas conclusões, o art. 113, §2º, do CTN, delimita o dever de colaboração no Brasil e obsta a instituição de deveres instrumentais que não estejam, diretamente, relacionados com a finalidade de satisfação do “*interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”. Portanto, a busca pela melhoria da legislação tributária – cerne do conceito de “*aggressive tax planning*” –, de maneira desconectada com critérios aplicáveis para fins da fiscalização de tributos, é inaplicável no Brasil;

(v) como dito no item 37 destas conclusões, o princípio da proporcionalidade (critério da necessidade) indica que o regime voluntário deve ser implementado antes do que o regime obrigatório, uma vez que a OCDE reconhece a aptidão desses dois regimes para se atingir os fins pretendidos e o regime voluntário é menos restritivo de direitos. Essa constatação se tornou ainda mais robusta após o estudo da experiência estrangeira, porque, com exceção da África do Sul, os países modelos

introduziram em sua legislação regimes voluntários antes dos seus respectivos regimes obrigatórios. O seguinte quadro-resumo ilustra essa constatação:

País	Data da criação do regime de "mandatory disclosure" de planejamento tributário	Data da edição do regime voluntário
Estados Unidos	1984 ("tax shelter" e lista de clientes) 2000 (transações reportáveis) 2010 (posições tributárias incertas)	1954
Canadá	1989	1970
Reino Unido	2004	1992
Portugal	2006	1998
Irlanda	2011	1991 (APA) e 2002 (Revenue Opinion)
África do Sul	2003	2004

52. Diante dessa incompatibilidade, a pesquisa buscou encontrar os fundamentos jurídicos para implementar, no Brasil, um *regime alternativo àquele recomendado pela OCDE*. Primeiramente, foram avaliadas as imperfeições (i) da Medida Provisória nº 685/2015 e (ii) da tentativa do seu aprimoramento no curso do seu processo legislativo. Esse exame confirmou e reforçou a constatação anterior quanto às referidas incompatibilidades, assim como despertou atenção para os problemas e as insuficiências do ordenamento jurídico brasileiro para fins de garantir a proteção da confiança do contribuinte em matéria tributária.

53. Nesse cenário, a tese buscou encontrar as bases teóricas para a construção do *direito à informação voluntária de planejamento tributário* no Brasil. Para tanto, inicialmente, foram retomadas as reflexões que sustentaram as conclusões indicados no item 3 acima, no sentido de que a recomendação de que o regime deveria ser obrigatório estava pautada por uma falha lógica na argumentação adotada pela OCDE. Nesse ponto, a pesquisa consolidou as constatações feitas ao longo do trabalho que dão suporte para acrescentar a conclusão de que, na Ação 12 do BEPS, a OCDE adotou uma premissa equivocada de que já existiriam regimes voluntários em vigor em todos os países destinatários de suas recomendações nos quais seja possível a validação prévia das consequências fiscais futuras de planejamentos tributários. O equívoco nessa premissa decorre do fato de que ela não se aplica a todos os

países que seriam, possivelmente, destinatários das recomendações em questão. Essa conclusão, a nosso ver, sinaliza para a necessidade de que, antes da implementação do regime obrigatório, seja editado um regime voluntário.

54. Na sequência, o trabalho retomou as conclusões indicadas no item 5 acima para sustentar que a adoção do regime voluntário se justificaria não apenas com base no critério da necessidade – no âmbito do princípio da proporcionalidade, sob o argumento de que entre duas medidas (regimes voluntário e obrigatório) de igual aptidão caberia implementar aquela que menos restringe direitos fundamentais –, mas, antes disso, tal adoção se justificaria com base no critério da adequação. Isso porque, ao longo da pesquisa, a tese encontrou argumentos para questionar o entendimento adotado pela OCDE sobre a equivalência entre as aptidões dos regimes voluntários e obrigatórios. Nesse sentido, é factível defender que a proteção da confiança do contribuinte é um elemento importante para que o fisco tivesse acesso a informações qualificadas de planejamento tributário. Como os regimes voluntários são aqueles que têm maior aptidão para proteger a confiança, a justificção da sua implementação encontraria suporte no critério da adequação (quando se compara as aptidões das medidas para se atingir determinados fins), e não apenas no critério da necessidade, na seara da ponderação do princípio da proporcionalidade. Essas reflexões teóricas se mostram oportunas para constatar que um regime voluntário é mais adequado para tutelar o direito ao planejamento tributário, enquanto direito fundamental. A abordagem amistosa (“*fair play approach*”) apresenta-se como a medida mais efetiva na promoção dos objetivos pretendidos pela Ação 12 do BEPS no contexto brasileiro.

55. A tese concluiu que existe uma relação diretamente proporcional entre (i) a proteção da confiança do contribuinte, e (ii) a qualidade da transparência fiscal atingível no regime de informação de planejamento tributário. Em razão disso, caberia ao Estado adotar as medidas que tenham a maior aptidão possível para proteger a confiança do contribuinte. Uma vez reconhecida a existência de um dever de o Estado promover os meios para efetivação do direito ao planejamento tributário na máxima medida possível, torna-se mandatória a institucionalização de um compromisso formal e individual entre o contribuinte e o Estado. Isso porque a especificação individualizada da proteção da confiança é aquela que garante de maneira mais efetiva a pretensão de permanência dos atos jurídicos do Estados, como ensina Humberto Ávila.

56. Essa proteção mais qualificada do direito ao planejamento tributário especificamente no cenário brasileiro se justifica pelo *status* de direito fundamental desse direito. Além disso, a existência de meios para efetivação desse direito é especialmente importante no Brasil, onde sua violação é uma regra costumeira e o seu exercício pode ser tido (indevidamente) como crime. Diante disso, a tese concluiu que a edição de uma GAAR e das SAARs seria um meio insuficiente para efetivação desse direito, em razão das particularidades do contexto jurídico brasileiro, marcado por uma acentuada crise de desconfiança no relacionamento entre fisco e contribuinte. Assim, concluiu-se que, nesse cenário, a proteção da confiança, especificamente em matéria de planejamento tributário (enquanto direito fundamental), não poderia ser construída com base na expectativa de lealdade na “*atuação administrativa geral e abstrata*” da Administração Tributária. Pelo contrário, concluiu-se que, *se (i) a segurança jurídica (confiança), em matéria de planejamento tributário, tem o seu maior grau de concreção quando existe um compromisso individual entre Estado e contribuinte, e (ii) o direito fundamental ao planejamento tributário deve ser tutelado na maior medida possível, logo, o Estado brasileiro tem o dever de viabilizar a celebração de compromissos individuais de planejamento tributário.*

57. Uma vez desenvolvidas essas conclusões, a tese buscou rejeitar o atual modelo de consultas fiscais como mecanismo para a efetivação do acordo de planejamento tributário. Para tanto, foram apresentadas sete razões principais para justificar a insuficiência desse atual modelo: (i) um descompasso entre fisco e contribuinte quanto à significação da proteção da confiança em matéria de planejamento tributário; (ii) a interpretação dada aos artigos 100, parágrafo único, 146 e 178 do CTN; (iii) a proteção limitada da confiança do contribuinte contra o efeito surpresa na atuação estatal, tendo em vista o risco de que uma eventual mudança de entendimento por parte do fisco tenha *efeitos imediatos*; (iv) a tutela insuficiente do direito ao planejamento tributário, em um contexto em que o planejamento tributário é tido aprioristicamente como ineficaz, ou, até mesmo, criminoso; (v) a ausência de mecanismo por meio do qual seja possível realizar um diálogo efetivo entre fisco e contribuinte, no qual as partes estejam *acessíveis para diálogo presencial* e as suas manifestações e respostas sejam realizadas com *celeridade*; (vi) é comum as autoridades fiscais declararem a ineficácia da consulta apresentada sob o argumento de elas não prestam assessoria jurídica; e (vii) o tempo despendido para que o fisco responda às consultas formuladas.

58. Diante desse cenário, a tese concluiu que a proteção da confiança do contribuinte, como meio de efetivação do direito ao planejamento tributário, deve ser promovida mediante a institucionalização de um acordo de planejamento tributário. Esse acordo consubstanciaria a adoção, no Brasil, de um regime de informação voluntária, incentivada e compromissada de planejamentos tributários.

59. Para identificar a natureza desse acordo, o trabalho adotou como ponto de partida a análise comparativa com os regimes de “*advance tax ruling*” a partir dos estudos de Carlo Romano sobre o tema, mas encontrou no conceito de “*acordo de fixação*”, na concepção dada por Victor Polizelli, a sua melhor base teórica, como “ato administrativo participativo”. Com isso, conclui-se que o *acordo de planejamento tributário* teria natureza de (i) *ato administrativo, em sua forma*, enquanto “manifestação unilateral de vontade” por parte do fisco na propositura do acordo, e (ii) *acordo de fixação, em seu conteúdo*, enquanto convergência de “*manifestações de vontade*” quando o contribuinte implementa o planejamento tributário nos termos alinhados com as autoridades fiscais.

60. A participação do contribuinte na formação desse acordo se mostra relevante como meio de efetivação de direitos fundamentais, a partir de uma visão segundo a qual o contribuinte não seria visto como mero aderente ou obediente às determinações do Estado, mas como cliente, consumidor ou protagonista na relação com o fisco. Esse tipo de relacionamento – que se aproxima do conceito de “*enhanced relationship*”, acima mencionado – mostra-se como o mais apto e mais eficiente para promoção da conformidade fiscal em matéria de planejamento tributário, na medida em que balanceia incentivos e penalidades como forma de influenciar o comportamento do contribuinte (ao invés de se pautar *apenas* pela abordagem fundada em punição, pressão e conflito).

61. A fundamentação do acordo de planejamento tributário perpassa a avaliação dos diferentes tipos de proteção da confiança adotados pelo CTN, em seus artigos 100, 146 e 178, que se intensifica gradualmente conforme (i) o grau de especificação da norma aplicável e (ii) os ônus incorridos pelo contribuinte na situação concreta. Tratando-se de norma individual, o acordo de planejamento proporcionaria, a princípio, o nível de proteção da confiança dado pelo art. 146 do CTN, a partir da interpretação de que as atividades realizadas

pelo contribuinte para fins da celebração do acordo têm potencial para serem qualificadas como lançamento tributário, como previsto no art. 147 do CTN.

62. Esse nível de proteção de confiança, todavia, é insuficiente, pois permite que a decisão que reforme os termos do acordo tenha efeitos imediatos. Diante disso, a tese buscou fazer um esforço teórico, com base na ideia de que o direito ao planejamento tributário é um direito fundamental e, como tal, deve ser protegido na maneira mais ampla possível, para encontrar a sua maior proteção no art. 178 do CTN. Reconhece-se que o acordo de planejamento tributário não trata de isenção, uma vez que não há exclusão de crédito tributário, e sim de mera fixação de qualificação jurídica de atos futuros. Entretanto, a nosso ver, o art. 178 do CTN é uma expressão ilustrativa da proteção da confiança, e, desse modo, pode tutelar outras situações de alteração do contexto de desoneração, desde que atendidos os seus pressupostos. Nesse sentido, cabe reconhecer, no art. 178 do CTN, a máxima proteção da confiança do contribuinte, na hipótese excepcional em que são realizados atos e negócios jurídicos confiando na estabilidade dos efeitos fiscais predefinidos pelo fisco – em norma individual – para um prazo determinado. Assim, essa interpretação permite a proteção do acordo de planejamento tributário para o passado e para o futuro (no período de vinculação do acordo), obstando a cobrança de tributo, multa e juros no caso de mudança de entendimento ou erro quanto à interpretação jurídica fixada no acordo, por força do art. 178 do CTN. Assim, afastam-se os efeitos imediatos da eventual alteração do cenário jurídico predefinido pelo fisco.

63. A imutabilidade dessa interpretação jurídica ainda tem como argumentos de reforço (i) a vedação à autoincriminação (art. 5º, inciso LXIII, da Constituição Federal), na medida em que a alteração na qualificação jurídica dos atos e fatos confessados pelo contribuinte pode implicar a sua posterior autoincriminação, e (ii) o art. 24 da LINDB, como expressão exemplificativa da proteção da confiança do contribuinte que confiou nas orientações jurídicas do Estado. Considerando que os artigos 146 e 178 já protegeriam o contribuinte de maneira mais específica e efetiva (com base na interpretação acima), a aplicação do art. 24 da LINDB ao acordo de planejamento tributário seria desnecessária. Tratar-se-ia de mero argumento de reforço.

65. A eficácia do acordo de planejamento tributário, a nosso ver, não depende apenas da garantia da irreversibilidade dos seus termos pelo respectivo prazo de vinculação. Adicionalmente, faz-se necessário endereçar as demais insuficiências (do modelo de consultas fiscais) apontadas no item 57 destas conclusões, por meio das seguintes medidas: (i) a adoção de medidas e normas complementares que visem ao alinhamento entre fisco e contribuinte quanto à significação da proteção da confiança em matéria de planejamento tributário, vale dizer, a máxima proteção possível enquanto direito fundamental, de modo que o fisco se torne um “prestador” de serviços pertinentes à efetivação desse direito; (ii) a adoção da interpretação dada ao 178 do CTN (como exposto no item 62 acima), no sentido de afastar o risco de que uma eventual mudança de entendimento por parte do fisco tenha *efeitos imediatos*; (iii) a criação de mecanismos por meio dos quais seja possível realizar um diálogo efetivo entre fisco e contribuinte, no qual as partes estejam *acessíveis para diálogo presencial* e as suas manifestações e respostas sejam realizadas com *celeridade*; (iv) a reforma das normas complementares (atualmente, o inciso XIV do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1396/2013) que dão suporte para o argumento de que as autoridades fiscais não prestam assessoria jurídica, que tem sido utilizado com base normativa para declarar a ineficácia de muitas consultas fiscais; (v) a definição de um prazo para que o acordo seja celebrado a partir da apresentação do pedido pelo contribuinte (exigindo-se uma argumentação suficiente e robusta por parte do fisco em caso de descumprimento do prazo); e, talvez, o mais importante, (vi) o reforço na tutela do direito ao planejamento tributário, conforme as conclusões do próximo item.

66. Nesse sentido, uma vez que a tese concluiu pela necessidade da existência de uma norma geral antielusão no Brasil, como condição para implementação de um regime de informação de planejamento tributário, o trabalho dedicou-se a re(construir) um conceito antielusivo brasileiro. Apesar desse tema não ser objeto central da pesquisa, ele mostrou-se importante por se tratar de um suporte jurídico indispensável para o desenvolvimento do acordo de planejamento tributário ora proposto. A nosso ver, esse conceito deve levar em considerações *três diretrizes principais*. Em primeiro lugar, em decorrência da conclusão indicada no item 42 acima (no sentido de que o direito ao planejamento tributário é um direito fundamental), o conceito antielusivo brasileiro deve (re)afirmar que a motivação extrafiscal é um critério inaplicável para definir os limites da elusão no Brasil. Nesse sentido, a tese verificou que o critério estadunidense do “*business purpose*”, que influencia a

exigência de motivação extrafiscal no Brasil, tem sido considerado um parâmetro insuficiente para delimitar a regularidade de planejamentos tributários (i) pela doutrina nacional, (ii) pela doutrina estrangeira, (iii) pela jurisprudência dos Estados Unidos e, até mesmo, (iv) pela própria legislação daquele país. Em segundo lugar, a tese propõe a adoção do conceito de causa como critério jurídico – já conhecido na cultura jurídica nacional – suficiente para promover a referida delimitação, desde que afastado o critério da necessidade (objeto do princípio da proporcionalidade) na parte que permite o emprego dos parâmetros da usualidade ou normalidade. Isso porque esses parâmetros (i) podem dar ensejo à aplicação da analogia para cobrança de tributos, que é vedada pelo art. 108, I, do CTN, assim como (ii) majoram o risco de restrição excessiva ao direito à economia fiscal. Por fim, em terceiro lugar, a tese sugere que a conceituação do parâmetro antielusivo nacional deve estar acompanhada da reafirmação de que as práticas elusivas não são criminosas. Essa sugestão se justifica tendo em vista o cenário de costumeira alegação, pela Administração Tributária, de que as práticas não evasivas poderiam ser tidas como criminosas. Essa medida se mostra essencial, a nosso ver, para que o regime de informação voluntária seja atrativo o suficiente para promover a transparência fiscal por parte do contribuinte em matéria de planejamento tributário.

65. Após a estruturação dos principais alicerces do regime de informação voluntária (e do respectivo acordo de planejamento tributário) conforme o contexto brasileiro, o trabalho analisou os seus desafios, os quais são resumidos abaixo:

(i) ao tratar (por analogia) dos desafios de um “*advance tax rulings*”,

a) concluiu-se que o Brasil tem particularidades que tornam questionável a pertinência no contexto brasileiro das críticas comumente feitas aos “*rulings*”, uma vez que, de modo geral, o governo brasileiro não tem adotado medidas tributárias baseadas na falta de transparência como forma de competir para atração de investimentos. Por outro lado, a OCDE reconhece que “*rulings*” são regimes adequados e até “necessários” para promoção de segurança jurídica para o contribuinte;

b) coube fazer um contraponto à tendência da política fiscal internacional de críticas aos “*advance tax rulings*”, para concluir que os atributos que tornam um país pouco atrativo do ponto de vista fiscal – aqui chamado de avesso do “*harmful tax competition*” – também devem ser criticados. As críticas à falta de publicidade, à possível violação da legalidade tributária e ao eventual tratamento não isonômico em meio aos “*rulings*” não são suficientes para afastar os seus atributos positivos na proteção da confiança do contribuinte;

c) sustentou-se que a rejeição política das medidas que aprimoram o ambiente para realização de planejamento tributário não é suficiente para limitação de direitos, sobretudo tratando-se de direitos fundamentais;

(ii) o exame da eventual violação da isonomia deve ser efetuado, a nosso ver, considerando o montante de contribuintes que efetivam planejamentos tributários no contexto brasileiro. Essa consideração se mostra relevante, porque aproximadamente 1% (um por cento) das empresas brasileiras não são micro ou pequenas empresas. Esse recorte é oportuno porque a violação à isonomia somente seria factível no cenário em que, estando em situação similar, os contribuintes são tratados de maneira diferente. Essa perspectiva é cabível para fazer frente a uma alegação comum (no âmbito dos estudos dos regimes de “*rulings*”) – inclusive que justificou a OCDE abandonar o uso da expressão “*enhanced relationship*” – no sentido de que a criação de meios de relacionamento incentivado seria uma forma de privilegiar grandes contribuintes, em detrimento dos contribuintes de pequeno porte. Contribuintes de pequeno e grande porte devem ter, igualmente, acesso às orientações do fisco. No entanto, o art. 178 do CTN indica um critério de *discrímen* legítimo com base na existência de ônus por parte do contribuinte. Acolhendo-se a nossa interpretação sobre a escalação gradativa de proteção da confiança nos artigos 100, 146 e 178 do CTN, conclui-se que a máxima proteção da confiança se caracteriza quando o contribuinte se onerou com base na orientação individual do fisco. Nesse sentido, a onerosidade do contribuinte é um critério legítimo para diferenciação objetiva dos contribuintes que devem ter acesso a um regime de maior proteção da confiança. Estando os contribuintes em situações de fato diferentes, não há violação à isonomia;

(iii) os obstáculos teóricos e práticos da transação fiscal não se mostram pertinentes ao acordo de planejamento tributário, porque, havendo mera predefinição de efeitos futuros de atos e negócios jurídicos, não há crédito tributário a ser transacionado. A predefinição dos efeitos fiscais futuros de atos e negócios jurídicos expressa justamente a inocorrência de fatos geradores de tributos. Antecipar a qualificação jurídica de eventos que viriam a ser fiscalizados no futuro não significa transacionar. Diante disso, o acordo de planejamento tributário constitui-se como medida que pode ter maior facilidade de implementação em comparação com o regime de transação fiscal, uma vez que, não havendo crédito tributário, não há necessidade do exame dos seus impactos orçamentários;

(iv) da mesma maneira, o acordo de planejamento não implica violação ao princípio da indisponibilidade do interesse público, pois não existe crédito tributário a ser disponibilizado. Ou seja, a aplicação do princípio da indisponibilidade de interesse público nessa seara tem o mesmo nível de empregabilidade do que na hipótese em que uma fiscalização ordinária é mal realizada pelas autoridades fiscais. O prejuízo para o Erário em decorrência do erro na adoção de uma interpretação jurídica equivocada (mais favorável ao contribuinte) é o mesmo, seja antes ou depois da ocorrência do fato gerador, conforme o art. 146 do CTN;

(v) caso o contribuinte não celebre acordo de planejamento, ele não deve ser penalizado pelo fisco direta ou indiretamente. A nosso ver, a maior efetividade do regime de informação de planejamento está atrelada à maior eficácia dos incentivos voltados à proteção da segurança jurídica do contribuinte que revela o seu plano de negócios. Isso porque a maior proteção da confiança pode se tornar um meio (voluntário) para maximizar diferenciais competitivos, ao aumentar a confiabilidade nas estimativas financeiras dos negócios dos contribuintes. A compreensão pelo fisco das premissas empresariais do contribuinte (“*commercial awareness*”) é elemento essencial para a construção de um regime de informação de planejamento tributário que se mostre efetivamente colaborativo e promotor de transparência fiscal, principalmente em um país, como o Brasil, em que a violação do direito ao planejamento tributário é costumeira.

Dessa maneira, esperamos ter contribuído para o estudo (i) do regime de informação obrigatória de planejamento tributário no contexto da Ação 12 do BEPS, (ii) dos fundamentos para justificar a incompatibilidade das recomendações constantes dessa Ação com o ordenamento jurídico brasileiro, e (iii) das bases teóricas pertinentes ao reconhecimento do direito do contribuinte ao acordo de planejamento tributário, como cerne de um regime de informação voluntária de planejamento tributário no Brasil.

BIBLIOGRAFIA

AARON, Henry J.; GALPER, Harvey. *Assessing Tax Reform*. Washington (DC): The Brookings Institution, 1985.

ALARIE, Benjamin; DATT, Kalmen; SAWYER, Adrian; WEEKS, Greg. “Advance Tax Rulings in Perspective: A Theoretical and Comparative Analysis”. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, v. 20, dezembro de 2014, pp. 362-389.

ALEXY, Robert. “My Philosophy of Law: The Institutionalization of Reason”. In: WINTGENS, Luc. (coord.) *The Law in Philosophical Perspective: My Philosophy of Law*. Dordrecht: Kluwer, 1999. pp. 23-45.

_____. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª Edição. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.

ALM, James. “Um Sistema Tributário Transparente Desencorajaria o ‘Planejamento Tributário Agressivo’?” / “Would a Transparent Tax System Discourage ‘Aggressive Tax Planning’?” In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coords.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, pp. 275-308.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. “International Tax Cooperation, Taxpayers' Rights and Bank Secrecy: Brazilian Difficulties to Fit Global Standards”. *Law and Business Review of the America*, v. 21, n. 3, artigo 2, 2015. pp. 217-240. Disponível em: <label at: <https://scholar.smu.edu/lbra/vol21/iss3/2>>. Acesso em 01 dez. 2018.

_____. “Compliance Cooperativo: Um Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes”. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 2. São Paulo: IBDT, 2017. pp. 58-82

ALMEIDA, Rafael Dias. *Um sistema de Rulings para Portugal? Estado atual e propostas para o futuro*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor João Félix Pinto Nogueira. Universidade Católica Portuguesa. Lisboa, 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/21761>>. Acesso em 16 nov. 2018.

AMANDINE, Scherrer; THIRION, Elodie. *Member States capabilities in fighting tax crimes – Ireland*, outubro de 2017. Parlamento Europeu. Directorate-General for Parliamentary Research Services Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/cmsdata/124705/Ireland%20fiche.pdf>>. Acesso em 17 nov. 2018.

AMARO, Luciano. “Revogação de isenções e anterioridade”. In: MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva; TAVOLARO, Agostinho Toffoli (coord.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988. pp. 489-499.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

ANDERSSON, Edward. “General Report”. In: *Cahiers de Droit Fiscal International. Advance rulings by the tax authorities at the request of a taxpayer*. v. 50b, London Congress of 1965. Amsterdam: IFA Cahiers IFA, 1965 (publicado em 1970), pp. 7-26.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

_____. “A impossibilidade de a Receita Federal aplicar a multa qualificada federal de 150%”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 37. São Paulo: IBDT, 2017, pp. 283-307.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANSARI, Sas. “Answering Canadian Tax Questions: An Introduction to Tax Law Research”. *Osgoode Legal Studies Research Paper Series*, v. 128. 2015. Disponível em: <<http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/olsrps/128>> . Acesso em 09. nov.2018.

ANTUNES, Francisco Vaz Antunes. *A Evasão Fiscal e o Crime de Fraude Fiscal no Sistema Legal Português*. Porto: Verbojuridico.net, julho de 2005. Disponível em: <http://www.verbojuridico.net/doutrina/penal/evasao_fraudefiscal.html>. Acesso em 16 nov. 2018.

AMERICANO, Jorge. *Do abuso de direito no exercício da demanda*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1932.

ATALIBA, Geraldo. *Apostamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

AULT, Hugh J. “Tax Competition: What (If Anything) To Do About It”. In: KIRCHHOFF, Paul et. al. (Orgs.). *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*. v. 26. Londres: Kluwer, 2002. pp. 1-8.

AUXIER, Richard C. “Reagan’s Recession”. *Pew Research Center*, 2010. Disponível: <<http://www.pewresearch.org/2010/12/14/reagans-recession/>> . Acesso em 20 out. 2018.

AVELINO, Carlos Alberto Rosa. *Meios alternativos de combate à evasão fiscal: uma perspectiva sticks and carrots*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha. Lisboa, 2016. Disponível em: <http://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/26179/1/ulfd132669_tese.pdf>. Acesso em 16 nov. 2018.

ÁVILA, Humberto. “Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”, *Revista Trimestral de Direito Público*, v. 24. São Paulo, 1998, pp. 159-180.

_____. “A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 215. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 151-179.

_____. “Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária”. In: GRUPPENMACHER, Betina. (Org.). *Direito Tributário e o Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 61-79.

_____. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional nº 51, de 14.02.2006*. 2ª Edição. São Paulo, 2006.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. “‘Neoconstitucionalismo’: entre ‘ciência do direito’ e ‘direito da ciência’”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, v. 17, janeiro/fevereiro/março de 2009. (REDE). Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público. pp. 1-19 (8). Disponível em: <<https://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/viewFile/836/595>>. Acesso em 02 jan. 2019.

_____. “Proporcionalidade e Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 25. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 83-103.

_____. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Teoria dos princípios*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

_____. “Muito mais do que uma simples declaração”. *Revista Conselhos*, v. 6, 2015, pp. 86-87.

AVI-YONAH, Reuven S. "The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification". *Texas Law Review*, v. 74., n. 6, 1996. pp. 1301-1359.

_____. "Globalization tax competition and the fiscal crisis of the welfare state". *Harvard Law Review*. v. 113, n.7, 2000, pp. 1573-1676.

_____. "Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime". *Bulletin of International Taxation*, v. 61, n. 4, abril de 2007, pp. 130-138.

_____. "International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime". *Cambridge Tax Law Series*. Nova Iorque: Cambridge University, 2007, Capítulo 10.

_____. "Os três objetivos da tributação". Tradução de Luís Flávio Neto. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 22, São Paulo: Dialética, 2008. pp.7-29.

_____. PANAYI, Christiana HJI. "Rethinking Treaty Shopping: Lessons for the European Union". *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics* Amsterdam: IBFD, 2010. pp. 21-50.

_____; SARTORI, Nicola; e MARIAN, Omri. "Tax Avoidance". In: AVI-YONAH, Reuven; SARTORI, Nicola; e MARIAN, Omri. *Global Perspectives on Income Taxation Law*. University Press Scholarship Online: 2011, pp. 101-111.

_____. "Who Invented the Single Tax Principle? An Essay on the History of U.S. Treaty Policy". *New York Law School Review*, v. 59, n. 2, 2015. pp. 305-315.

_____.; XU, Haiyan. "Evaluating BEPS". *University of Michigan Public Law Research Paper* No. 493, janeiro de 2016. Versão online. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2716125>> . Acesso em 08 ago. 2018.

_____.; XU, Haiyan. "Evaluating BEPS". In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (coord.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Series on International Taxation. v. 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017, pp. 97-124.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. *Negócio jurídico: existência, validade e eficácia*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2002.

AZEVEDO, Patrícia Anjos. *O princípio da transparência e a troca de informações entre Administrações Fiscais*. Tese de Mestrado sob a orientação da Professora Glória Teixeira.

Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Portugal, 2010. Disponível em: <<https://www.cije.up.pt/download-file/878>>. Acesso em 10 out. 2016.

BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. “General Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *The practical protection of taxpayers’ fundamental rights*. Basel IFA Congress. v. 100b. Rotterdam: IFA Cahiers, 2013, pp. 17-99.

_____. “Is There a Cure for BEPS?” *Editorial da British Tax Review*, v. 5, n.s 605 e 606, 2013. Disponível em: <<http://www.fieldtax.com/wp-content/uploads/2015/04/BTR-2013-5-605-606-Is-there-a-cure-for-BEPS.pdf>>. Acesso em 10 set. 2018.

_____. “The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes”. *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen an Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 85-90.

BAL, Aleksandra. “Tax Ruling: Uncertain Certainty – Chapter 8”. In: COTRUT, Madalina; MUNYANDI, Kennedy. *Tax Incentives in the BEPS Era*. Amsterdam: IBFD, 2018. Versão online.

_____. “(Mis)guided by the Value Creation Principle – Can New Concepts Solve Old Problems?” *Bulletiin of International Taxation*, v. 72, n. 11. Amsterdam: IBFD, outubro de 2018. Versão online.

BALCO, Tomas. “ATAD 2: Anti-Tax Avoidance Directive”. *European Taxation*, v. 54, n. 4, Journals IBFD, 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Versão atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALHAROVÁ, Mirka. *Cooperative Compliance models in the Netherlands and Australia: truly based on the principles of legal certainty and equality?*. Dissertação sob a orientação da Professora Doutora Irma J. Mosquera Valderrama. Universidade de Hague, Holanda, 2016.

BANKMAN, Joseph. “The Tax Shelter Problem”. *National Tax Journal*, v. 57, n. 4, dezembro de 2004, pp. 925-936. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/41790267>>. Acesso em 25 set. 2018.

BARAK, Aharon. *Proportionality: Constitutional Rights and Their Limitations*. Traduzido do hebreu para o inglês por Doron Kalir. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2012.

BÄRC, Sven-Eric. *Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived Therefrom in an International and Cross-border*. Mannheim: Springer, 2012.

BARREIRINHAS, Robison Sakiyama. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo, Editora Método, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. *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, pp. 989-1028.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e o controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. 2. ed., Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

BARROSO, Luís Roberto, “Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no direito constitucional”. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciências Política*. v. 23. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, abril/junho de 1998, pp. 65-78.

_____. “Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 240, abril/junho de 2005. pp. 1-42. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v240.2005.43618>> . Acesso em 09 dez. 2018.

_____. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. “A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômicos-constitucionais”. *Argumentum - Revista de Direita da Universidade de Marília*. v. 6. Marília: Unimar, 2006. pp. 121-138.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

_____. *Transações Administrativas*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BATRANCEA, Larissa-Margareta; NICHITA, Ramona-Anca; BATRANCEA, Ioan. “Understanding the determinants of tax compliance behavior as a prerequisite for increasing public levies”. *The USV Annals Economics and Public Administration*, v. 12, n. 1 (5), 2012. Disponível em: <<http://seap.usv.ro/annals/ojs/index.php/annals/article/viewFile/473/466>>. Acesso em 19 jun. 2017.

BECHO, Renato Lopes. “Considerações sobre a obrigação tributária principal e acessória”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 230. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 149-158.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

BIFANO, Elidie Palma; FAJERSTAJN, Bruno. “A divulgação de negócios com reflexos tributários benéficos aos contribuintes”. *Revista Brasileira de Direito Tributário*. São Paulo: Magister, julho/agosto, de 2015, v. 51. pp. 5-25.

BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo – Direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BIZIOLI, Gianluigi. “Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts”. Capítulo V. In: LANG, Michael et al (coord.). *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences*. Amsterdam: IBFD, 2009. Section 1.

BLANCHARD, Olivier. “Adjustment within the euro. The difficult case of Portugal”. *International Monetary Fund*, novembro de 2006. Disponível em: <<https://economics.mit.edu/files/740>>. Acesso em 17 nov. 2018.

BLUM, Daniel K. “Treaty shopping and prevention in a post-BEPS world: Part I”. *International Tax Report*. Setembro de 2017. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreport.com/investment-and-indirect-taxes/treaty-shopping-and-prevention-in-a-post-beps-world-part-i-126400.htm>> . Acesso em 05 jun. 2018.

BLY, Donald R. “Special Report: Chapter 61 revisited - the latest round of proposed and temporary tax shelter regulation”. *Tax Times. American Bar Association*, 2003. Disponível em: <https://www.americanbar.org/content/dam/aba/publishing/aba_tax_times/03win/sprp.pdf>. Acesso em 05 nov. 2018.

BOAS, Marcos de Aguiar Villas. *In dubio pro contribuinte*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Paulo Roberto Lyrio Pimenta. Universidade Federal da Bahia. Bahia, 2009.

BONITO, Rafael Frattari; FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. “Treaty shopping: planejamento tributário no plano internacional ou forma de abuso de direito”. *Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, v.1, n.23, 2013. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/viewFile/2204/4742>>. Acesso em 01 mai. 2018.

BRAUN, Adam M. “Open Reserve-ations: United States v. Textron Inc. and Its Application to International Tax Accounting”. *Notre Dame Law Review*, v. 86, n. 823, 2013. Disponível em: <<http://scholarship.law.nd.edu/ndlr/vol86/iss2/8>>. Acesso em 29 set. 2018.

BRAUNER, Yariv. “An International Tax Regime in Crystalization”. *Tax Law Review*, v. 56, 2003. pp. 259-328.

_____. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2, Gainesville: Universidade da Florida, 2014. pp. 55-115. Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>>. Acesso em 21 dez. 2017.

_____. “Treaties in the Aftermath of BEPS”. *Brooklyn Journal of International Law*. v. 41, 2016. pp. 973-1041.

_____. “Chapter 29: “United States”. In: DOURADO, Ana Paula (editor). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016, v. 15. Amsterdam: IBFD, 2017. pp. 779-801.

BLANK, Joshua D. “Overcoming Overdisclosure: Toward Tax Shelter Detection”. *UCLA Law Review*, v. 56, n.27, 2009. pp. 1629-1690. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1285342>>. Acesso em 05 nov. 2018.

_____. “The Timing of Tax Transparency”. *Southern California Law Review*, v. 90, 2017, pp. 449-528

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

BOER, Reinout; NOUWEN, Martijn. “The European Union’s Struggle with Mismatches and Aggressive Tax Planning”. *Report of the Amsterdam Centre of Tax Law*. Amsterdam: Elevant International Publishing, 2013.

BOREK, T. Christopher; FRATTARELLI, Angelo; HART, Oliver. "Tax Shelters or Efficient Tax Planning? A Theory of the Firm Perspective on the Economic Substance Doctrine". *The Journal of Law and Economics*, v.57, n. 4, novembro de 2014. University of Chicago. pp. 975-1000.

BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário*. v. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

_____. "Sobre a Preclusão da Faculdade de Rever Resposta Pró-Contribuinte em Consulta Fiscal e Descabimento de Recurso pela Administração Fiscal". *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 54, São Paulo: Dialética, julho de 2008, pp. 76-91

_____. *Obrigações tributárias (uma introdução metodológica)*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

BOYLE, Mark, "Cross-Border Tax Arbitrage — Policy Choices and Political Motivations". *British Tax Review*, n. 5, 2005. pp. 527-543.

BOZZA, Fábio Piovesan. *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2015.

BRAITHWAITE, Valeria. "New Approach to Tax Compliance". In: BRAITHWAITE, Valeria (edit.). *Tax Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*. Aldershot: Ashgate Publishing, 2003. pp. 1-10.

BROCKMANN, Hilke; GENSCHEL, Philipp, SEELKOPF, Laura. "Happy taxation increasing tax compliance through positive rewards?" *Journal of Public Policy*, v.36, n. 3, Cambridge University Press, 2016. pp. 381-409.

BRODKA, Alicia; GARUFI, Sebastiano. "The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters". *European Taxation*, v.52, n.8. Journals IBFD, julho de 2012. Versão online.

BROKELIND, Cécile. "Chapter 7: The Role of the EU in International Tax Policy and Human Rights Does the EU need a policy on taxation and human rights?". In: KOFLER, George; MADURO, Miguel Póiares; PISTONE, Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Online Books IBFD. IBFD, 2011. Versão online.

BROWN, Fred B. "An Equity-Based, Multilateral Approach for Sourcing Income Among Nations". *Florida Tax Review*, v. 11, n. 7, 2011. pp. 567-641.

BURCHNER, Anna; CAPE, Jeremy; HODKIN, Matthew. "United Kingdom". In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules*. Seoul IFA Congress. v. 103A. Rotterdam: IFA Cahiers, 2018. pp 805-828.

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

CÂMARA, Francisco de Sousa; FERNANDES, José Almeida. "Corporate Loss Utilization through Aggressive Tax Planning". *International Transfer Pricing Journal*, maio/junho de 2012. pp. 212-216.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos Fundamentais e Direito Privado*. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª Edição. Coimbra: Almedina, 2000.

CANTLEY, Beckett G. "The Tax Shelter Disclosure Act: The Next Battle In The Tax Shelter War". *Virginia Tax Review*, v. 22, n. 105, 2002. pp. 105-135.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

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*, v. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016. pp. 206-226.

CARVALHO, Célio Benevides de (Coord.) *Novo processo tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. "A relação jurídica e as impropriamente chamadas obrigações acessórias". *Revista de Direito Público*, n. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, julho/setembro de 1971. pp. 381-395.

_____. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 23^a Edição. São Paulo: Saraiva 2011.

CASTARDO, Hamilton Fernando; MURPHY, Celia Maria de Souza. *Processo administrativo de consulta tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

CHIESA, Clélio. “Fiscalização tributária – limites à instituição de deveres tributários e à imposição de sanções pelo não pagamento de tributo e não cumprimento de deveres instrumentais”. In: ROCHA, Valdir e Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributária*. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006, pp.39-61.

CICIN-SAIN, Nevia. “International - New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union – Another ‘Bite’ into the Rights of the Taxpayer?” *World Tax Journal*, v. 11, n. 1, janeiro de 2019.

CLARKE, Peter. “The Historical Development of the Irish Taxation System”. *Accounting, Finance & Governance Review*, v. 21, n. 1-2, 2014. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/315203132_The_Historical_Development_of_the_Irish_Taxation_System>. Acesso em 17 nov. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 10^a Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. “Considerações Acerca do Planejamento tributário no Brasil”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.) *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016. pp. 635-656.

COERTZEN, Jean-Pierre. *Exploring legal professional privilege for tax practitioners*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Marc Meiring. North-West University. África do Sul, outubro de 2017.

COHEN, Stephen B. *Federal Income Taxation: A Conceptual Approach*. University Casebook Series. Versão atualizada por Lilian Faulhaber. Westbury, Foundation Press, 2018.

COSTA, Alcides Jorge. “Normas gerais de direito tributário: visão dicotômica ou tricotômica”. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.) *Direito tributário contemporâneo – estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 11-26.

COSTA, Eva Dias. “A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal”. *Revista Electrónica de Direito* n. 3, setembro de 2015. Disponível em: <<https://www.cije.up.pt/download-file/1343>>. Acesso em 14 nov. 2018.

COSTA, Regina Helena. “Conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade administrativa”. *Revista de Direito Público*, v. 95, julho/setembro de 1990, pp. 125-138.

_____. *Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

COURINHA, Gustavo Lopes. “Chapter 25: Portugal”. In: LANG, Michael et al. (eds.). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. Online Books IBFD. IBFD, 2016. pp. 515-532.

_____. “Portugal”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules*. Seoul IFA Congress. v. 103A. Rotterdam: IFA Cahiers, 2018. pp. 625-637.

COUTINHO, Diogo R. “Linking Promises to Policies: Law and Development in an Unequal Brazil”. *The Law and Development Review*, v. 3, n. 2, 2010. Versão online.

CRIVELLI, Ernesto; MOOIJ, Ruud A.; KEEN, Michael Keen. “Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries”. *IMF Working Papers*, maio de 2015. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>>. Acesso em 10 set. 2018.

CROSS, Pamela; WONG, Stephanie. “Canada's New Tax Avoidance Transaction Reporting Regime”. *Tax Law Bulletin*, janeiro 2011. Borden Ladner Gervais. Disponível em: <http://blg.com/en/News-And-Publications/Documents/publication_1791.pdf>. Acesso em 10 nov. 2018.

CUNHA, Francisco; ROMÃO, Filipe. “New Analysis: Portuguese Disclosure Regime”. *Tax Analysts*, outubro 2007. Disponível em: <<https://www.uria.com/en/publicaciones/buscador-publicaciones.html?id=1778&pub=Publicacion>>. Acesso em 14 nov. 2018.

CUMMINGS JR., Jasper L. “Reorganization Business Purpose”. *Tax Analysts*, agosto de 2012, Disponível em: <<http://www.taxhistory.org/www/features.nsf/Articles/461B46DF420E912985257A6A00670417?OpenDocument>>. Acesso em 31 jan. 2019

_____. *The Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence*, 2ª Edição. Washington: American Bar Association, 2016, pp. 73-151.

DÁCOMO, Natália de Nardi. *Direito Tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professor Doutor José Artur Lima Gonçalves, Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. “Carf rejeita aplicação do artigo 24 da Lindb aos processos tributários”. *Portal Consultor Jurídico*, 06 de fevereiro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-fev-06/direto-carf-carf-rejeita-aplicacao-artigo-24-lindb-aos-processos-tributarios>>. Acesso em 06 fev. 2019.

DATT, Kalmen Hyman. “Paying a fair share of tax and aggressive tax planning — A tale of two myths”. *eJournal of Tax Research*. v. 12, n. 2, novembro de 2014, pp. 410-432 (426-427). Disponível em: <https://www.business.unsw.edu.au/research-site/publications-site/ejournaloftaxresearch-site/Documents/06_Datt_PayingFairShareOfTax.pdf>. Acesso em 10 out. 2018.

DAVID, René. *O direito inglês*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

DEBELVA, Filip; MOSQUERA, Irma. “Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions”. *Intertax*. v. 45, n. 5. Amsterdams: IBFD, pp. 362-381.

DE HARO, Adriana. “Chapter 10 - BEPS Action 12: The Lack of Certainty and the Infringement of Taxpayer's Rights”. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis (coords.). *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Online Books IBFD. Amsterdam: IBFD, 2018.

DE KOKER, Alwyn; WILLIAMS, Robert. *Silke on South Africa Income Tax: Being an Exposition of the Law, Practice and Incidence of Income Tax in South Africa*. LexisNexis, 2013.

DE LILLO, Francisco. “Chapter 16: The Impact of the EU Anti-Tax Avoidance Package on the Exercise of National Tax Sovereignty”. In: PISTONE, Pasquale, *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*. Online Books. Amsterdam: IBFD, 2018.

DELMANTO, Celso et al. *Código Penal comentado*. 9ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

DELLETT, Stephen. “Abusive Tax Shelters After the Tax Reform Act of 1984”. *Washington & Lee Law Review*, v. 42, n. 1, artigo 13, 1985, pp. 247-267. Disponível em: <<https://scholarlycommons.law.wlu.edu/wlulr/vol42/iss1/13>> . Acesso em 02 nov. .2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Fiscalização Tributária em um Estado Democrático de Direito”. *Seminário: Fiscalização Tributária. Contexto. Práticas e Tendências*. BID-UCP/PNAFE. Belo Horizonte: Ministério da Fazenda, outubro de 1999.

_____. “Notas de atualização”. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. “A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual”. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. pp. 261-277.

_____. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*, 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DESAI, Mihir Desai; DHARMAPAL, Dhammika. “CSR and Taxation: The missing Link”, *Leading Perspective*, Harvard Business School, 2006.

DEVEREUX, Michael P.; FREEDMAN, Judith; VELLA, John. “The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime”. *Review of DOTAS and the tax avoidance landscape*. Paper n. 2. Oxford University, dezembro de 2012, p. 25. Disponível em: <http://eureka.sbs.ox.ac.uk/4428/3/DOTAS_3_12_12.pdf>. Acesso em 10 nov. 2018.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. *Parcelamento Tributário e Direitos Fundamentais: Análise das Cláusulas de Confissão, de Desistência e de Renúncia*. Dissertação de Mestrado sobre a orientação do Professor Doutor Roberto Quiroga Mosqueira. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014

DIAS, Karem Jureidini; VENTURA, Gustavo. *Conclusões da Comissão de Direito Tributário da OAB – Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015*. Ordem dos Advogados do Brasil, 2015.

DIJK, Lisette van der Hel-van; POOLEN, Theo. “Netherlands/International - Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads”. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 12, novembro de 2013. Versão online, item 6.

DINIZ, Maria Helena. *Código Civil anotado*. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

DI PIETRO, Juliano. *A Fiscalização Tributária e o Dever de Colaboração: O Direito de Participação do Contribuinte*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professor Doutor Heleno Taveira Torres. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo, 2013.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Elisão e Evasão Fiscal*. 2ª Edição. São Paulo: José Buskatsky, 1977.

DOURADO, Ana Paula; DIAS, Augusto Silva. “Chapter 8 –Information Duties, Aggressive Tax Planning and *nemo tenetur se ipsum accusare* in light of Art. 6(1) of ECHR”. In: KOFLER, George; MADURO, Miguel Poiares; PISTONE, Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011. pp. 131-152.

_____. “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6”. *Intertax*, v. 43, n. 1. Alphen an Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 42-57.

_____. *Direito Fiscal: Lições*. Coimbra: Almedina, 2016.

_____. “Chapter 9: The Meaning of Aggressive Tax Planning and Avoidance in the European Union and the OECD: An Example of Legal Pluralism in International Tax Law”. In: ENGLISH, J. (editor). *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*. IBFD, 2016, Online Books IBFD. Seção 9.3.

_____. “Chapter 1: Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context”. In: DOURADO, Ana Paula (editor). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016. v. 15. Amsterdam: IBFD, 2017. pp. 3-22.

DOYLE, Geraldine; HUNT, Emer. “Chapter 17: Ireland”. In: LANG, Michael et al. (eds.). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. Online Books IBFD. IBFD, 2016. pp. 345-365.

DUFF, David G; BHATIA, Sanjana; ALARIE, Benjamim. “Symposium on Tax Avoidance After Canada Trustco and Mathew: Summary of Proceedings”. *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, v. 53, n. 4, 2005.

_____. “Tax Avoidance in the 21st Century”. *Australian Business Tax Reform in Retrospect and Prospect in Chris Evans & Rick*. Thomson: Sydney, 2009. pp. 407-501. Disponível em:

<https://commons.allard.ubc.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1096&context=fac_pubs>. Acesso em 23 set. 2018.

DUNNE, Donal. “It’s a privilege – legal privilege and why it’s important to you”. *EugeneFCollins*, abril de 2014. Disponível em: <http://www.efc.ie/images/uploads/Legal_Privilege.pdf>. Acesso em 18 nov. 2018.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002

EDEN, Sandra. Chapter 28: “United Kingdom”. In: DOURADO, Ana Paula (editor). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016. v. 15. Amsterdam: IBFD, 2017, pp. 737-773.

EISGRUBER, Christopher L. “Constitutional Self-Government and Judicial Review: A Reply to Five Critics”. *University of San Francisco Law Review*, v. 37, 2002. pp. 1-73. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=347284>>. Acesso em 10 dez. 2018.

ENDEN, Eelco van der; BRONZEWSKA, Katarzyna. “The concept of Cooperative Compliance”. *Bulletin for International Taxation*. v. 68, n.10. Amsterdam: IBFD, outubro de 2014, pp. 567-572.

EVANS, Chris (*et al*). “Small business and tax compliance costs: A cross-country study of managerial benefits and tax concessions”. *eJournal of Tax Research*, v. 12, n. 2. The University of New South Wales, 2014. pp. 453-482.

FALCÃO, Amílcar, *Introdução ao Direito Tributário*. Atualizado por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1990

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013.

FALEIRO, Kely. Magalhães. *Procedimento de consulta fiscal*. São Paulo: Noeses, 2005.

FALIK, William A. “Standards for Professionals Providing Tax Opinions in Tax Shelter Offerings: An Analysis of the Treasury’s Final Circular 230 Regulations and a Comparison to ABA Formal Opinion 346”. *The Tax Lawyer*, v. 37, n. 4, 1984, pp. 701-717. Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/20768963>>. Acesso em 02 nov. 2018.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução de desigualdades regionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

FAULHABER, Lilian. “The Trouble With Tax Competition: From Practice to Theory”. *Tax Law Review* n. 71, fevereiro de 2017, Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2912477>. Acesso em 09 ago. 2018.

FELD, Lars P.; FREY, Bruno S. “Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation”. *Law & Policy*, v. 29, n. 1, 2006.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. *Transação em Matéria Tributária*. Dissertação de mestrado sob a orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa. Pontifícia Universidade Católica. São Paulo, 2018.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “Sigilo de dados: direito à privacidade e os limites à função fiscalizadora do Estado”. *Revista da Faculdade de Direito*, Universidade de São Paulo, v. 88, 1993. pp. 439-459. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67231/69841>>. Acesso em 09 jan. 2019

_____. “Obrigação Tributária Acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado”. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) *Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 264-280.

FERREIRA FILHO. Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. Saraiva, 1990.

_____. Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª Edição. São Paulo, Saraiva, 1995.

FOLMANN, Melissa. *Interpretação constitucional principiológica e sigilo bancário*. Paraná: Juruá, 2003.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. “O Brasil face ao plano de Ação n. 12 do BEPS”. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Transparência e Economia Digital*. v.3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 39-56.

FOUQUET, Olivier. “Abus de droit: la sécurité juridique rédactionnelle – À propôs de la censure des articles 96 et 100 de la loi de finances pour 2014”. *Revue de droit fiscal*, n. 1-2, janeiro de 2014.

FREITAS, Vladimir Passos de. “Inclusão de dez artigos na Lindb traz importante inovação ao Direito brasileiro”. *Portal Consultor Jurídico*, abril de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-abr-29/segunda-leitura-mudancas-lindb-inovam-direito-brasileiro>>. Acesso em 23 jan. 2019.

GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomas-Ramon. *Curso de derecho administrativo*. Tomo I. Madrid: Civitas, 1998.

GARDNER, Leland. “An Elephant in the Room: Double Deductions and the Economic Substance Doctrine in Coltec Industries, Inc. v. United States”. *The Tax Lawyer*, v. 60, n. 2, janeiro de 2007. pp.519-532.

GERGEN, Mark P. “The Logic of Deterrence: Corporate Tax Shelters”. *Tax Law Review*, v. 55, 2002, pp. 255-286.

GERMANO, Livia de Carli. *Planejamento tributário e limites para a desconsideração dos negócios jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisas*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

GIVATI, Yehonatan. “Resolving Legal Uncertainty: The Unfulfilled Promise of Advance Tax Rulings”, *Virginia Tax Review*, n. 29, 2009. pp. 1-34 (6-8). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1433473>>. Acesso em 11 set. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro - estudo de casos”. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*. São Paulo: LEX, 2007, v., pp. 237-288.

GOHLKE, Maik. “Sind verbindliche Auskünfte des Finanzamts verbindlich?” *Rödl & Partner*, setembro de 2012. Disponível em: <<https://www.roedl.de/themen/mandantenbrief/2012-09/sind-verbindliche-auskuenfte-des-finanzamts-verbindlich>>. Acesso em 19 jan. 2019.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, Marcus Orione Correia. “Direitos Humanos e Direitos Sociais: interpretação evolutiva e segurança social”. *Revista do Departamento de Direito do Trabalho e da Seguridade Social*. v. 1, n. 1. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, janeiro/junho de 2006. pp. 117–135.

GOMES, Ana. “Fiscalidade agressiva e Fisco amável”. *Público*, abril de 2017. Disponível em: <<https://www.publico.pt/2017/04/30/economia/opiniao/fiscalidade-agressiva-e-fisco-amavel-1770472>> . Acesso em 14 nov. 2018.

GRAETZ, Michael J. “Taxing International Income - Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy”. *Faculty Scholarship Series*. Paper n. 1618, 2001, pp. 261-336. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/1618>. Acesso em 09 set. 2018.

GRAU, Eros Roberto. *Direito posto e o direito pressuposto*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRAVELLE, Jane. “Anti-tax-shelter and other revenue-raising tax proposals in the 108th Congress”. *CRS Report for Congress*. Washington: Senado, 2005, Library of Congress. Disponível em: <https://www.everycrsreport.com/files/20050207_RL32193_7729150310a3a925d736922d96fc51c528707bb7.pdf>. Acesso em 16 out. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. “Do lançamento”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. v. 12. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, pp. 141-171.

_____. “Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 181-204.

_____. *Planejamento Tributário*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”, *Revista da PGFN*, n. 1, ano I, janeiro/junho de 2011. Versão online. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/greco.pdf>>. Acesso em 30 set. 2018.

GRIBNAU, Hans. “Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation”. *Tilburg Law Review*, v. 20, outubro de 2015, pp. 191-212. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2676067>> . Acesso em 14 fev. 2019.

_____. “Horizontal monitoring: Some procedural tax law issues and their broader meaning”. In: RUSSO, Ronaldo (coord.). *Tax Assurance*. Deventer: Kluwer. 2015. pp. 183-215.

_____; JALLAI, Ave-Geidi; BAKER, A.J. “Good Tax Governance and Transparency: A Matter of Reputation or Ethical Motivation?” *Derivatives & Financial Instruments*, v. 18, n. 1. Journals IBFD, 2016.

_____; JALLAI, Ave-Geidi; BAKER, A.J. “Good Tax Governance and Transparency: A Matter of Reputation or Ethical Motivation?” *Tilburg Law School Research Paper*, n. 06/2016, maio de 2016. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2781205>>. Acesso em 12 out. 2018.

_____. “Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: reciprocity and fair play”. In: PEETER, Bruno; GRIBNAU, Hans; BADISCO, Jo (eds.). *Building Trust in Taxation*. Cambridge, Antwerp, Portland: Intersentia, 2017. pp. 17-49. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3093571>>. Acesso em 08 set. 2018.

_____. “The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility”. *Eleven International Publishing*, n. 1, 2017. pp. 12-28 (24). Disponível em: <https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR_2017_10_01_003>. Acesso em 12 out. 2018.

GUEDES, Gabriel Pinto. *O direito a não produzir prova contra si mesmo: aproximações entre os casos da Corte Interamericana de Direitos Humanos e do Supremo Tribunal Federal*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Nereu José Giacomolli. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2014.

GUEDES, Jefferson Carús. “Transigibilidade de interesses públicos: prevenção e abreviação de demandas da Fazenda Pública”. In: GUEDES, Jefferson Carús *et. al.* (coord.) *Advocacia do Estado: questões institucionais para a construção de um Estado de justiça*. Belo Horizonte: Fórum, 2009, pp. 244-272 (249-252).

GUIMARÃES, Andréa Bastos da S.; CARVALHO, Kátia C. Medeiros de; PAIXÃO, Luiz Andrés Ribeiro. “Micro, Pequenas e Médias Empresas: Conceitos e Estatísticas”. *Revista Radar*, v. 55, fevereiro de 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8274/1/Radar_n55_micro_pequenas.pdf>. Acesso em 12 jan. 2019.

HABER NETO, Michel. *Transparência fiscal e Sigilo Tributário*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professor Doutor Fernando Facury Scaff. Universidade de São Paulo, 2015.

HAIDAR, Raul. “Autuações equivocadas do Fisco estadual transformam contribuinte em inimigo”. *Portal Consultor Jurídico*, 21 de novembro de 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-nov-21/justica-tributaria-autuacoes-equivocadas-fisco-estadual-tornam-contribuinte-inimigo>>. Acesso em 16 jan. 2019.

HAMIDU, Aminu Ahmadu; HARON, Harashid Md; AMRAN, Azlan. “Corporate Social Responsibility: A Review on Definitions, Core Characteristics and Theoretical Perspectives”. *Mediterranean Journal of Social Sciences*. v. 6, n. 4, julho de 2015. pp. 83-95.

HAMMELGARN, Thomas, NICODÈME. “The 2008 Financial Crisis and Taxation Policy”. *European Commission Working Paper*, n. 20, 2010. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_20_en.pdf> Acesso em 01 out. 2017.

HANLON, Michelle; SLEMROD, Joel. “What Does Tax Aggressiveness Signal? Evidence from Stock Price Reactions to News About Tax Shelter Involvement”. *Journal of Public Economics*. v. 93, n. 1–2, fevereiro de 2009, pp. 126-141. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.975252>>. Acesso em 12 out. 2018.

HARITON, David P. “Response to Old Brine in New Bottle. *Tax Law Review*, v. 55, 2002, pp. 397-40.

HARTMAN, Benjamin R., “Coercing Cooperation from Offshore Financial Centers: Identity and Coincidence of International Obligations against Money Laundering and Harmful Tax Competition”. *Boston College International and Comparative Law Review*, v. 24, n. 2, 2001, pp. 253-290.

HARTUNG, Roland. “In or Out: How to Treat Foreign Taxes Under the Economic Substance Doctrine”. *Washington and Lee Law Review*, v. 75, n. 2, article 10, 2018. pp. 1172-1214 Disponível em: <<https://scholarlycommons.law.wlu.edu/wlulr/vol75/iss2/10>>. Acesso em 12.12.2018.

HASLEHNER, Werner; GARCÍA PRATS, Alfredo; HEYDT, Volker; KEMMEREN, Eric; KOFER, Georg; LANG, Michael; LÜDICKE, Jürgen; NOGUEIRA, João; PISTONE, Pasquale; RAVENTOS-CALVO, Stella; RAINGEARD DE LA BLÉTIÈRE, Emmanuel; RICHELLE, Isabelle; RUST, Alexander; SHIERS, Rupert; VALENTE, Piergiorgio. In: Cahiers de Droit Fiscal International. “General Anti-Avoidance Rules in EU Law (EU Report)”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules*. Seoul IFA Congress. v. 103A. Rotterdam: IFA Cahiers, 2018. pp. 55-85.

HECK, Luís Afonso. “O modelo das regras e o modelo dos princípios na colisão de direitos fundamentais”. *Direito e Democracia*, v. 1, n. 1. Canoas, janeiro/junho de 2000. pp. 113–122. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/2240-6842-1-pb.pdf>>. Acesso em 15 dez. 2018.

HELMINEN, Marjaana. “General Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *The notion of tax and the elimination of internacional double taxation or double non-taxation*. Madrid IFA Congress. v. 101b. Rotterdam: IFA Cahiers, 2016. pp.17-76.

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: Dr. Otto Schmidt. 2002.

HOFMANN, Eva; GANGL, Katharina; KIRCHLER, Erich; STARK, Jennifer. “Enhancing Tax Compliance through Coercive and Legitimate Trust in Tax Authorities”. *Law Policy*, v. 36, n. 3. University of Dever, 2014, pp. 290-313.

HOI, Chun Keung; WU, Qiang; ZHANG, Hao. “Is Corporate Social Responsibility (CSR) Associated with Tax Avoidance? Evidence from Irresponsible CSR Activities”. *Accounting Review*, v. 88, n. 6, nov. 2013. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2280558>>. Acesso em: 07 out. 2018.

HORVATH, Estevão. “Deveres instrumentais e seus limites”: In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.) *Interpretação e Estado de Direito. III Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2006, pp. 201-222.

HUCK, Hermes Marcelo. “Evasão e elisão no Direito Tributário Internacional”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. v. 2. São Paulo: Dialética, 1988, pp. 11-26.

HUWART, Jean-Yves; VERDIER, Loic. *Economic Globalisation: Origins and Consequences, OECD Insights*. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 127. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264111899-en>> Acesso em 03 nov. 2017.

ISENBERGH, Joseph. “Musings on Form and Substance in Taxation (reviewing Boris I. Bittker, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts* (1981))”. *University of Chicago Law Review*, v. 49, 1982. pp. 859-884.

JERMYN, Ronan Daly. “Obtaining legal advice from non-lawyers: Beware of the risks”. *Lexology*, janeiro de 2017. Disponível em: <<https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=50d57ae2-f32a-4106-aa82-a5281e01503c>>. Acesso em 18 nov. 2018.

JIMÉNEZ, Adolfo Martín. “Chapter 2: Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as na International Standard – BEPS and the ‘New Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance’”. In: DOURADO, Ana Paula (editor). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016. v. 15. Amsterdam: IBFD, 2017. pp. 25-61.

JOHANNESSEN, Niels. “Tax avoidance with cross-border hybrid instruments”. *Journal of Public Economics*, v. 112, abril de 2014. pp. 40-52.

JORDÃO, Telma Alice Ventura. *O direito fundamental ao planeamento fiscal e o combate à evasão fiscal*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professora Mónica Duque. Universidade Católica Portuguesa. 2016. Disponível em: <<https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/21457>>. Acesso em 16 nov. 2018.

JUÁREZ, Lydia G. Ogazón Juárez; HAMZAoui, Ridha. “Chapter 1: Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview”. In: COTRUT, M. et al. (eds.). *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. Online Books IBFD. Amsterdam: IBFD, 2015.

JUNQUEIRA, Helena Marques. *Transação Tributária*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professora Dra. Regina Helena Costa. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

KARAN, Dan M. “The Logic of Reciprocity: Trust, Collective Action, and Law”. *John M. Olin Center for Studies in Law, Economics, and Public Policy Working Papers*. Paper n. 281. Yale Law School Legal Scholarship Repository, 2012. pp. 367-385. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/lepp_papers/281>. Acesso em 08 set. 2018.

_____. “Signaling or Reciprocating? A Response to Eric Posner’s Law and Social Norms”. *University of Richmond Law Review*, v. 36, n. 2, artigo 3, 2002. Disponível em: <<https://scholarship.richmond.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=2464&context=lawreview>>. Acesso em 08 set. 2018.

KARKACHE, Sergio. *Princípio do Tratamento Favorecido: o Direito das Empresas de Pequeno Porte a uma Carga Tributária Menor*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Alvacir Alfredo Nicz. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2009.

KAWATRA, G.K., “Advance income tax rulings – developments across the globe”, *Intertax*, v, 20, n. 8/9, pp. 508-514.

KELLER, Florian. *Das Finanzamt als Partner des Steuerpflichtigen. Dargestellt am Beispiel der Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO*. Monique: Herbert Utz Verlag, 2016.

KENNEDY, Kathryn J. “The IRS's Recent Uncertain Tax Positions Initiative: A Tangle of Accounting”. *Tax and Privilege Issues*, v. 9, artigo 5, 2011. pp. 401-444. Disponível em: <<https://via.library.depaul.edu/bclj/vol9/iss3/5/>> Acesso em: 06 nov. 2018.

KIDDER, Robert; McEWEN, Craig. “Taxpaying Behavior in Social Context: A Tentative Typology of Tax Compliance and Noncompliance”. In: ROTH, Jeffery; SCHOLZ, John T. *Taxpayer Compliance*, v. 2. Pennsylvania University. 1989. pp. 47-75.

KOFLER, Georg; KOFLER, Herbert. “Internationale Steuerarbitrage”. In: BRÄHLER, Gernot; LÖSER, Christian (Coord.). *Deutsches und internationales Steuerrecht : Gegenwart und Zukunft : Festschrift für Christiana Djanani zum 60. Geburtstag*, 2008. pp. 381-404 (382-383).

KOMMER, Victor van; ALINK, Matthijs. *The Dutch Approach*. 3ª Edição. Amsterdam: IBFD, 2012. Online Books IBFD. Versão online.

KRIEGER, Aline Frimm. “O impacto do *tax shaming* nos planejamentos tributários internacionais”. In: ROCHA, Sérgio André; GODOI, Marciano Seabra (org.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2008. pp. 43-60 (45-46).

KROFT, Ed; TOAZE, Deborah. “The Canadian General Anti-Avoidance Rule - Statistics after 25 years”. *International Tax Review*, junho de 2004. Disponível em: <<http://www.internationaltaxreview.com/Article/3349467/The-Canadian-General-Anti-Avoidance-RuleStatistics-after-25-years.html>>. Acesso em 25 nov. 2018.

KUJATH, Jason T. “Client-Privilege in the Context of Tax Advice - Law 6738: Tax Administration and Litigation”. *Osgoode Hall Law School*. Toronto: York University, fevereiro de 2015. pp. 20-25. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2571092>>. Acesso em 09 nov. 2018.

LADEUR, Karl-Heinz. “A critique of balancing and the principle of proportionality in constitutional law – a case for ‘impersonal rights’?” *Transnational Legal Theory*, v. 7, n. 2, pp. 228-256.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da Metodologia Científica*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

LANE, Philip R. "The Irish crisis". In: BEBLAVY, Miroslav; COBHAM, David; ÓDOR, L'udovít. *The Euro Area and the Financial Crisis*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2011. pp. 59-80.

LANG, Joachim. "Justiça Fiscal e Globalização". *Revista Direito Tributário Atual*. v. 24. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 71-90.

LANG, Michael. "General Report". In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Double Non-Taxation*. Vienna IFA Congress. v. 89a. Rotterdam: IFA Cahiers, 2004. p. 73-119.

_____. "Aggressive Steuerplanung - eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission". *Steuer und Wirtschaft*. v. 23, n. 2. Wien: Linde, 2013, p. 68. Disponível: <https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/lang_swi_022013.pdf>. Acesso em 30 set. 2018.

LANGER, Marshall J; KLEINFELD, Denis A.; SMITH, Edward J. *Practical International Tax Planning*. 4ª Edição. v. 1. Nova Iorque: Practising Law Institute. 2000.

LANIS, Roman; RICHARDSON, Grant. "Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis". *Journal of Accounting and Public Policy*. V. 31, n.1, janeiro-fevereiro, 2012. pp. 86-108.

LARKING, Barry. "No Pain, No Gain: Overkill in the EU's Mandatory Disclosure Rules". *TaxNotes*, outubro de 2018.

LARSEN, Lotta Björklund. *Shaping taxpayers: values in action at the Swedish Tax Agency*. Nova Iorque: Berghahn, 2017.

LEÃO, Martha Toribio. *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professor Doutor Humberto Ávila. Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo, 2017.

_____. "A (Falta de) Norma Geral Antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o Dever Fundamental de Pagar Tributos e o Direito de Economizá-los". *Revista Direito Tributário Atual*, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018. pp. 550-571.

LEDERMAN, Leandra. "The Interplay Between Norms and Enforcement in Tax Compliance". *Articles by Maurer Faculty*, n. 490, Maurer School of Law, Indiana University, 2003. pp. 1453-1514. Disponível em:

<<https://www.repository.law.indiana.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1491&context=facpub>>. Acesso em 09 ago. 2018.

_____. “W(h)ither Economic Substance?” (2010). *Iowa Law Review*, n. 95. Iowa, 2010. pp. 389-444 (415-418) Disponível em: <<http://www.repository.law.indiana.edu/facpub/471>>. Acesso em 10 out. 2018.

LENN, Leslie E. “Sarbanes-Oxley Act 2002 (SOX) – 10 years latter”. *Journal of Legal Issues and Cases in Bussiness*. v. 2, 2013. pp. 1-4.

LESSARD, Stephen. “Playing the Economic Substance Trump Card: Black & Decker v. United States”. *The Tax Lawyer*. v. 58, n. 4, julho de 2005, pp. 925-939.

LEWIS, Stewart. “Reputation and Corporate Responsibility” *Journal of Communication Management*, v. 7, n. 4, 2003, pp. 356-366.

LI, Jinyan. *The Economic Substance Doctrine and GAAR: A Critical and Comparative Perspective*. GAAR Symposium. York University: novembro, 2005. p. 10. Disponível em: <https://www.law.utoronto.ca/documents/conferences/tax_li.pdf>. Acesso em 23 set. 2018.

LIMA, Rafael Scavone Bellem. *Otimização de princípios, separação de poderes e segurança jurídica: O conflito entre princípio e regra*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco, Universidade de São Paulo, 2012.

LITTLEWOOD, Michael. “Tax Competition: Harmful to Whom?” *Michigan Journal of International Law*, v. 26, 2004, pp. 411-487. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/mjil/vol26/iss1/15/>> . Acesso em 10 set. 2018.

LOPES, Roberto Salles. “O fisco e os contribuintes precisam discutir a relação”. *Portal Jota*, novembro de 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-fisco-e-os-contribuintes-precisam-discutir-a-relacao-16112017>>. Acesso em 25 jan. 2019.

MAAG, Elaine. “Federal and State Income Taxes and Their Role in the Social Safety Net”. *Research Report*. Washington: Urban Institute, julho de 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. “Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 24. São Paulo: Dialética, 1997. pp. 61-67.

_____. “A Norma antielisão e o princípio da legalidade – análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 105-116.

_____. “Fato gerador da obrigação acessória”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 96, São Paulo: Dialética, 2003. pp. 29-35.

_____. “Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória”. In: TÔRRES, Heleno Taveira. (coord.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária. Estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 294-310.

_____. “Confissão Irretratável de Dívida Tributária nos Pedidos de Parcelamento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 145. São Paulo: Dialética, outubro de 2007, pp. 47-53.

_____. “Transação e arbitragem no âmbito tributário”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Editora Fórum, 2008. pp. 111-135.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Crimes contra a ordem tributária*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Competência tributária: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo, 2013.

MACHADO, Rodrigo Brunelli. “Subjetivismo exacerbado: a terceira onda na interpretação do planejamento tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra *et al.* *CTN: 50 anos com Eficácia de Lei Complementar*. São Paulo: Conselho Superior de Direito da Fecomércio-SP, 2017. pp. 360-371.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2018.

MAJED, Leila. “Implementation in France of the disclosure of aggressive tax planning arrangements under Action 12 of BEPS”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 5, n. 43, 2015. Versão online.

MARÇAL, Justen. *Curso de Direito Administrativo*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARELLO, Enrico. *L'accertamento con adesione*. Torino: Giappichelli, 2000.

MARICATO, Andreia Fogaça. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009.

MARINA, Felipa Neto. *Contratos Fiscais: Regime e Natureza*. Dissertação de mestrado sob a orientação do Professor Doutor José João Abrantes. Universidade Nova de Lisboa. Lisboa, 2011. Disponível em: <https://run.unl.pt/bitstream/10362/6899/1/Mariano_2011.PDF>. Acesso em 16 nov. 2018.

MARINS, James. *Elisão tributária e sua regulação*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Direito Processual Tributário Brasileiro: (administrativo e judicial)*. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTÍNEZ LAGUNA, Félix Daniel. “Abuse and aggressive tax planning: between OECD and EU initiatives – the dividing line between intended and unintended double nontaxation”. *World Tax Journal*. v. 9, n. 2. Amsterdam: IBFD, abril de 2017. pp. 189-246.

MARTINS, Ana Catarina Dias. *Os Poderes de Investigação em matéria tributária – Em especial, a investigação da criminalidade tributária*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professora Doutora Flávia Novera Loureiro. Portugal, Universidade do Minho, 2016. Disponível em: <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44470>>. Acesso em 20 nov. 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Inconstitucionalidades da Lei Complementar nº 105/2011”. *Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem*, v. 4, n. 11. São Paulo: janeiro/março de 2001. pp. 31-38.

_____. “Obrigações acessórias no interesse da fiscalização e da livre concorrência entre empresas - Direito assegurado ao Fisco pelas Leis Suprema e Complementar – Parecer” *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 105. São Paulo: Dialética, junho de 2004. pp. 125-138. Disponível em <<http://www.gandramartins.adv.br/parecer/detalhe/id/PA00625>>. Acesso em: 03 jan. 2019.

_____. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. “Norma antielisão tributária e o princípio da legalidade à luz da segurança jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 119. São Paulo: Dialética, 2005, pp 120-135.

MASON, Ruth. "Federalism and the Taxing Power". *California Law Review*, v. 99, n. 4, artigo 2, agosto de 2011. pp. 976-1035. Disponível em: <<https://doi.org/10.15779/Z38N989>>. Acesso em 06 nov. 2018.

MATTOS, Francisco de Souza. "A consulta fiscal". *Revista dos Tribunais*, v. 205, novembro de 1952, pp. 33-37.

MAZANSKY, Ernest. "South Africa's New General Anti-Avoidance Rule – The Final GAAR". *Bulletin for International Taxation*, v. 61, n. 4, abril de 2007. pp. 159-167.

MCBARNET, Dorren. "When compliance is not the solution but the problem: from changes in law to changes in attitude". *Centre for Tax System Integrity*, working paper n. 18. The Australian National University, 2001. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/156615690.pdf>>. Acesso em 13 set. 2018.

MCGILL, Gary Anderson. *The CPA's Role in Income Tax Compliance: an empirical study of variability in recommending aggressive tax positions*. Texas Tech University, 1988. Disponível em: <<https://ttu-ir.tdl.org/ttu-ir/handle/2346/18571>>. Acesso: 29 set. 2018.

MCKINNON, John D. "U.S. Sets Tax Shelter Disclosure Requirements". *Wall Street Journal*, edição de 29 de fevereiro de 2000, p. A2.

MCLURE JR., Charles E. "Tax Policies for the XXIst Century". *Visions of the Tax Systems of the 21st Century*. International Fiscal Association. Hague: Kluwer Law International, 1997. pp. 9-52.

_____. "Globalization, tax rules and national sovereignty". *Bulletion for International Taxation*, v. 55, n. 8. Amsterdam: IBFD, agosto de 2001, pp. 328-341.

MCMAHON JR., Martin James, "Living with (and Dying by) the Codified Economic Substance Doctrine". *University of Florida Levin College of Law Research Paper* n. 2010-13, junho de 2010. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1623822>>. Acesso em 06 nov. 2018.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 39ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2013.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENEZES, Fernando Dias. “Contratos administrativos”. In: JABUR, Gilberto Haddad; PEREIRA JÚNIOR, Antonio Jorge. *Direito dos contratos II*. São Paulo: Quartier, 2008, pp. 193-216.

MENON, Najeeb. “How to Tax Small Businesses in the Informal Economy: A Comparative Analysis of Presumptive Income Tax Designs”. *Bulletin for International Taxation*. v. 64, n.5. Amsterdam: IBFD, fevereiro de 2010. pp. 290-303.

MICHEL, Niall. “Legal Professional Privilege – Ireland”. *DLA Piper*, novembro de 2018. Disponível em: <http://www.dlapiperlegalprivilege.com/#handbook/concept-section/c1_IE>. Acesso em 18 nov. 2018.

MICHELBERG, Michelle Camini. *Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação no âmbito federal*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Tácio Lacerda Gama. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018.

MILLER, Pete. “The New Disclosure Regime”. *Tax Journal*, julho de 2006. pp. 1-5. Disponível em: <<https://www.themillerpartnership.com/wp-content/uploads/the-new-disclosure-regime.pdf>>. Acesso em 10 nov. 2018.

_____. “Disclosure of Tax Avoidance Schemes”. *Tax Journal*, março de 2007. pp. 1-4. Disponível em: <<https://www.themillerpartnership.com/wp-content/uploads/disclosure-of-tax-avoidance-schemes.pdf>>. Acesso em 10 nov. 2018.

_____. “HMRC’s guidance on the company winding up TAARs” *Tax Journal*, n. 1365, agosto de 2017. pp. 18-21. Disponível em: <https://www.themillerpartnership.com/wp-content/uploads/TJ_2017_Issue1365_Miller.pdf>. Acesso em 21 out. 2018.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Coimbra: Editora Coimbra, 1993.

MODESTO, Paulo. “Autovinculação da Administração Pública”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*. n. 24. Salvador: IBDP, outubro a dezembro de 2010.

MOORE. John. “IRS Sweeps Law Firms Into Net for Registration of Tax Shelters”. *Legal Times*, setembro de 1984.

MORANDO, Thais Helena. *A natureza jurídica da obrigação tributária acessória e os princípios constitucionais informadores*. Tese de Doutorado sob a orientação da Professora Doutora Elizabeth Nazar Carrazza. Pontifícia Universidade Católica, 2010.

MOREIRA, João Pedro Regueiras. *A revisão da matéria colectável nos casos de avaliação indirecta*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professora Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva. Universidade de Coimbra. Coimbra, 2015. Disponível em: <<https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/34808>>. Acesso em 16 nov. 2018.

MOREIRA ALVES, José Carlos. “A evolução do controle de constitucionalidade no Brasil”. In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). *As garantias do cidadão na justiça*. São Paulo: Saraiva, 1993. pp. 1-14.

_____. “Distinção entre os atos jurídicos negociais e atos jurídicos não-negociais”. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, v. 10, 1996, pp. 170-189.

_____. *Direito Romano*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *O Direito. Introdução e Teoria Geral*. 13ª ed. ref. Coimbra: Almedina, 2005.

MÖSSNER, Jörg Manfred. “Why and how compare tax law”. *Introduction to comparative tax law*. Rubbetino Editore, 2008, pp. 21-23.

MOUSSALLEM, Tárek Moyséss. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MULLIGAN, Emer; OATS, Lynne. “The Risk Management: Evidence from the US”. *British Tax Review*, v. 1, n. 6, 2009. pp. 680-703 (681). Disponível em: <http://hdl.handle.net/10036/3447>. Acesso em 27 set. 2018.

MURPHY, Kristina; SAKURAI, Yuka. “Aggressive Tax Planning: Differentiating Those Playing the Game from Those Who Don’t”. *The Australian National University – Centre for Tax System Integrity*. Working paper n. 25, outubro de 2001. Disponível em: <<https://openresearch-repository.anu.edu.au/bitstream/1885/41506/3/WP25.pdf>>. Acesso em 19 jun. 2017.

_____. “An examination of taxpayers’ attitudes towards the Australian tax system: Findings from a survey of tax scheme investors”. *The Australian National University – Centre for Tax System Integrity*. Working paper n. 46, novembro de 2004. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1885/43170>>. Acesso em: 24 set. 2018.

_____. “Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade?” *Economic Analysis & Policy*, v. 38, n. 1, março de 2008. pp. 113-135. Disponível em < [https://doi.org/10.1016/S0313-5926\(08\)50009-9](https://doi.org/10.1016/S0313-5926(08)50009-9) > Acesso: 13 set. 2018.

MUSA, Simone Dias. “A normatização das operações com jurisdições com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados – uma evolução da legislação tributária brasileira”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.) *O Direito Tributário e o mercado financeiro e de capitais*. v. 2. São Paulo: Dialética, 2010.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.

_____. *O dever fundamental de pagar impostos: o contributo para compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. “Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal”. *Revista virtual da AGU*, n. 9, abril de 2001. Disponível em: <https://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461>. Acesso em 10 out. 2018.

_____. “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. *Revista de Direito Público da Economia*. v. 5, n. 20. Belo Horizonte, outubro de 2007.

NEBLINE, Nicholas. “The Sec. 7525 privilege relating to taxpayer communications”. *The Tax Adviser*, agosto de 2018. Disponível em: <<https://www.thetaxadviser.com/issues/2018/aug/sec-7525-privilege-taxpayer-communications.html>>. Acesso em 06 nov. 2018.

NETO, Luís Flávio. *Teorias do ‘Abuso’ no Planejamento Tributário*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

NETO, Mario Nascimento Souza. “Regime de Declaração Obrigatória – Ação 12 Experiência Internacional”. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Transparência e Economia Digital*. v. 3. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 117-135.

NEVES, Mariana Rocha. *O regime da comunicação prévia no combate ao planeamento fiscal abusivo*. Dissertação de mestrado sob a orientação da Professora Doutora Glória Teixeira. Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2011. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/handle/10216/63897>>. Acesso em 15 nov. 2018.

NOBREGA, João Henrique Salgado; COELHO, Renato Souza. “A proposta de declaração obrigatória de planejamentos fiscais: compatibilidade com o projeto BEPS e com a legislação brasileira”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 5, n. 43, 2015.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. “Portugal: Right To Be Notified in Requested State”. In: KEMMEREN, Eric (et. al.) *Tax Treaty Case Law around the Globe 2014*. v. 89. Viena: IBFD, Linde, 2015. pp. 355-364.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “Consulta e Direito Autorizado”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 6. São Paulo: Resenha Tributária, 1986. pp. 1545-1583.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 12ª Edição. São Paulo: Saraiva, 1994.

NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria*. Madri: Marcial Pons, 2000.

_____. *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafios*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.

_____. “El reto de la simplificación de los sistemas tributarios”. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.) *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2016, pp. 319-344.

NUCI, Guilherme de Souza. *Código Penal Comentado*. 14ª Edição. Rio de Janeiro, 2014.

OBERSON, Xaver. “General Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Exchange of Information and cross-border cooperation between tax authorities*. Copenhagen IFA Congress. v. 98b. Rotterdam: IFA Cahiers, 2013, pp. 17-57.

OGUTTU, Annet Wanyana. “Chapter 31: South Africa”. In: LANG, Michael et al. (eds.). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. Online Books IBFD. IBFD, 2016. pp. 611-632.

OLIVIER, Lynette; HONIBALL, Michael. *International Tax: a South Africa Perspective*. 5ª Edição. Cape Town: Siber Ink, 2011.

OLIVEIRA, António Fernandes de. *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20*. Tese de Doutorado sobre a orientação do Professor Doutor Gerd Willi Rothmann. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Princípio da legalidade”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 6. São Paulo, 1981.

_____. “A Elisão Fiscal ante a Lei Complementar nº 104”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 247-278.

_____. “Norma Geral Antielusão” *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 25. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 132-146.

_____. “Reflexões sobre a Vontade, a Intenção e o Motivo (Objeto e Causa) no Mundo Jurídico.” In: PARISI, Fernanda Drummond. et al. (coord.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antônio Carrazza*. 3ª Edição.v. 3. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 139-166.

_____. “Tax planning in Brazil and disclosure to tax authorities (homenagem to Jacques Malherbe)”. *Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo, 2017. p. 11. Disponível em <http://marizadvogados.com.br/_2017/wp-content/uploads/2018/02/NArt.17-2017.pdf>. Acesso em 30 jun. 2017.

OROW, Nabil. *General Anti-Avoidance Rules: a comparative internacional analysis*. Bristol: Jordam Publishing, 2000.

OWENS, Jeffrey. “Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters”. *Bulletin for International Taxation*. v. 63, n.11. Amsterdam IBFD, outubro de 2009. pp. 557-558.

_____. “Tax Administrators, Taxpayers and Their Advisors: Can the Dynamics of the Relationship Be Changed?”, *Bulletin for International Taxation*, v. 66, n. 9. Amsterdam: IBFD, julho de 2012, pp. 516-518.

_____. ; SAINT-AMANS, Pascal. “Change at the Top: OECD: Owens Talks Legacy, Saint-Amans Looks to the Future”. *International Tax Review*, v. 23, n. 1, fevereiro de 2012. p. 32-35.

_____. “The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate”. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 3. Amsterdam: IBFD, fevereiro de 2013, pp. 156-160.

_____. “Embracing Tax Transparency”. *Tax Notes Internacional*, 2013. pp.1105-1111

_____. “*The Long March Towards Tax Transparency*” / “O Longo Caminho Rumo à Transparência Fiscal”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coords.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaías Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, pp. 445-468.

_____. “Tax Transparency: The Full Monty”. *Bulletin for International Taxation*, v. 68, n. 9. Amsterdam: IBFD, 2014. pp. 512-514.

PALAN, Ronen. “Tax Havens and the Commercialization of State Sovereignty”. *International Organization*, v.56, n.1, 2002, pp. 151-176.

PANAYI, Christiana HJI. “Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?”. *Intertax*, v. 43, n. 10. Amsterdam: IBFD, 2015, pp. 544-558.

_____. “International Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”. *Bulletin of International Taxation*, v. 70, n. 11, outubro de 2016, pp. 628-660.

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. Tese de Doutorado sob a orientação do Professor Doutor Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado (ESMAFE), 2004.

_____. *Capacidade Colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, versão digital.

PEARLMAN, Ronald A. “Demystifying Disclosure: First Step”. *Tax Law Review*. v. 55, 2002, pp. 289-324.

PEDROSO, Paulo. "Portugal and the Global Crisis". *Friedrich Ebert Stiftung*, abril de 2014. Disponível em: <<https://library.fes.de/pdf-files/id/10722.pdf>>. Acesso 17 nov. 2018.

PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. "Princípio de Proibição ao Abuso: Uma GAAR para o Brasil?". *Revista Direito Tributário Atual*, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018. pp. 524-549.

PIANTAVIGNA, Paolo. "Tax Competition and Tax Coordination in Aggressive Tax Planning: A False Dichotomy". *World Tax Journal*, v. 9, n. 4. Amsterdam: Journals IBFD, novembro de 2017. pp. 477-519.

_____. "Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies". *World Tax Journal*. v. 9, n.1. Amsterdam: Journals IBFD, fevereiro de 2017. pp. 47-98.

_____. "The Role of the Subjective Element in Tax Abuse and Aggressive Tax Planning", *World Tax Journal*, v. 10, n. 2. Amsterdam: Journals IBFD, 2018. pp. 193-232.

_____. "Reflections on the Fight against Aggressive Tax Planning (When the Law is Silent)". *World Tax Journal*. v.10, n.4. 2018. pp. 537-561.

PICKHARDT, Walter A. *Privileges in Tax Controversies*. Minneapolis: Faegre & Benson, juho de 2007. Disponível em: <http://www.mtc.gov/uploadedFiles/Multistate_Tax_Commission/Committees/Litigation_Committee/Resources/LITPrivilegesinTaxControversies.pdf>. Acesso em 06 nov. 2018.

PINTO, Frederico de Lacerda da Costa. *Crimes tributários - Portugal*. Lisboa: Universidade Nova de Lisboa, 2011.

PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusion fiscal*. Padova: Cedam, 1999.

_____. "The Protection of Taxpayers's Rights in European Tax Law". In: NYKIEL, Włodzimierz; SEK, Malgorzata. *Protection of Taxpayer's Rights - European and International Tax Law Perspective*. Warszawa (Varsóvia): Wolters Kluwer, 2009. pp. 33-43.

_____. "La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global". *Civitas - Revista española de derecho financiero*, v. 170, 2016, pp. 109-151.

_____. “Chapter 8: International Tax Coordination through the BEPS Project and the Exercise of Tax Sovereignty in the European Union in International Tax Law”. In: ENGLISH, Joachim (editor). *International Tax Law: New Challenges to and from Constitutional and Legal Pluralism*. Amsterdam: IBFD, 2016. Versão online.

_____. “Chapter 4: The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to Such Practices by European Union. In: DOURADO, Ana Paula (editor). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016. v. 15, Amsterdam: IBFD, 2017. pp. 73-100.

PLÜMPER, Thomas; TROEGER, Vera E.; WINNER, Hannes. “Why is There No Race to the Bottom in Capital Taxation?” *International Studies Quarterly*, v. 53, 2009. pp. 761–786.

POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário brasileiro*. Tese de Doutorado sobre a orientação da Professor Dr. Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo, 2013.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo III, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012

_____. *Negócio jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. *Obrigações: Teoria Geral. Direito das Obrigações: Extinção das dívidas e obrigações. Dação em soluto. Confusão. Remissão de dívidas. Novação. Transação. Outros modos de extinção*. Tomo XXV. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigação tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

POSCHER, Ralf. “Insights, Errors and Self-Misconceptions of the Theory of Principles”. *Ratio Juris*, v. 22, n. 4, dezembro de 2009, pp. 425-454.

POSTER, Eric. “Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance”. *Virginia Law Review*, v. 86, n. 8, 2000, pp. 1781-1819.

PREBBLE, John Prebble. “Exploiting Form in Avoidance by International Tax Arbitrage – Arguments Towards a Unifying Hypothesis of Taxation Law”. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, v. 17, n. 1, janeiro/fevereiro 2011, pp. 8-14.

PRUSSEN, Elvinder Hoss. “ATAD II”. *Elvinder Hoos Luxembourg Law*, 2017. Disponível em: <<https://www.elvingerhoss.lu/publications/atad-ii>>. Acesso em 10 nov. 2018.

RACHID, Jorge Antônio Deher. “Informar operações atípicas e relevantes à Administração Tributária: um direito do contribuinte”. *Gabinete da Receita Federal*, agosto de 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/editorial/informar-operacoes-atipicas-e-relevantes-a-administracao-tributaria-um-direito-do-contribuinte>>. Acesso em 15 jan..2019.

REINHOLD, Richard L. “What is Tax Treaty Abuse? (Is Treaty Shopping an Outdated Concept?)” *The Tax Lawyer*, v. 53, n. 3, 2000, pp. 663-702 (696). Disponível em: <<https://www.jstor.org/stable/20772157>>. Acesso em 10 mai. 2018.

REIS, Ricardo. “The Portuguese Slump and Crash and the Euro Crisis”. *Brookings Papers on Economic Activity*, 2013. Disponível em: <https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2016/07/2013a_reis.pdf>. Acesso em 17 nov. 2018.

RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. “Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle”. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 38, n.2, Universidade Federal do Ceará, julho/dezembro de 2018. pp. 231-242.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. “A proteção da confiança legítima do contribuinte”. *Revista de Dialética de Direito Tributário* nº 145, São Paulo, 2007. pp. 99-115.

_____. *A segurança jurídica do contribuinte*. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2008.

_____. “O dever de comunicar à Fazenda Pública o planejamento fiscal no Brasil”. *Revista Dialética de Direito*, v. 242, novembro de 2015. pp.96-114.

_____. “Ação 12 e a Introdução das Mandatory Disclosure Rules no Brasil”. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *A tributação internacional na era pósBEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento. Transparência e Economia Digital*. v. 3 Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 57-85.

RIGAUT, Aloys. “Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons”. *European Taxation*, v. 56, n. 11. Journals IBFD, 2016. Item 3.3.

RING, Diane M. “One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage”. *Boston College Law Review*, v. 44, 2002. pp. 79-175.

ROBERTSON, John F.; QUINN, Tina; CARR, Rebecca. “Codification of the Economic Substance Doctrine”. *Arkansas State University Journal of Business Administration Online*. v. 9, n. 2, 2010. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3158795>>. Acesso em 07 nov. 2018.

ROCH, Maria Teresa Soler, “Tax administration versus taxpayer – a new deal?”. *World Tax Journal*, v. 4, n. 3. Amsterdam: IBFD, setembro de 2002. pp. 282-296.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: Restrições a Direitos dos Contribuintes e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

ROCHA, Sergio André. “Transparência Fiscal Internacional no Direito Tributário Brasileiro”. *Revista de Dialética de Direito Tributário*, v. 99, 2003, pp. 112-123.

_____. “Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Direito Tributário Brasileiro”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 122. São Paulo: Dialética, 2005, pp.90-106.

_____. *Processo Administrativo fiscal: controle administrativo e lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. *Troca Internacional de Informações para Fins Fiscais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____. “El Proyecto Beps de la OCDE y el Derecho Fiscal Internacional en Brasil”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 35. São Paulo: IBDT, 2016, pp. 384-403.

_____. “Countries’s aggressive tax treaty planning: Brazil’s case”. *Intertax*, v. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016, pp. 334-340.

_____. *Política Fiscal Internacional Brasileira*. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2017.

_____. “Reconstruindo a confiança na relação fisco-contribuinte”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 39. São Paulo: IBDT, 2018. pp. 507-527.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *A consulta fiscal*. São Paulo: Dialética, 1996.

RODI, Michael. “Concorrência tributária internacional por investimentos”. Tradução Victor Borges Polizelli. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 21. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 126-138.

RODRIGUES, Thais Bandeira de Melo; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. “A DIOR e o BEPS - a questionável compatibilidade da declaração com a ação 12 do Plano BEPS”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 5, n. 43, 2015.

ROIN, Julie. “Taxation without Coordination”. *University of Chicago Public Law & Legal Theory*. Working paper n. 20, 2002. Acesso em: <<https://ssrn.com/abstract=302141>> . Acesso em 10 out. 2018.

ROLIM, João Dácio. *Normas Antielisivas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2011.

_____. “Crise financeira mundial, mobilidade do capital e concorrência fiscal entre os Estados”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 26. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 11-18.

_____. “The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation”. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 2. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, pp. 102-115.

ROMANO, Carlo. *Advance Tax Ruling and Principles of Law: towards a european tax ruling system?* Doctoral Series. v. 4. Amsterdam: IBFD, 2002.

ROSENBERG, Joshua. “Tax Avoidance and Income Measurement”. *Michigan Law Review* v. 87, n. 2, novembro de 1988, pp. 365-496 (389). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1108366>>. Acesso em 30 set. 2018.

ROSENBLATT, Paulo; TRON, Manuel. “General Report”. In: *Cahiers de Droit Fiscal International. Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules*. Seoul IFA Congress. v. 103A. Rotterdam: IFA Cahiers, 2018. pp. 11-51.

_____; ADRIANI, Lorrane Torres. “Transplantes jurídicos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: uma crítica à ausência de método comparativo”. *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, v. 20, n. 122, outubro de 2018 a janeiro de 2019. pp. 691-715.

ROSENBLOOM, H. David, “Derivative Benefits: Emerging US Treaty Policy”. *Intertax*, v. 22, n. 2, 1994. pp. 83-86.

_____. “International Tax Arbitrage and the ‘International Tax System’”. *Tax Law Review*, v. 53, n. 2, 2000, pp. 137-166.

_____. “Cross-Border Arbitrage: The Good, the Bad and the Ugly” *Taxes - The Tax Magazine*, v. 85, 2007. pp. 115-118.

_____. “Chapter 12 -The Foreign Account Tax Compliance and Notice 2010-60”. In: KOFLER, Geog; MADURO, Miguel Poiars; e PISTONE, Pasquale. *Human Rights and Taxation in Europe and the World*. Amsterdam: IBFD, 2011. Online Books IBFD.

ROSENZWEIG, Adam H. “Harnessing the Cost of International Tax Arbitrage”. *Virginia Tax Review*. v. 25, 2007. pp. 555-630. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=913146>>. Acesso em 10 out. 2018.

ROSTAIN, Tanina; REGAN JÚNIOR, Milton C. *Confidence Games: Lawyer, Accountants, and the Tax Shelter Industry*. Londres: MIT Press, 2014.

ROTHMANN, Gerd Willi. “O princípio da legalidade tributária”. *Revista de Direito Administrativo*, v.109, Rio de Janeiro, julho/setembro de 1972, pp. 11-33 (21-22). Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/36954/35723>>. Acesso em 25 dez. 2018.

_____; PACIELLO, Gaetano. “Elisão e Evasão Fiscal”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. v. 13. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, pp. 393-422.

_____. “Afiml, 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. pp. 675-698.

_____. *Prefácio*. In: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. pp. 13-16.

RUSSO, Raffaele. “The OECD Report on Hybrid Mismatch Arrangements”. *Bulletiin of International Taxation*, v. 67, n. 2. Amsterdam: IBFD, 2003. pp.110-112.

_____. (editor); FINERY, Chris J.; MERKS, Paulus; PETRICCIONE, Mario. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD, 2007.

SABLIK, Tim. “Recession of 1981–82”. *Federal Reserve History*, 2013. Disponível em: <https://www.federalreservehistory.org/essays/recession_of_1981_82> . Acesso em 20 out. 2018.

SANCHES, José Luís Saldanha. “As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso”. *Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade*. Porto: Vida Económica, 2010.

SANDFORD, Cedric. *Hidden costs of taxation*. Londres: Institute for Fiscal Studies, 1973.

_____; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter; BUTTERWORTH, Michael. *Costs and Benefits of VAT*. Londres: Heinemann Educational Books, 1981.

_____; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and Compliance Costs of Taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANDLER, Daniel. *A Request for Ruling*. Londres: The Institute of Taxation in collaboration with The Institute for Fiscal Studies, 1994.

_____. “The Minister's Burden Under GAAR”. *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne*. v. 54, n. 1. 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 3ª Edição. São Paulo: Max Limonad, 2004.

_____. “Lançamento Tributário, Enunciação, Enunciado, Nulidade e Anulação: comentários à margem da teoria do Prof. Paulo de Barros Carvalho”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.) *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 575-595.

_____. “Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, pp. 167-190.

_____. “Macrovisão do crédito tributário: DRO, CORAT e a nova norma-antielisiva da MP 685”. *Portal Jota*, agosto de 2016. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/macrovisao-credito-tributario-dro-corat-e-nova-norma-antielisiva-da-mp-685-01082016>>. Acesso em 13 jan. 2019.

_____. *et. al.* “LINDB: objetivando os princípios estruturantes do Direito”. *Portal Consultor Jurídico*, setembro de 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-set-28/neffgv-lindb-objetivando-principios-estruturantes-direito>>. Acesso em 23 jan. 2019.

SANTIAGO, Francisco de Sousa da Câmara; FERNANDES, José Almeida. “Portugal Enacts New Disclosure Obligations to Fight Abusive Tax Planning”. *Worldwide Tax Daily*, 2008. Disponível em: <<https://www.mlgts.pt/xms/files/v1/Publicacoes/Artigos/441.pdf>>. Acesso em 11 nov. 2018.

SANTOS, António Carlos dos. “Planejamento Fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto”. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, n.2, 2010, pp. 227-266. Disponível em: <<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1209>> . Acesso em 16 nov. 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela. “O desvirtuamento da Teoria do Propósito Negocial: da origem no Caso *Gregory vs. Helvering* até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro”. *Revista de Dialética de Direito Tributário*, v. 243. São Paulo: Dialética, dezembro de 2015. pp. 126-145.

_____. “Prevention of Hybrid Mismatches As a Justification?”. In: DZIURDZ, Kasper; MARCHGRABER, Christoph. (eds.). *Non-Discrimination in European in Tax Treaty Law – Open Issues and Recent Challenges*. Viena: Linde, 2015. pp. 163-194.

SANT'ANNA, Renata Seixas Corrêa. “A declaração de planejamento tributário instituída pela Medida Provisória 685/2015. Análise comparativa do modelo brasileiro à luz do Plano de Ação 12 (BEPS Action Plan 12) e do Direto Comparado”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 5, n. 43, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. “A novela do ICMS no PIS/COFINS”. *Valor Econômico*, de 09 de novembro de 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5975735/novela-do-icms-no-piscofins>>. Acesso em 16 jan. 2019.

SCHAUER, Frederick. “On the supposed defeasibility of legal rules”. *Current Legal Problems*, v. 51, n. 1. Oxford University. 1998. pp. 223-240. Disponível em: <<http://dx.doi.org.proxygt-law.wrlc.org/10.1093/clp/51.1.223>>. Acesso em 10 dez. 2018.

SCHIZER, David M. “Sticks and Snakes: Derivatives and Curtailing Aggressive Tax Planning”. *Southern California Law Review*, v. 73, julho de 2000. pp. 1339-1406 (1341). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=228248>>. Acesso em 10 dez. 2018.

SCHLENGER, Jacques T.; WALKINS, John. “Exploring the Myths of Circular 230”. *Taxes*, v. 62, n. 283, 1984.

SCHOLZ, John T. “Contractual Compliance and the Federal Income Tax System”. *Washington University Journal of Law & Policy*, v. 13, n. 139, 2003. Disponível em: <https://openscholarship.wustl.edu/law_journal_law_policy/vol13/iss1/5>. Acesso em 08 set. 2018.

SCHÖN, Wolfgang. “Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany”. In: FREEDMAN, Judith (ed), *Beyond Boundaries – Developing Approaches do Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, pp. 47-55. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1590814>. Acesso em 26 out. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

_____. “Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal”. *Direito Tributário Atual*, v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, setembro de 1995, pp. 1-34.

_____. “Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – simulação – abuso de forma – interpretação econômica – negócio jurídico indireto – norma antielisiva”. In: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, pp. 287-300.

_____. “Contribuição à investigação das origens do princípio da legalidade em matéria tributária”. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (orgs.). *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao Professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: Lex, 2005. pp. 717-718.

_____. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro Forense, 2005.

_____. “Planejamento tributário: limites à norma antiabuso”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 24. São Paulo: Dialética, 2010. pp 345-370.

_____. (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.) *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. “Tax Sparing: uma reconsideração da reconsideração”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 26. São Paulo: Dialética, 2011. pp. 93-108.

_____; BARBOSA, Mateus Calicchio. “Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System”, *British Tax Review*, n. 5. Londres: Sweet & Maxwell, 2013, pp. 666-681.

_____; BARBOSA, Matheus Calicchio. “Da Antítese do Sigilo à Simplicidade do Sistema Tributário: os desafios da transparência fiscal internacional”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et. al. (coords.). *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013, pp. 497-524.

_____; BARBOSA, Matheus Calicchio. “Transparency Under the BEPS Plan: What Holistic Approach?” *Kluwer International Tax Blog*, junho de 2015. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2015/06/24/13300/>>. Acesso em 27 out. 2018.

_____. “Prefácio”. In: LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. pp. 11-17.

_____. “O Projeto BEPS: Ainda uma Estratégia Militar” In: GOMES, Marcus Livio; SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS*. v. I, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, pp. 29-54.

_____; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. “Chapter 9: Brazil”. In: DOURADO, Ana Paula (editora). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016. v. 15. Amsterdam: IBFD, 2017, pp. 199-232.

_____; BARBOSA, Mateus Calicchio. “Chapter 6: Brazil”. LANG, Michael et al. (eds.). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World*. Online Books IBFD. IBFD, 2016. pp. 109-145.

_____. “Prefácio”. In: TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, pp. 13-20.

_____.; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. “Justification and Implementation of the International Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time?”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (coord.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era. Series on International Taxation*. v. 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017, pp. 47-72.

_____. “Chapter 2: The BEPS Project: Still a Military Approach”. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. *The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study*. Online Books IBFD. Amsterdam: IBFD, 2018. pp. 15-35.

SCHWABE, Jürgen. *Cinquenta anos de jurisprudência do tribunal constitucional alemão*. Traduzido por Beatriz Hennig et al. Montevidéu: Konrad Adenauer – Stiftung, 2005.

SCHWARZ, Jonathan. “Brexit and EU Direct tax measures: Keep calm and stumble on”. *Kluwer International Tax Blog*, julho de 2018. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2018/07/24/brexit-eu-direct-tax-measures-keep-calm-stumble/>>. Acesso em 11 nov. 2018.

SEELY, Antony. *Tax avoidance and tax evasion*. n. 7948, fevereiro de 2019. Disponível em: <<https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/CBP-7948/CBP-7948.pdf>>. Acesso em 19 fev. 2019.

SEER, Roman. *Verständigungen in Steuerverfahren*. Colônia: Itto Schmidt, 1996.

_____. “Chancen und Risiken von verbindlichen Auskünften”. *Steuerberaterjahrbuch*, n. 30. Colônia, 2012/2013, pp. 557-581 (570). Disponível em: <http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/v1/cms/upload/Publikationen/JB_12_Beitrag_Seer.pdf>. Acesso em 19 jan. 2019.

_____. “Voluntary Compliance”. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 11, outubro de 2013, pp. 584-590.

_____. “Verständigungen an der Schnittstelle von Steuer- und Strafverfahren”. *Betriebs-Berater*, n. 5, janeiro de 2015. pp. 214-220. Disponível: <http://www.kompetenzzentrum-steuerrecht.de/v1/cms/upload/Publikationen/2015/Seer_BB_2015_214ff..pdf>. Acesso em 18 jan. 2019.

SEIDMAN, Jacob Stewart. “The Gregory Reorganization Case”, *Tax Magazine*, v. 13, n. 10, 1935, pp. 130-172.

SEN, Amartya. “Human rights and capabilities”. *Journal of Human Development*, v. 6, n. 2, 2005.

SERRANO, María Luisa González Cuellar. “Las actas de conformidad y las actas con acuerdo en la nueva Ley General Tributaria”. In: GARCIA-QUINTANA, César Albinara *et. al. Estudios en homenaje al Professor Pérez de Ayala*. Madri: Dykison, 2007. pp. 463-482.

SHAVIRO, Daniel N. “Economic Substance, Corporate Tax Shelters, and the Compaq Case”. *Tax Notes*, Julho, 2000. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=236496>> Acesso em 25 set. 2018.

_____. *Fixing U.S. International Taxation*. New York: Oxford University Press, 2014.

SILVA, Fernando Castro; NEVES, Tiago Cassiano; e PORTUGAL, Garrigues. “Planejamento fiscal abusivo: o caso português no contexto internacional”. *Revista de Direito Tributário Internacional*, n. 12. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 225-256.

SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009.

SILVA, Hendrick Pinheiro. *Transação Tributária como Ferramenta de Política Fiscal: planejamento e controle*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professor Doutor Estevão Horvath. Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo, 2017.

SILVA, Isabel Marques da. *Regime Geral das Infracções Tributárias*, 3.^a edição. Coimbra: Almedina, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 10^a Edição. São Paulo: Saraiva, 1994.

SILVA, Mónica Almeida. *Acordos Prévios de Preços de Transferência e Outras Informações à Administração Fiscal*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Porto, 2013.

SILVA, Natalie Matos. *As cláusulas de Tax Sparing e Marching Credit nos Acordos de Bitributação*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo, 2013.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho. *Planejamento Tributário e Segurança Jurídica*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Paulo Ayres Barreto. Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2016.

SILVA, Virgílio Afonso da. “O proporcional e o razoável”. *Revista dos Tribunais*, v. 798. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 23-50.

_____. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. “Na encruzilhada liberdade-autoridade: a tensão entre direitos fundamentais e interesses coletivos”. In: ALMEIDA, Fernando Dias Menezes *et. al.* (coord.). *Direito público em evolução: estudo em homenagem à Professor Odete Medauar*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2013. pp. 735-747.

SLEMROD, Joel. “The Economics of Corporate Tax Selfishness”. *National Bureau of Economic Research*, n. 10858, outubro de 2004. Versão online. pp. 1-37. Disponível em: <<https://www.nber.org/papers/w10858>>. Acesso em 21 out. 2018.

SOUSA, Carlos Cunha de. “O planeamento fiscal abusivo. O Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo”. *Working papers Tributarium*, junho de 2012. Universidade do Minho. Disponível em: <http://tributarium.net/uploads/3/5/0/3/35036704/wp_2_carlos_cunha_de_sousa.pdf>. Acesso em 14 nov. 2018.

SOUSA, Rubens Gomes. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1950.

_____. “Efeito Vinculatório das Decisões de Consultas”. *Revista dos Tribunais*, v. 246, 1956, pp. 615-618

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*. 3ª Edição. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999. pp. 684-686.

SUMMERS, Robert S. “A Critique of the Business-Purpose Doctrine”. *Cornell Law Faculty Publications*. Paper n. 1336. 1961. pp. 39-48. Disponível: <<http://scholarship.law.cornell.edu/facpub/1336>>. Acesso em 20 nov. 2018.

SWARTZ, Linda Z.; BERTRAND, Jean Marie. *To Disclose or Not to Disclose: Tax Shelter, Penalties and Circular 230 IN 2015*. Nova Iorque: Cadwalader, 2015. Disponível: <<https://www.cadwalader.com/professionals/linda-swartz>>. Acesso em 04 nov. 2018.

TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. “O ‘Foreign Account Tax Compliance Act’ (Fatca) e seus impactos no ordenamento jurídico brasileiro: reflexões a partir das perspectivas da eficiência, da praticabilidade e da proporcionalidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 226. São Paulo: Dialética, 2014. pp. 31-47.

_____. “Erosão da base tributária e a transferência de resultados: o caminho para o multilateralismo e as novas perspectivas à soberania fiscal”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 32. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 63-82.

_____. *Limitações aos deveres instrumentais tributários (aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional)*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo, 2015.

_____. “Tax Transparency and Simplified Systems”. *Revista do Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, v. 75, 2016. pp. 97-122.

_____. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

_____. “O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do projeto BEPS”. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 2. São Paulo: IBDT, 2017, pp. 35-57

TAVARES, Romero S. J. “Chapter 10: Country-by-Country Over Reporting? National Sovereignty, International Tax Transparência and the Inclusive Framework on BEPS”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (coord.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Series on International Taxation. v. 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017, pp. 201-240.

TAYLOR, Michael Brendan. “*Tax Policy and Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule From a Tax Policy Perspective*”. Dissertação de Mestrado. University of British Columbia, 2006. Disponível em: <<https://open.library.ubc.ca/media/download/pdf/831/1.0077609/1>>. Acesso em 09 nov. 2018.

TELLO, Carol; ARNOLD, Joan C. “United States - Proposed FATCA regulations provide much relief though administrative and financial burdens still remain”. *Bulletin for International Taxation*. v. 66, n. 4/5. Amsterdam: IBDF, abril/maio de 2012. pp. 213-220.

THURONYI, Victor. “International Tax Cooperation and a Multilateral Treat”. *Brooklyn Journal of International Law*. v. 26, n. 4, 2001. pp. 1641-1681.

TILKIAN, Guilherme. *O princípio da confiança legítima sob a perspectiva das práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas em matéria tributária*. Dissertação de Mestrado sob a orientação do Professor Doutor Roberto Quiroga Mosquera. Faculdade de Direito do Largo São Francisco. Universidade de São Paulo, 2014.

TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário”. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-527.

_____.; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOMMA, Rachel Anne. *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam: IBFD, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. “Legalidade tributária e riscos sociais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 59. São Paulo: Dialética, 2000. pp. 95-112.

_____. “A Chamada ‘Interpretação Econômica do Direito Tributário’, a Lei Complementar 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 235-244.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. v. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Edição. São Paulo: Renovar, 2007.

_____. “Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo”. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Editora Fórum, 2008. p. 89-110.

_____. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____.; CARVALHO, André de Souza. “Brazil”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *The practical protection of taxpayers’ fundamental rights*. Basel IFA Congress. v. 100b. Rotterdam: IFA Cahiers, 2013, pp. 197-214.

TÔRRES, Heleno Taveira. “Limites ao planejamento tributário – normas antielusivas (gerais e preventivas) – a norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro”.

In: MARINS, James (coord.). *Tributação e antielisão*. Livro 3. Curitiba: Juruá, 2003, pp. 19-101.

_____. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

_____. “Transação, arbitragem e conciliação judicial com medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa”. *Fórum de Direito Tributário*, v. 2, 2003. pp. 91-126.

TOWERYM, Erin M. “How do disclosures of tax aggressiveness to tax authorities affect reporting decisions? Evidence from Schedule UTP”. *The University of Texas at Austin Red McCombs School of Business*, dezembro de 2012. pp. 1-43.

TRAVERSA, Edoardo. “Commentary on Chapter 13: The Magic Triangle of Sovereignty, Cooperation and Transparency in International Taxation”. In: PISTONE, Pasquale. *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*. Online Books. Amsterdam: IBFD, 2018.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observâncias das normas complementares e mudança de critério jurídico”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 176, maio de 2010, pp. 76-83.

TRUBEK, David M. “Developmental States and the Legal Order: Towards a New Political Economy of Development and Law”. *University of Wisconsin Legal Studies Research*, n. 1075, dezembro de 2008. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1349163>>. Acesso em 13 jan. 2019.

TUDISCO, Flavio. “A Causa do Negócio Jurídico, a Prevalência da Substância sobre a Forma e o Direito Tributário Brasileiro”. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 22. São Paulo: Dialética, 2008. pp. 207-218.

TURLEY, Conrad; CHAMBERLAIN, David; PETRICCIONE, Mario. *A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play?* Amsterdam: IBFD, 2017. Versão online.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. “Consulta ao fisco”. In: SANTOS, J.M. de Carvalho (coord.), *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v. 12, Rio de Janeiro: Borsoi, 1955, pp. 94-100 (94-95).

_____. *Temas de Direito Tributário*. v. 1. Rio de Janeiro: Editora Alba, 1964.

_____; COUTINHO, Fábio de Sousa. “O princípio da legalidade”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, v. 6. São Paulo, 1981, pp. 289-303.

_____. “Elisão e Evasão Fiscal”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. v. 13. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988, pp. 1-111 (41).

_____. “Causa das obrigações fiscais” (verbete), in SANTOS, J.M. de Carvalho; DIAS, José de Aguiar (dir.), *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, v.8, Rio de Janeiro: Borsoi, sem data, pp. 2-25 (21).

UTUMI, Ana Cláudia Akie. “Brazil and BEPS Action 12”. *Kluwertaxlawblog*, 04 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2015/08/04/brazil-and-beps-action-12>>. Acesso em 24 dez. 2018:

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. “Troca de Informações com Base em Tratados Internacionais: Uma Necessidade e uma Tendência Irreversível”. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. Brasília, v. 4, n. 2, jul-dez, 2009. pp. 261-282.

VALDERRAMA, Irma Johanna Mosquera. “The Rights of Multinationals in the Global Transparency Framework: McCarthyism?”. *Derivatives & Financial Instruments*, v. 18, n.1, Journals IBFD, fevereiro de 2016. Versão online.

_____; MAZZ, Addy; SCHOUERI, Luís Eduardo; QUINONES, Natalia; WEST, Craig; PISTONE, Pistone; ZIMMER, Frederik. “Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency”. *Intertax*, v. 46, 2018. pp. 140-155.

VANIK JR. Thomas C. “Torpedoing A Transaction: Economic Substance Versus Other Tax Doctrines And The Application Of The Strict Liability Penalty”. *Cleveland State Law Review*, v. 64, 2015. pp. 109-132.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

VANN, Richard. “Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project - Preserving the International Corporate Income Tax?”. *Canadian Tax Journal*, v. 62, n. 2, 2014. pp. 433-441. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2483619>>. Acesso em 10 set. 2018.

VAZ, Paulo Cezar Rubisca; MIGUITA, Diego Aubin. “Os limites e o futuro do planejamento tributário no Brasil em face da atuação das autoridades fiscais e da jurisprudência dos tribunais administrativos”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (coordenadores). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013, pp. 89-113.

VENTRY, Dennis. “Suspicious Minds: The Uneasy Relationship Between Tax Lawyers and the IRS”. *UCLA Colloquium on Tax Policy and Public Finance*, abril de 2006. Disponível em: <https://taxprof.typepad.com/taxprof_blog/files/Ventry.doc>. Acesso em 11 dez. 2018.

VERSIGLIONI, Marco. *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributto allo studio dell'accertamento con adesione e dela conciliazione giudiziale*. Milão: Giuffré, 2001.

VIEIRA, Andréia Costa. *Civil Law e Common Law: os dois grandes sistemas legais comparados*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2007.

VIEIRA, Lauriana Rita Pires. *Planeamento Fiscal Abusivo: Exemplificação de Alguns Esquemas*. Dissertação de Mestrado sobre a orientação do Professor Doutor José Campos Amorim. Instituto Politécnico do Porto. Porto, 2014. p. 33. Disponível em: <http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5437/1/DM_LaurianaVieira_2014.pdf>. Acesso em 14 nov. 2018.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2001.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Direito Tributário*. Traduzido por Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VITA, Jonathan Barros. “As regras dos países com tributação favorecida no direito brasileiro: (re)definindo conceitos”. In: PANZARINI FILHO, Clóvis; TONANNI, Fernando; BEHRNDT, Marco Antônio; RIBEIRO, Ricardo Pereira; VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). *Revista de Direito Tributário Internacional*, v. 14. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 51-78.

VLCEK, William. “Why worry? The impact of the OECD harmful tax competition initiative on Caribbean offshore financial centres”. *The Round Table - The Commonwealth Journal of International Affairs*, v. 96, n. 390, 2007. pp. 331-346. Disponível em: <<https://doi.org/10.1080/00358530701463998>>. Acesso em 08 ago. 2018.

VOJE, Jasna. “EU Implementation of BEPS Action 12 in Light of Human Rights Requirements”. *European Taxation*. v. 57, n. 5. Amsterdam: IBFD, 2017. pp. 195-200.

WAIZER, Harry Waizer. “Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability”. *Fordham Law Review*, v. 49, n. 6, artigo 7, 1981. p. 1078-1096.

WEEGHEL, Stef van; EMMERINK, Frank. “Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance”. *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 8, Amsterdam: Journals IBFD, 2013, pp. 428-435.

WEFFE H., Carlos E. “The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations”. *World Tax Journal*, v. 430, agosto de 2017. pp. 430-472.

WEGNER, Carsten. *Tatsächliche Verständigung*. Institut für Wissen in der Wirtschaft, outubro de 2008. Disponível em: <<https://www.iww.de/pstr/archiv/checkliste-tatsaechliche-verstaendigung-f9918>>. Acesso em 19 jan. 2019.

WEISS, Fernando Lemme. “O sentido e a abrangência do sigilo fiscal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 178. São Paulo: Dialética: julho de 2010, pp. 69-84.

WERTSCHEK, Rosemarie; WILSON, James R. “Shelter from the Storm: The Current State of the Tax Shelter Rules in Section 237.1”. *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, v. 56, n. 2, 2008. pp.285-336. Disponível em: <<http://www.fcf-ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2008ctj/08ctj2-wertschek.pdf>>. Acesso em 10 nov. 2018.

WEST, Craig; ROELEVED, Jennifer. “Chapter 24: South Africa”. In: DOURADO, Ana Paula (editor). *Tax Avoidance Revisited In the EU BEPS Context*. EATLP Annual Congress Munich, junho de 2016. v. 15 Amsterdam: IBFD, 2017, pp. 617-635.

WILKIE, J. Scott; HOGG, Peter W. “Tax Law within the Larger Legal System” *Osgoode Hall Law Journal*, v. 52, n. 2, 2015. pp. 460-490 (468). Disponível em: <<http://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/ohlj/vol52/iss2/5>>. Acesso em 09 nov. 2018.

WILLIAMSON, David; BRYANT, Tim. “The Income Tax Rulings Process: Dispelling the Mystery”. *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*. v. 46, n. 2, 1998. pp. 274-302.

WÖHNER, Viktoria. *Data Protection and Taxpayers’ Rights: Challenges Created by Automatic Exchange of Information*. v. 10. IBFD Online, setembro de 2018.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma elisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70-73.

_____. “Brazil – Branch Report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Double Non-Taxation*. Vienna IFA Congress. v. 89a. Rotterdam: IFA Cahiers, 2004. pp. 225-233.

_____. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª Edição. São Paulo: Forense, 2015.

XAVIER, Carolina Alexandra da Cruz. *Planeamento Fiscal Agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*. Dissertação de Mestrado sob a orientação da Professora Doutora Rita Calçada Pires. Faculdade de Direito da Universidade Nova Lisboa. Lisboa, 2016. Disponível em: <ilab.cedis.fd.unl.pt/dissertacoes-em-curso/>. Acesso em 10 dez. 2018.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos – Planejamento Tributário à luz do Abuso do Direito e da Fraude à Lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

ZIMMER, Frederik. “General report”. In: Cahiers de Droit Fiscal International. *Form and substance in tax law*. Oslo Congress. v. 87a. Rotterdam: IFA Cahiers 2002, pp. 19-67.

ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005.

DOCUMENTOS

África do Sul. *Reportable Arrangement Guide*, SARS Law Administration, de 01 de março de 2005. Disponível em: <<http://www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/Guides/LAPD-IT-G15%20%20Reportable%20Arrangement%20Guide.pdf>>. Acesso em 18 dez. 2018.

África do Sul. *What is tax crime?* Atualizado em julho de 2017. Disponível em: <<http://www.sars.gov.za/TargTaxCrime/WhatTaxCrime/Pages/default.aspx>>. Acesso em 18 dez. 2018.

Brasil. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.

Brasil. União Federal. Carta enviada pelo Governo brasileiro à OCDE, junho de 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/junho/governo-brasileiro-solicita-ingresso-a-ocde-como-pais-membro>>. Acesso em 10 jun. 2018.

Brasil. União Federal. Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU), relatório com data base de outubro de 2015, que indicava a existência de 118.324 processos administrativos no trâmite no CARF, correspondendo a um montante da ordem de R\$ 567,9 bilhões. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>>. Acesso em 13 jan. 2019.

Brasil. União Federal. Receita Federal do Brasil. *Plano Anual da Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil para o ano-calendário de 2018: quantidade, principais operações fiscais e valores esperados de recuperação de crédito tributário. Resultados de 2017*, publicado em 08 de janeiro de 2018. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf>. Acesso em 30 nov. 2018.

Brasil. Senado Federal. Comissão Mista. *Parecer nº 90/2015 à Medida Provisória nº 685/2015*, Relator Senador Tasso Jereissati, outubro de 2015. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2025624>>. Acesso em 13 jan. 2019.

Brasil. União Federal, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Relatório - Decisões do CARF: janeiro a dezembro de 2016*. Ministério da Fazenda, junho de 2017. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>>. Acesso em 25 jan. 2019.

Brasil. União Federal. Receita Federal do Brasil. *Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de dezembro de 2018*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>>. Acesso em 11 jan. 2019.

Brasil. União Federal. Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta COSIT nº 13, de 18 de outubro de 2018*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>>. Acesso em 16 jan. 2019.

Brasil. União Federal. Receita Federal do Brasil. *Solução de Consulta COSIT nº 206, de 16 de novembro de 2018*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97172&visao=relacional>>. Acesso em 16 jan. 2019.

Canadá. *The Canada Revenue Agency, Tax Avoidance and Tax Evasion: Recommended Actions*. Report of the Standing Committee on Finance. Parlamento Canadense, 2016. Disponível em: <<https://www.ourcommons.ca/Content/Committee/421/FINA/Reports/RP8533424/finarp06/finarp06-e.pdf>>. Acesso em 09 nov. 2018.

Estados Unidos. Department of the Treasury. *The Problem of Corporate Tax Shelters - Discussion, Analysis and Legislative Proposals*, julho de 1999. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Corporate-Tax-Shelters-1999.pdf>>. Acesso em 08 nov. 2018.

Estados Unidos. Treasury Inspector General For Tax Administration. *The Uncertain Tax Position Statement Does Not Contain Sufficient Information to Be Useful in Compliance Efforts*, março de 2018. Disponível em: <<https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2018reports/201830023fr.pdf>> Acesso em 06 nov. 2018.

Estados Unidos. Internal Revenue Service (IRS). *Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, março de 2018. Disposível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-18-08.pdf>>. Acesso em 29 jan. 2019.

FASB, *Interpretation n. 48 - Accounting for Uncertainty in Income Taxes*, junho de 2006. Disponível em: <<http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175820931560&blobheader=application%2Fpdf>>. Acesso em 12 out. 2018.

G20, *Leaders' Statement*. Reunião de abril de 2009 em Londres. Disponível em <https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf>. Acesso em 08 jun. 2017.

G20, *Leaders Declaration*. Reunião de junho de 2012, em Los Cabos, no México. Disponível em: <<http://www.g20.utoronto.ca/2012/2012-0619-loscabos.html>>. Acesso em 18 out. 2018.

G20, *Leaders Declaration meeting in St. Petersburg*. São Petersburgo, 2013. Disponível em: <https://www.g20.org/sites/default/files/media/g20_leaders_declaration_st._petersburg_summary.pdf>. Acesso em 24 out. 2018.

Holanda. *The State Secretary for Finance's horizontal monitoring letter of 8 April 2005 to the House of Representatives of the States-General*. Parliamentary Documents II 2004/05, n. 4.

Holanda, *Tax and Customs Administration, Guide to Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment*, The Hague: novembro de 2010.

Irlanda. Irish Taxation Institute. *Mandatory Disclosure of Certain Transactions. Irish Taxation Institute Response to the Revenue Commissioners' Consultation Documentation*, setembro de 2010. pp. 13-14. Disponível em: <https://taxinstitute.ie/Portals/0/Microsoft_Word_-_Submission_to_Revenue_final_copy.pdf>. Acesso em 18 nov. 2018.

Irlanda. *Statutory Instrument n. 7, de 2011, "Mandatory Disclosure of Certain Transactions – Regulations 2011"*. Disponível em: <<http://www.irishstatutebook.ie/eli/2011/si/7/made/en/pdf>>. Acesso em 17 nov. 2018.

Irlanda, *Guidance Notes on GAAR: The General Anti-Avoidance Rule & Protective Notifications*. Revenue Commissioner, janeiro de 2016. Disponível em: <<https://www.revenue.ie/en/self-assessment-and-self-employment/documents/gaar-guidance-notes.pdf>>. Acesso em 17 nov. 2018.

Irlanda. *EU Mandatory Disclosure Rules Entry Into Force on 25 June 2018*. Tax and Duty Manual 33-03-02, junho de 2018. Disponível em: <<https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tadm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-02.pdf>>. Acesso em 17 nov. 2018.

Irlanda. *Ireland's Corporation Tax Roadmap. Incorporating implementation of the Anti-Tax Avoidance Directives and recommendations of the Coffey Review*, setembro de 2018. Disponível em: <<https://www.finance.gov.ie/wp-content/uploads/2018/09/Corporate-Tax-Roadmap-Web.pdf>>. Acesso em 17 nov. 2018.

KPMG. *EU Mandatory Disclosure - what you need to know*. junho de 2018. Disponível em: <<https://home.kpmg.com/ie/en/home/insights/2018/06/eu-mandatory-disclosure.html>>. Acesso em 20 nov. 2018.

Nações Unidas. *Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties*. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters - Seventh session. Geneva: outubro de 2011.

New York Bar Association. Carta enviada ao Congresso dos Estados Unidos à época da edição do *American Jobs Creation Act of 2003* criticando o regime de informação obrigatória objeto do Regulamento § 1.6011-4. Disponível em: <https://www.nysba.org/Sections/Tax/Tax_Section_Reports/Tax_Reports_2003/1039_Report.html>. Acesso em 05 nov. 2018.

OECD. *Taxpayers' Rights and Obligations – A survey of the legal situation in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 1990. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/administration/Taxpayers%27_Rights_and_Obligations-Practice_Note.pdf>. Acesso em 13 jun. 2017.

OECD, *Participatory Development and Good Governance*, Development Cooperation Guideline Series. Paris: OECD, 1995. Disponível em: <<https://www.oecd.org/dac/accountable-effective-institutions/31857685.pdf>>. Acesso em 30 out. 2018.

OCDE. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. Paris, OECD Publishing, 1998. Disponível em: <http://www.uniset.ca/microstates/oecd_44430243.pdf>. Acesso em 02 out. 2018.

OECD. *A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce*. Paris: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em 24 out. 2018.

OECD. *Commentaries on the Articles of Model Tax Convention*. Paris: OECD Publishing, 2000. pp. 315-316. Disponível em: <<http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>>. Acesso em 01 jan. 2019.

OECD. *Final Seoul Declaration. Third Meeting of the OECD Forum on Tax Administration*. Paris: OECD Publishing, 2006. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/administration/37415572.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2018.

OECD. *Tax Intermediaries Study: Working Paper n° 3 – Overview – the emerging direction of the study*, 2007. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/38459182.pdf>>. Acesso em 14 set. 2018.

OECD. *Tax Intermediaries Study: Working Paper n° 6 – The Enhanced Relationship*. Paris: OECD Publishing, 2007. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/39003880.pdf>>. Acesso em 14 set. 2018.

OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD Publishing, 2008. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/administration/39882938.pdf>>. Acesso em 15 set. 2018.

OECD. “General strategies to counter aggressive tax planning by high net worth individual” in “Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance”. Paris: OECD Publishing, 2009. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/engaging-with-high-net-worth-individuals-on-tax-compliance/general-strategies-to-counter-aggressive-tax-planning-by-high-net-worth-individuals_9789264068872-4-en#page1>. Acesso em 09 mai. 2018.

OECD. *Promoting Transparency and Exchange of Information of Tax Purposes*. Paris: OECD, 2010. Disponível em <<http://www.oecd.gov/newsroom/44431965.pdf>>. Acesso em 08 jun. 2017.

OECD, *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*. OECD Publishing, Paris, 2010. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/aggressive/46023583.pdf>>. Acesso em 12 dez. 2018.

OECD. *Citizen-State Relations - Improving Governance Through Tax Reform*. Paris: OECD, 2010. Disponível em: <<https://www.oecd.org/dac/governance-peace/governance/docs/46008596.pdf>>. Acesso em 20 nov. 2018.

OECD. *Offshore Voluntary Disclosure – Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*. Paris: OECD publishing, 2010. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/46244704.pdf>>. Acesso em 09 mai. 2018.

OECD. *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*, OECD Publishing, 2011. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en>>. Acesso em 21 set. 2018.

OECD. *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*. Paris: OECD, 2011. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>>. Acesso em 08 jun. 2017.

OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements*. Paris: OECD, 2012. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf>. Acesso em 09 jun. 2017.

OECD. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*., OECD Publishing: Paris, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em 09 ago. 2018.

OECD. *Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>>. Acesso em 10 ago. 2018.

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em 09 set. 2018.

OECD. *The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation*. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>>. Acesso em 10 set. 2018.

OECD. *Plano de Ação para Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*. Paris: OECD, 2014. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>>. Acesso em 26 ago. 2018.

OECD. *Comments received on Public Discussion draft – BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível: <<http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>>. Acesso em 09 ago. 2018.

OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en>>. Acesso em 26 ago. 2018.

OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>>. Acesso em 13 jun. 2017.

OECD. *Update on Voluntary Disclosure Programmes: a Pathway to Tax Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Voluntary-Disclosure-Programmes-2015.pdf>>. Acesso em 09 mai. 2018.

OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris, OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>>. Acesso em 01 out. 2018.

OECD. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>>. Acesso em 20 out. 2018.

OECD. *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>>. Acesso em 20 out. 2018.

OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>>. Acesso em 25 set. 2018.

OECD. *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>>. Acesso em 17 out. 2018.

OECD. *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>>. Acesso em 10 mai. 2018.

OECD, *Harmful Tax Practices – 2017 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris, OECD Publishing, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264309586-en>>. Acesso 23 jan. 2019.

OECD. *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <www.oecd.org/tax/exchange-of-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshorestructures.pdf>. Acesso em 10 ago. 2018.

OECD, “OECD Releases Statement on Peer Review on Exchange of Tax Rulings”. *Tax Notes*, dezembro de 2018.

Parlamento Europeu. 2015/2066(INI), novembro de 2015. Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P8-TA-2015-0408>> . Acesso em 03 nov. 2018.

Parlamento Europeu. *Tax Rulings’ in the EU Member States*. Policy Department A: Economic and Scientific Policy, novembro de 2015. Disponível em: <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA\(2015\)563447_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563447/IPOL_IDA(2015)563447_EN.pdf)>. Acesso em 12 set. 2018.

Portugal. “*Relatório de atividade desenvolvidas: Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2017*”, junho de 2018. Disponível em: <<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=a2893ee2-ada7-4c16-9dc5-4c38eea47c8e>>. Acesso em 16 nov. 2018.

Reino Unido. *Corporate Social Responsibility: A Government Update*, maio de 2004.

Reino Unido. *House of Common*. “*Tax avoidance: tackling marketed avoidance schemes*”, janeiro de 2013. Disponível em: <<https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/788/788.pdf>>. Acesso em 10 nov. 2018.

Reino Unido. “*Tackling tax evasion: Government guidance for the corporate offences of failure to prevent the criminal facilitation of tax evasion*”, setembro de 2017. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/corporate-offences-for-failing-to-prevent-criminal-facilitation-of-tax-evasion>> . Acesso em 10 nov. 2018.

Reino Unido, *General anti-abuse rule (GAAR) guidance*, março de 2018. Disponível: <https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/695255/gaar_parts_a_b_c_2018.pdf>. Acesso em 11 nov. 2018.

Reino Unido. *Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)*, abril de 2018. Disponível em <<https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance>> Acesso em 10 nov. 2018.

União Europeia. *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*. Brussels, 2012. Disponível em: <<http://aei.pitt.edu/56617/>> . Acesso em 09 jun.2017.

União Europeia. Comissão Europeia, C(2012) 8806 “*on aggressive tax planning*”, de 12 de dezembro de 2012. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/c_2012_8806_en.pdf>. Acesso em: 30 set. 2018.

União Europeia. Comissão Europeia. C(2014)3606 final, junho de 2014. Disponível em: <http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1582634_87_2.pdf>. Acesso em 19 nov.2018.

União Europeia. Comissão Europeia. COM (2015) 136 final, "sobre a transparência fiscal para combater a evasão e a elisão fiscais", março de 2015. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0136&from=EN>> . Acesso em 02 nov. 2018.

União Europeia. Diretiva (UE) 2016/1164, julho de 2016. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=PT>>. Acesso em 11 out. 2018.

União Europeia. Comissão Europeia. *Aggressive tax planning indicators - Final Report*. Working paper n. 71, de 2017. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_papers_71_atp_.pdf> . Acesso em 17 out. 2018.

União Europeia. Diretiva (UE) 2017/952, de 29 de maio de 2017. Disponível em: <<https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/33036f5d-4b41-11e7-aea8-01aa75ed71a1/language-pt/format-PDF>>. Acesso em 11 out. 2018.

União Europeia. *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*. C(2017) 335 final. 2017/0138(CNS). Brussels, 21 de junho .2017. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0335>>. Acesso em 05 out. 2018.

União Europeia. Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de maio de 2018, publicada no Jornal Oficial da União Europeia em 05 de junho de 2018, L139/1, Seção I (Atos legislativos). Versão em português disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>>. Acesso em 20 dez. 2018.

União Europeia. Corte Europeia de Direitos Humanos. *Guide on Article 6 of the European Convention on Human Rights*, 31 de agosto de 2018. Disponível em: <https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_ENG.pdf>. Acesso em 20 nov. 2018.

World Bank. *Doing Business 2019*. 16ª Edição. 2019. Disponível em: <http://www.worldbank.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2019-report_web-version.pdf> . Acesso em 24 jan. 2019.

DECISÕES

Brasil

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101003.447, 1ª Turma, Relator Luís Flávio Neto (voto vencido), Relator designado André Mendes de Moura, julgado em 06.03.2018.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Acórdão nº 1401-003.041, 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves, julgado em 11.12.2018.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão 9101-003.839, Relatora Cristiane Silva Costa, julgado em 03.10.2018.

Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental em Recurso Especial n. 382.736/SC. Primeira Seção. Relator Min. Castro Meira. Relator para o acórdão Min. Francisco Peçanha Martins, julgado em 08.10.2003.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 21.789/MS, Primeira Turma, Relator Min. José Delgado, julgado em 05.10.2006.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 927.097/RS, Primeira Turma, Relator Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 08.05.2007

Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 27.107/MS, Primeira Turma, Relatora Min. Denise Arruda, julgado em 09.09.2008;

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 973.733/SC, Primeira Seção, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 12.08.2009.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 30.161/MS, Segunda Turma, Relatora Min. Eliana Calmon, julgado em 01.12.2009.

Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.103.009/RS, Primeira Seção, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 09.12.2009.

Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.116.792/PB, Primeira Seção, Relator Min. Luiz Fux, julgado em 24.11.2010.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Mandado de Segurança n. 27.243/MS, Segunda Turma, Relator Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.04.2011.

Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.405.244/SP, Primeira Seção, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 08.08.2018.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 86420/RS. Primeira Turma. Relator Min. Xavier de Albuquerque, julgado em 16.05.1978.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 603.191/MT, Plenário. Relatora Min. Ellen Gracie, julgado em 01.08.2011.

Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 566.621, Tribunal Pleno, Ministra Relatora Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011.

Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 102.087/MG. Segunda Turma. Relator Min. Celso de Mello. Redator do acórdão Min. Gilmar Mendes, julgado em 28.02.2012.

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 562.831/SE, Primeira Turma, Relator Min. Roberto Barroso, julgado em 07.10.2015.

Supremo Tribunal Federal. Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 2390, 2386, 2397 e 2859. Plenário. Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 24.02.2016.

Estados Unidos

Helvering v. Gregory, 69 F.2d 809, 810 (2d Cir. 1934), *affd*, 293 U.S. 465 (1935)

Knetsch v. United States, 364 U.S. 361 (1960)

Frank Lyon Co. v. United States, 435 U.S.561 (1978)

American Bronze Corp. v. Commissioner, 653 F.2d 253 (6th Cir. 1981)

United States v. Arthur Young Co. 465 U.S 805 (1984)

Commissioner v. Clark, 489 U.S. 726, 738, 109 S.Ct. 1455, 103 L.Ed.2d 753 (1989)

Falconwood Corporation v. United States, 60 Fed.Cl. 485 (2004)

Black & Decker Corp. v. United States, 436 F.3d 431 (4th Cir.2006

Coltec Industries, Inc. v. United States, 454 F.3d 1340 (Fed. Cir. 2006)

Aloe Vera of America et al. v. United States, 699 F.3d 1153 (9th Cir. 2012)

WFC Holdings Corp. v. United States, 728 F.3d 736 (8th Cir. 2013)

França

Conseil Constitutionnel. *Commentaire Décision n. 2013-684 DC du 29 décembre 2013 et Décision n. 2013-685 DC du 29 décembre 2013*. Conseil Constitutionnel, Disponível em: <<https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2013/2013685DC.htm>> . Acesso em 20 dez.2018.

Reino Unido

W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners (IRC) [1982] A.C. 300.

Furniss v. Dawson, [1984] A.C. 474.

Greenough v. Gaskell (1833) 39 ER 618.

Three Rivers Dist. Council v. Governor and Co. of the Bank of England (2004) UKHL 48.

R (Prudential plc and another) v. Special Commissioner of Income Tax and another (Institute of Chartered Accountants of England and Wales and others intervening) (2013) UKSC 1.

Europa

C-28/95 - *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam* (1997). ECR I-1461. Parágrafos 16-34. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&jur=C,T,F&num=C-%2028/95&td=ALL>>. Acesso em 30. set. 2018.

C-255/02 - *Halifax and Others* (2006) ECR I-1603. Parágrafos 73-75. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-255/02>>. Acesso em: 30 set. 2018.

C-196/04 - *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas* (2006). ECR I-7995. Parágrafos 54-55. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-196/04>>. Acesso em 30 set. 2018.

C-425/06 - *Part Service* (2008). ECR I-827. Parágrafo 62. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-425/06>>. Acesso em 30 set. 2018.

C-103/09 - *Weald Leasing* (2010). ECR I-13589. Parágrafo 33. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-103/09>>. Acesso em 30 set. 2018.

C-277/09 - *RBS Deutschland Holding* (2010) ECR I-13805. Parágrafos 47 e 48. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-277/09>>. Acesso em 30 set. 2018.

C-126/10 – *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (2011). ECR I-10923. Parágrafo 34. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=en&num=C-126/10>>. Acesso em 30 set. 2018.

C-653/11 - *Ocean Finance* (2013) ECR I-00000. Parágrafos 44 a 46. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=138694&doclang=EN>>. Acesso em 30 set. 2018.

PLATAFORMAS

Platform for Collaboration on Tax hospedada no website do Banco Mundial, que, segundo essa instituição, simboliza uma conexão importante entre o Projeto BEPS e os seus trabalhos. Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>> . Acesso em 09 set. 2018.

Plataforma JITSIC (*Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network*), que consisitira uma rede colaboração e trocas de experiências entre trinta e oito administrações tributárias a respeito de prática de “tax avoidance”. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>>. Acesso em 15 out. 2018.

Portal *Bloomberg Law*, acessado na *Georgetown University Law Center* para fins da identificação dos regimes de informação obrigatória dos Estados Unidos. Disponível em: <<http://www.bna.com/bloomberglaw/>> Acesso em 06 nov. 2018.

Glossary of Terms, constante do website da OCDE. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>>. Acesso em 23 set. 2018.

IMF Data Mapper, website do *Fundo Monetário Internacional* (FMI), 2018. Disponível em: <<https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD?year=2019>>. Acesso em 09 set. 2018.

Plataforma da Ernest&Young para acompanhamento do andamento da implementação das Ações do BEPS. Disponível em: <<https://www.ey.com/gl/en/services/tax/ey-beps-developments-tracker>>. Acesso em 14 nov. 2018.

VÍDEOS CONSULTADOS

“Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes” explicativo das atividades do Fórum Global, publicada em 31 de outubro de 2018, no canal da OCDE no YouTube: <<https://www.youtube.com/watch?v=tQHj1r55bYw>>. Acesso em 20 nov. 2018.

“Legal but secret: the story of tax rulings”, vídeo publicado em 8 junho de 2015 no canal da Parlamento Europeu no *YouTube* a respeito do caráter sigilo dos “*rulings*”: <<https://www.youtube.com/watch?v=o0lwPb7JNsU>>. Acesso em 12 set. 2018.

Entrevista do ex-Secretário da Receita Federal, Jorge Rachid, publicada em 22 de julho de 2015, no canal da Receita Federal no YouTube: <<https://www.youtube.com/watch?v=RZUE8yfcj5Q>> (confira-se o trecho a partir de 2m50s). Acesso em 29 jan. 2019.

Discurso do Presidente Jair Bolsonaro na reunião do no Fórum Econômico Mundial, em Davos, publicado em 22 de janeiro de 2019. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=GD7oZnIJAYs>> (confira-se o trecho a partir de 4m40s). Acesso em 30 jan. 2019.

“Reagan and the Economy: the 1982 Recession”., video publicado em 14 de dezembro de 2011 no canal American Experience PBS no *YouTube*. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=qC7T9aA53Kg>>. Acesso em 20 out. 2018.

“*Harmful Tax Practices*”, no canal da OCDE por Portal YouTube. OECD. *Tax Talks #10 - Centre for Tax Policy and Administration*, vídeo publicado em 16 de outubro de 2018 no canal da OCDE no *YouTube*. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=A_hQEfdT7Z8> (confira-se o trecho a partir de 10m00). Acesso em 10 out. 2018.

Palestra do Professor Humberto Ávila, em evento da Fundação Getúlio Vargas (FGV), realizada nos dias 05 e 06 de novembro de 2018, sobre a nova Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. Disponível em: <<https://youtu.be/R5vMCDJhx0M>> (confira-se o trecho a partir do 2h16m46s). Acesso em 15 jan. 2019.

Palestra do Professor Paulo Ayres Barreto, em evento da Fundação Getúlio Vargas (FGV), realizada nos dias 05 e 06 de novembro de 2018, sobre a nova Lei de Introdução ao Direito Brasileiro. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=ETtDBhvbzMq&t=9501s>> (confira-se o trecho a partir do 3h33m45s). Acesso em 15 jan. 2019.

ANEXO I – Linha do tempo do contexto do Projeto BEPS

Anexo II – Condições estruturais

	Condições explícitas no relatório final		Condições implícitas no relatório final		
Países	Protege-se o direito ao sigilo profissional?	As condutas de “ <i>tax avoidance</i> ” são consideradas criminosas?	Autoridades fiscais têm poderes para listar planejamento?	Existia uma GAAR antes do regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ”?	Existe um regime de “ <i>voluntary disclosure</i> ”?
Canadá	Há o respeito ao sigilo profissional (Seção 237.3 (17) do RSC), mas este não é estendido aos contadores	Não, apenas consequências administrativas.	Sim	Sim (Section 245 do RSC) A GAAR canadense é datada de 1988 e o primeiro regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ” foi editado em 1989.	Sim
Irlanda	Há o respeito ao sigilo profissional de advogados (art. 817 J do “ <i>Taxes Consolidation 1997</i> ”), mas este não é estendido aos contadores.	Não, apenas consequências administrativas	Sim	Sim (Taxes Consolidation Act 1997, Section 811 C). A GAAR irlandesa é datada de 1988 e o regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ” foi editado em 2011.	Sim
Portugal	Em regra, o sigilo profissional não é motivo válido para deixar de declarar o planejamento tributário (arts. 11 e 12 do Decreto-Lei nº 29/2008).	Não, apenas consequências administrativas	Sim	Sim. (Lei Geral Tributária, Art. 38,2). A GAAR portuguesa é datada de 1998 e o regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ” foi editado em 2006.	Sim

	Condições explícitas no relatório final		Condições implícitas no relatório final		
Países	Protege-se o direito ao sigilo profissional?	As condutas de “ <i>tax avoidance</i> ” são consideradas criminosas?	Autoridades fiscais têm poderes para listar planejamento?	Existia uma GAAR antes do regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ”?	Existe um regime de “ <i>voluntary disclosure</i> ”?
África do Sul	Há o respeito ao sigilo profissional dos advogados (seção 64 do <i>Tax Administration Act 28</i> , de 2011), mas este não é estendido aos contadores.	Não, apenas consequências administrativas	Sim	Sim. (Income Tax Act, Chapter III, Part IIA, Sections 80A - 80L). A GAAR sul-africana é datada de 1989 e o regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ” foi editado em 2003.	Sim
Reino Unido	Há o respeito ao sigilo profissional dos advogados (seção 312 da Parte 7 do “ <i>Financial Act 2004</i> ”), mas este não é estendido aos contadores.	Não, apenas consequências administrativas	Sim	Historicamente, o Reino Unido não tinha uma GAAR positivada. No entanto, os critérios jurisprudenciais cumpriam o papel de uma GAAR – tais como o “ <i>business purpose</i> ” e “ <i>step transactions</i> ”, desenvolvidos a partir do precedente <i>Ramsay v. Inland Revenue Commissioners</i> (1982). Em 2013, o Finance Act 2013 (Part 5) codificou o critério do “ <i>main purpose</i> ” (principal propósito). Portanto, antes da edição da primeira regra de “ <i>mandatory disclosure</i> ” (em 2004), já havia critérios jurisprudenciais cumprindo o papel de uma GAAR, desde 1982.	Sim

	Condições explícitas no relatório final		Condições implícitas no relatório final		
Países	Protege-se o direito ao sigilo profissional?	As condutas de “ <i>tax avoidance</i> ” são consideradas criminosas?	Autoridades fiscais têm poderes para listar planejamento?	Existia uma GAAR antes do regime de “ <i>mandatory disclosure</i> ”?	Existe um regime de “ <i>voluntary disclosure</i> ”?
Estados Unidos	Em regra, o sigilo profissional não é motivo válido para deixar de declarar o planejamento tributário (Seção 7525 do IRC)	Não, apenas consequências tributárias.	Sim	Historicamente, os EUA não tinham uma GAAR positivada. No entanto, os critérios jurisprudenciais cumpriam o papel de uma GAAR – tais como o “ <i>economic substance doctrine</i> ”, e “ <i>business purpose doctrine</i> ”, desenvolvidos a partir do precedente <i>Helvering v. Gregory</i> (1935). Em 2010, a Seção 7701(o) do IRC codificou os referidos critérios jurisprudenciais. Portanto, antes da edição da primeira regra de “ <i>mandatory disclosure</i> ” (em 1984), já havia critérios jurisprudenciais cumprindo o papel de uma GAAR, desde 1935.	Sim