

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

40



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# PRINCÍPIO DE PROIBIÇÃO AO ABUSO: UMA GAAR PARA O BRASIL?

## *PROHIBITION OF ABUSE AS A PRINCIPLE: A GAAR FOR BRAZIL?*

**Luís Eduardo Marola de Queiroz Pereira**

*Mestrando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Pós-graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo. E-mail: [eduardo.queiroz@aol.com](mailto:eduardo.queiroz@aol.com)*

**Michell Przepiorka**

*Mestrando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Pós-graduado em Direito Tributário e em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo. E-mail: [michellprzepiorka@hotmail.com](mailto:michellprzepiorka@hotmail.com)*

**Pedro Leonardo Stein Messetti**

*Mestrando em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogado em São Paulo. E-mail: [pedro@stm.adv.br](mailto:pedro@stm.adv.br)*

## RESUMO

O combate ao abuso é uma prática difundida por todo o mundo. Seu reconhecimento como princípio geral antiabuso pode acarretar consequências no ordenamento jurídico brasileiro, principalmente em suas relações internacionais. Busca-se então justificar o reconhecimento do combate ao abuso como um princípio geral de direito e apresentar o estado da arte do combate ao abuso no Brasil para então verificar se o Brasil deve adotar uma GAAR e como esta deveria ser delimitada.

**PALAVRAS-CHAVE: ABUSO, GAAR, PRINCÍPIO**

## ABSTRACT

The implementation of means to tackle abuse is a widespread practice in the world. The acknowledgment of the prohibition of abuse as a general principle of law may lead to unforeseen consequences in the Brazilian legal order, mainly in the international affairs. Therefore, this paper seeks to present the process of acknowledgment of the prohibition of abuse as a general principle of law as well as the state-of-art of abuse

combat in Brazil which will allow us to conclude whether Brazil needs a GAAR and how it should be delimited.

**KEYWORDS:** ABUSE, GAAR, PRINCIPLE

## INTRODUÇÃO

Normas de combate a práticas abusivas estão intrinsicamente ligadas à noção de ordenamento jurídico, na medida em que evita o desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados. Além disso, a proibição ao abuso permite a renovação dos valores subjacentes às normas jurídicas<sup>1</sup>.

O combate ao abuso em matéria fiscal é um mote que tem ganhado mais força a partir da divulgação de planejamentos de grandes multinacionais, bem como do vazamento de listas de informações de paraísos fiscais, o que acabou dimensionando o quanto se estava deixando de arrecadar em um momento de crise.

Ele pode ser realizado através de normas específicas (Specific Anti-avoidance Rules – SAARs) ou regras gerais antiabuso (General Anti-Avoidance Rules – GAAR). Em muitos países há uma combinação de uma GAAR com SAARs auxiliares para situações específicas<sup>2</sup>, como por exemplo, preços de transferência e regras de subcapitalização.

Não há um modelo único de GAAR<sup>3</sup>, mas normalmente tais regras “se baseiam em conceitos indefinidos, conferem discricionariedade às autoridades fiscais e tornam a legislação mais complexa”<sup>4</sup>.

Nesse cenário, o presente artigo objetiva (i) identificar se há um princípio geral de direito público que proíba as práticas abusivas; e, caso positivo, (ii) verificar se não seria o caso de o Brasil adotar uma norma geral antielisiva estatutária, assumindo que ela possa ser utilizada nas relações internacionais brasileiras como um elemento interpretativo e supletivo, conferindo maior segurança jurídica a contribuintes e autoridades administrativas.

Na prática brasileira, ausente uma norma geral antielisiva, o controle é feito com conceitos de direito privado ou importados, como no caso do propósito negocial, que não

---

1 “Abuse is a concept related to the historical aspect of law. Prohibition of abuse, indeed, had the function of solving legal contrasts, protecting the common order, and supporting statutes’ transformations, because anti-abuse clauses allow through a ‘built-in-flexibility’ the constant judge-made development of law according to social values renovation (Rechtsfortbildung).” (PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Union law: a theory. *EC Tax Review* v. 20, n. 3, maio-junho de 2011, p. 134)

2 KREVER, Richard. General report: GAARS. In: LANG, Michael et al. (ed.). *GAARS – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD, 2016, introduction.

3 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. *Revista Direito Tributário Internacional* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 213.

4 ROSENBLATT, Paulo. Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure? *Revista Direito Tributário Internacional* n. 01. São Paulo: IBDT, março de 2017, p. 85.

teriam a princípio o condão de afastar o planejamento jurídico-tributário implementado pelos contribuintes.

Nesse cenário, o presente artigo objetiva (i) identificar se há um princípio geral de direito público que proíba as práticas abusivas; e, caso positivo, (ii) verificar se não seria o caso de o Brasil adotar uma norma geral antielisiva estatutária, assumindo que ele possa ser utilizado nas relações internacionais brasileiras como um elemento interpretativo e supletivo, conferindo maior segurança jurídica a contribuintes e autoridades administrativas.

No âmbito do esforço conjunto entre os países com intuito de coibir os planejamentos fiscais agressivos que, notadamente, prejudicam a arrecadação em escala global, a adoção de regras gerais antielisivas nos ordenamentos domésticos está entre os temas de maior relevância.

Todavia, as liberdades fundamentais dos contribuintes se colocam como um desafio à adoção das GAARs na medida em que legitimam o direito de planejamento fiscal. Neste contexto é que se insere o conceito de abuso abordado neste trabalho.

Em linhas gerais, a diferença entre o planejamento fiscal lícito e o planejamento fiscal agressivo é uma linha – que pode ser muito tênue – demarcada pela forma abusiva com que o contribuinte se estrutura para deslocar a ocorrência do fato gerador à jurisdição que lhe seja mais favorável.

Cumprе notar que o conceito de abuso está relacionado ao aspecto histórico do direito e sua proibição permite uma certa flexibilidade, na medida em que sua definição é mutável junto com os valores sociais<sup>5</sup>.

Os contribuintes criam planejamentos fiscais para atender aos seus interesses específicos baseando-se nas peculiaridades de suas atividades. Portanto, é impossível prever taxativamente as hipóteses em que há abuso, inviabilizando o combate ao abuso exclusivamente por meio de SAARs.

Por esse motivo as GAARs se baseiam em conceitos indefinidos, conferem discricionariedade às autoridades fiscais e acabam tornando a legislação mais complexa<sup>6</sup>.

Referida discricionariedade conferida às autoridades fiscais é alvo de duras críticas e enseja discussões mais aprofundadas acerca da necessidade – ou não – de se criar regras antielisivas positivadas. Referida positividade poderia resultar em uma legislação mais

---

5 PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Union law: a theory. *EC Tax Review* v. 20, n. 3, maio-junho de 2011, p. 134.

6 ROSENBLATT, Paulo. Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure? *Revista Direito Tributário Internacional* Atual n. 01. São Paulo: IBDT, março de 2017, p. 85.

limitada, e até mais restritiva se comparada a regulamentação jurisprudencial da matéria<sup>7</sup>.

É nesse contexto que o presente estudo busca definir abuso no âmbito do Direito Internacional Tributário de modo a concluir se sua vedação decorre de um princípio geral de direito e, paralelamente, tendo como pano de fundo o combate ao abuso na União Europeia, analisar a experiência do Brasil e ponderar quais os eventuais benefícios de se positivar uma GAAR neste país.

## 1. DIREITO INTERNACIONAL PÚBLICO NO AMBIENTE GLOBALIZADO

As normas de direito internacional público servem para regulamentar as relações interestaduais. O sistema jurídico internacional não possui um corpo ordenado de regras e princípios formalmente reconhecidos emanados por um órgão específico<sup>8</sup>, sendo marcado pelo caráter difuso de suas fontes normativas<sup>9</sup>.

Nessa toada, a importância do art. 38 do Estatuto da Corte Permanente de Justiça Internacional<sup>10</sup>, apontado como a tentativa mais importante de se especificar as fontes de direito internacional<sup>11</sup>.

A letra *c* do referido artigo elenca os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas como uma fonte de direito internacional público. Accioly indica que não há a obrigatoriedade de os países reconhecerem esses princípios em seu direito interno, sendo este reconhecimento apenas uma prova de sua existência<sup>12</sup>.

A grande questão que se coloca então diz respeito a como se identificar os princípios gerais de direito. Tradicionalmente, esse reconhecimento dá-se de forma intuitiva durante julgamentos de casos concretos, sem grandes análises comparativas, o que atrai a crítica de Kotuby Jr. e Sobota, pois para os autores, para princípios serem aceitos como legítimos, o processo de sua identificação deveria ser mais objetivo, transparente e coerente<sup>13</sup>.

7 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em sem compatibilizar ao BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, 2017, p. 212.

8 "The lack of a legislature, executive and structure of courts within international law has been noted and the effects of this will become clearer as one proceeds. There is no single body able to create laws internationally binding upon everyone, nor a proper system of courts with comprehensive and compulsory jurisdiction to interpret and extend the law." (SHAW, Malcolm N. International law. 7. ed. Cambridge: Cambridge Press, 2014, p. 49)

9 Este inclusive é um dos argumentos dos autores que defendem não existir um direito internacional público, tese refutada por Accioly, haja vista que a ausência de um legislador não implica a inexistência de um direito (Tratado de direito internacional público. São Paulo: Quartier Latin, 2009. v. 1, p. 33).

10 "1. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará: a. as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes; b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito; c. os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas; d. sob ressalva da disposição do artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito. 2. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão ex aequo et bono, se as partes com isto concordarem."

11 CRAWFORD, James. Brownlie's principles of public international law. 8. ed. Oxford: Oxford Press, 2008, p. 20-21.

12 ACCIOLY, Hildebrando. Tratado de direito internacional público. São Paulo: Quartier Latin, 2009. v. 1, p. 63.

13 KOTUBY JR., Charles T.; e SOBOTA, Luke A. General principles of law and international due process: principles and norms applicable in transnational dispute. Oxford: Oxford Press, 2017, p. 17-18.

Com a intensificação da globalização e o surgimento de contextos inéditos decorrentes da tecnologia virtual, tais como a comercialização de intangíveis e a prestação de serviços em meios eletrônicos, o foco da preocupação tornou-se muito mais amplo e a elisão fiscal, que sempre foi vista como uma questão doméstica, passou a ser foco de grande relevância nas relações internacionais<sup>14</sup>.

Na próxima seção, buscar-se-á identificar a existência de um princípio geral de direito público que enseje a proibição de práticas abusivas.

## 2. RECONHECIMENTO DO ABUSO COMO PRINCÍPIO GERAL DE DIREITO PÚBLICO

### 2.1. Combate ao abuso na União Europeia

A noção de abuso surge no Direito Comunitário a partir de sua utilização pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)<sup>15</sup>, quando foi julgado o caso *Van Binsbergen* em 1974<sup>16</sup>, ainda que apenas em 2002, quando julgado o caso *Halifax*<sup>17</sup>, é que se tenha efetivamente mencionado um princípio de proibição de práticas abusivas<sup>18</sup>.

O surgimento tardio no âmbito do direito comunitário não significa dizer que os países europeus não possuíam normas antiabuso seja de caráter geral, seja de caráter específico em seu âmbito doméstico<sup>19</sup>. Embora países de *Civil Law* e países de *Common Law* tenham tradições distintas no que concerne ao combate ao abuso, ao fim e ao cabo, suas raízes são comuns<sup>20</sup>.

Em que pese a existência de doutrina contrária quanto a esta qualificação jurídica<sup>21</sup>, entende-se que a proibição a práticas abusivas possui o *status* de princípio geral na

14 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em sem compatibilizar ao BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, 2017, p. 211.

15 Segundo Piantavigna, a razão de o combate ao abuso surgir no direito comunitário via TJUE é o papel deste órgão na transformação de normas de caráter indutivo-interpretativo (*soft law*) em normas de caráter vinculante (*hard law*) para os Estados membros. Desta forma, princípios e valores compartilhados tornam-se vinculantes (PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Union law: a theory. EC Tax Review v. 20, n. 3, maio-junho de 2011, p. 134).

16 NL: ECJ, 3 Dec. 1974, Case 33/74, Johannes Henricus Maria van Binsbergen v. Bestuur van de Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid. ECJ Case Law IBFD.

17 UK: ECJ, 21 Feb. 2006, Case C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs and Excise and University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs and Excise. ECJ Case Law IBFD.

18 DE LA FERIA, Rita. Reverberation of legal principles: further thoughts on the development of an EU principle of prohibition of abuse of law. Working Paper n. 10/21. Oxford University Centre for Business Taxation, 2010, p. 1.

19 NOGUEIRA, João Felix Pinto. Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto v. 6, 2009, p. 238-240.

20 "In particular, in Civil Law Countries, abuse was developed as a limit for individual rights in private law and commercial law fields, and it indicates the misuse of legal forms. Differently, in Common Law Countries, the notion is based on the 'principal purpose' of the transaction. However, even if the two traditions seem different, discrepancies are not so marked, and it is possible to underline similar aspects. The different notions used in diverse Member States have common roots, id est the French *abus de droit*, the German *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*, and the Anglo-Saxon *substance over form*." (PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Union law: a theory. EC Tax Review v. 20, n. 3, maio-junho de 2011, p. 135 – destaques do original)

21 Nesse sentido: ARNULL, Anthony. What is a general principle of EU law? In: DE LA FERIA, Rita; e VOGENAUER, Stefan (ed.). Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law? Oxford – Portland: Hart, 2011, p. 7-23.

jurisprudência comunitária, servindo como um cânone interpretativo para cada direito subjetivo<sup>22</sup>.

Segundo Piantavigna, o reconhecimento de um princípio de proibição de práticas abusivas é matéria controversa na doutrina por duas razões principais: (a) as dificuldades práticas de sua aplicação, devido à flexibilidade do conceito de abuso e (b) a cultura normativa de que aquilo que não é explicitamente proibido é permitido pela lei. Além disso, a controvérsia se agrava no ambiente europeu por três razões:

“(i) in the EU context, individuals should be free to choose among diverse legal systems: it is difficult to distinguish between what represents a limitation of national sovereignty and what is a choice of law that EU intended to be free; (ii) the EU legal system is incomplete, legislation is ambiguous, open-ended and full of gaps, causing the difficulties in the legislative process (‘legislator inertia’): that situation could provoke a potential abuse of the concept of abuse of law to fill in the gap in the legislation; and (iii) the EU system operates among a variety of legal systems, some of which are familiar with that concept of abuse, some not: it is difficult to articulate a uniform description of it.”<sup>23</sup>

Não obstante as dificuldades em se reconhecer o combate a práticas abusivas como um princípio geral, De La Feria rejeita os argumentos contrários à inexistência de um princípio geral pelos seguintes motivos: (i) o princípio já foi reconhecido pelo TJUE em Halifax e Kofoed<sup>24</sup>; (ii) o fato de nem todos os Estados membros possuírem um conceito comum de abuso não é um argumento decisivo; (iii) ainda que não exista um conceito que não tenha um significado preciso, o TJUE extraiu os elementos nucleares para a definição de abuso e estabeleceu critérios para sua aplicabilidade; e (iv) a inconsistência na referência ao princípio não é determinante para a criação de um princípio, pois os princípios de Direito europeu são abertos, não totalmente desenvolvidos e em um constante processo de evolução<sup>25-26</sup>.

22 “Moreover, prohibition of abuse in Community case law has the legal status of a general principle, so it works like a canon for every subjective right: at the beginning, it was elaborated in a fundamental freedom contest, then it was applied in (almost) every field of law, not only reserved to Community competence, according to the progressively extensive interpretation of treaty and directive dispositions. The ECJ has de-nationalized abuse, giving to the concept an original and independent characterization and imposing it to national revenue to reduce applicative divergences: ‘whatever the factual origin of the principle, it is applied by the European Court as a principle of Community law, not national law.’” (PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Union law: a theory. EC Tax Review v. 20, n. 3, maio-junho de 2011, p. 135)

23 PIANTAVIGNA, Paolo. Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law? 3-4 October 2008, Oxford (UK). Intertax v. 37, n. 3, março de 2009, p. 167.

24 DK: ECJ, 5 July 2007, Case C-321/05, Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet. ECJ Case Law IBFD.

25 “Applying the concept of reverberation to the process of creation and the development of general principles of EU law in particular, this can be distilled into three stages: precognisance, cognisance and post-cognisance. The process starts at pre-cognisance level with similar principles or legal concepts applied within different Member States’ jurisdictions – not necessarily all – being cast into the centre of questions referred to the Court of Justice. Often these principles or concepts are similar only to the extent that at their core they express an identical legal essence, even though its particular characteristics, such as scope and criteria for application and name or designation, differ from Member State to Member State. This vagueness which results from the discrepancies between Member States, also gives the Court a higher level of flexibility to use the concept in whatever context it feels more appropriate, providing it with a specific scope and criteria for application, definition, etc. The concept or principle is then on the path to becoming an EU legal principle or concept, used in different judgments, reiterated and added-to, without full awareness of its significance, scope or meaning. Realisation of the process of creation of a new principle of EU law is now unavoidable, with cognisance being not necessarily triggered internally within the Court of Justice itself, but often externally, either by national courts or legal commentators – or

Em *Emsland-Stärke*<sup>27</sup>, o Tribunal começou a delimitar os critérios os quais os Estados membros deveriam se utilizar quando avaliando comportamentos supostamente abusivos<sup>28</sup>. Em matéria fiscal, tais elementos são definidos mais detalhadamente em *Halifax*<sup>29</sup> e em *Cadbury Schweppes*<sup>30</sup>. Tais casos têm suas particularidades, é verdade<sup>31</sup>, mas possuem o mesmo racional subjacente: a busca pela realidade econômica da transação<sup>32</sup>.

Desconsiderando-se as questões terminológicas que se verificam na jurisprudência do TJUE<sup>33</sup>, no que concerne à identificação de situações abusivas, o Tribunal de Justiça da União Europeia requer uma análise que combina elementos objetivos e subjetivos<sup>34</sup>.

O elemento subjetivo seria “a intenção de obter uma vantagem fiscal, que resulte de elementos objetivos que, pese embora o respeito formal dos requisitos previstos pelo direito comunitário”<sup>35</sup>. Enquanto o elemento objetivo, coteja a situação fática concreta ao objetivo perseguido pela regulamentação que se lhe pretende aplicar, “existirá abuso quando, apesar da verificação dos requisitos (formais) necessários para despoletar a aplicação de determinada disposição, a situação fática não se enquadre no âmbito teleológico dessa regulamentação”<sup>36</sup>.

---

normally by both. Once made aware of the process in due course the Court has to decide on whether to proceed or not – thus, whilst the process involves various agents, the Court is in essence the sole cognisance-agent.” (DE LA FERIA, Rita. Reverberation of legal principles: further thoughts on the development of an EU principle of prohibition of abuse of law. Working Paper n. 10/21. Oxford University Centre for Business Taxation, 2010, p. 9)

26 “De la Feria rejected these arguments, however, and asserted that there is a principle, because: (i) its existence has already been recognized by the Court in the Halifax and Kofoed decisions; (ii) it is true that abuse is not a concept common to all Member States, but that argument is not decisive; (iii) it is partially true that the abuse concept has not a precise meaning, but this argument is also not decisive and the Court has identified its core elements and established some criteria to give application to it (EmslandStärke, Halifax); and (iv) the fact that ECJ’s references are inconsistent is not an impediment to the creation of the principle, because EU law principles are open-principles, characterized by a form that is not fully-fledged and by a continuous and dynamic process of evolution.” (PIANTAVIGNA, Paolo. Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law? 3-4 October 2008, Oxford (UK). Intertax v. 37, n. 3, março de 2009, p. 167-168)

27 DE: ECJ, 14 Dec. 2000, Case C-110/99, Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas. ECJ Case Law IBFD, §§ 52-53.

28 DE BROE, Luc; e BECKERS, Dorien. The general anti-abuse rule of the anti-tax avoidance directive: an analysis against the wider perspective of the European Court of Justice’s Case Law on abuse of EU law. EC Tax Review v. 26, n. 3, junho de 2017, p. 133.

29 UK: ECJ, 21 Feb. 2006, Case C-255/02. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise, BUPA Hospitals Ltd, Goldsborough Developments Ltd v. Commissioners of Customs and Excise and University of Huddersfield Higher Education Corporation v. Commissioners of Customs and Excise. ECJ Case Law IBFD.

30 UK: ECJ, 12 Sept. 2006, Case C-196/04. Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue. ECJ Case Law IBFD.

31 “Halifax is a VAT decision and Cadbury Schweppes is a corporate income tax decision, involving litigation in two totally different fields of taxation. Therefore the facts in these cases, interesting as they may be, are less relevant than the concept of abuse developed by the ECJ. Both cases deal with the concept of abuse of law not from a national law point of view, but applied from a point of view of European Community law: the Sixth VAT Directive in Halifax and the Treaty freedoms in Cadbury Schweppes.” (VANISTENDAEL, Frans. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? EC Tax Review v. 15, n. 4, outubro-dezembro de 2006, p. 192)

32 VANISTENDAEL, Frans. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? EC Tax Review v. 15, n. 4, outubro-dezembro de 2006, p. 195. No mesmo sentido PIANTAVIGNA, Paolo. Tax abuse in European Union law: a theory. EC Tax Review v. 20, n. 3, maio-junho de 2011, p. 146.

33 ÖNER, Cihat. Is tax avoidance the theory of everything in tax law? A terminological analysis of EU legislation and case law. EC Tax Review v. 27, n. 2, março-abril de 2018, p. 102-104.

34 “As regards abuses, the Court has pointed out that a finding of abuse requires a combination of objective circumstances in which, despite formal observance of the conditions laid down by the EU rules, the purpose of those rules has not been achieved. A subjective element should then be searched for consisting of the intention to obtain an advantage from the rules by creating artificial conditions.” (ÖNER, Cihat. Is tax avoidance the theory of everything in tax law? A terminological analysis of EU legislation and case law. EC Tax Review v. 27, n. 2, março-abril de 2018, p. 105)

35 UK: ECJ, 12 Sept. 2006, Case C-196/04. Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue. ECJ Case Law IBFD, § 64.

36 NOGUEIRA, João Felix Pinto. Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário. Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto v. 6, 2009, p. 249.

Ressalta-se que apesar do reconhecimento de um princípio geral antiabuso no direito comunitário, sua aplicabilidade é limitada. A atuação do TJUE consiste em uma harmonização negativa, podendo tão somente declarar a invalidade das normas, práticas administrativas ou judiciais domésticas dos Estados membros contrárias ao Direito Comunitário.

Nota-se que todas as diretivas da União Europeia que tratam da tributação direta possuem cláusula antiabuso para suas respectivas áreas de atuação<sup>37</sup>, sendo que mais recentemente, promulgou-se a Diretiva Antielisão que prescreve normas antielisivas específicas e gerais<sup>38</sup>.

Porém, decorre da decisão proferida em 3M Itália<sup>39</sup> que os Estados membros não são obrigados a prevenir o abuso quando se tratar de matérias fiscais não harmonizadas, mas se decidirem por prevenir, não podem aplicar diretamente o prescrito em Diretivas, devendo internalizar seu conteúdo via a promulgação de legislação doméstica<sup>40</sup>.

Ainda assim, a existência de um princípio geral de proibição a práticas abusivas não implica a obrigatoriedade de os países adotarem uma postura preventiva, mas seu reconhecimento na jurisprudência do TJUE reverberou pelos sistemas jurídicos domésticos dos Estados membros, aumentando o número de países que passaram a adotá-la<sup>41</sup>.

Além disso, com a promulgação da “Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno”, todos os Estados membros da União Europeia terão de adotar uma norma geral antielisiva. Referida norma dispõe em sua exposição de motivos que<sup>42</sup>:

“As regras gerais antiabuso estão presentes nos sistemas fiscais para combater práticas fiscais abusivas que ainda não tenham sido objeto de disposições específicas. As regras gerais antiabuso têm, portanto, a função de colmatar lacunas, o que não deverá prejudicar a aplicabilidade de regras antiabuso específicas. Na União, as regras gerais antiabuso deverão ser aplicadas a montagens que não sejam genuínas, caso contrário, o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais. Além disso, é importante garantir que as regras gerais

37 DE BROE, Luc; e BECKERS, Dorien. The general anti-abuse rule of the anti-tax avoidance directive: an analysis against the wider perspective of the European Court of Justice's Case Law on abuse of EU law. *EC Tax Review* v. 26, n. 3, junho de 2017, p. 139.

38 Sobre a compatibilidade da norma geral antielisiva da Diretiva Europeia vide PRZEPIORKA, Michell. Um novo standard de abuso no direito fiscal europeu? *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 3. São Paulo: IBDT, junho de 2018, prelo.

39 IT: ECJ, 29 Mar. 2012, Case C-417/10. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate v. 3 M Italia SpA. *ECJ Case Law IBFD*.

40 DE BROE, Luc; e BECKERS, Dorien. The general anti-abuse rule of the anti-tax avoidance directive: an analysis against the wider perspective of the European Court of Justice's Case Law on abuse of EU law. *EC Tax Review* v. 26, n. 3, junho de 2017, p. 138.

41 DE LA FERIA, Rita. Reverberation of legal principles: further thoughts on the development of an EU principle of prohibition of abuse of law. *Working Paper* n. 10/21. Oxford University Centre for Business Taxation, 2010, p. 13.

42 Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32016L1164>>.

antiabuso são uniformemente aplicáveis em situações nacionais, no interior da União e em relação a países terceiros, para que o seu âmbito e os resultados da sua aplicação não sejam diferentes em situações nacionais e transfronteiras. Os Estados-Membros não deverão ser impedidos de aplicar sanções caso sejam aplicáveis as regras gerais antiabuso. Ao avaliar se uma montagem deverá ser considerada não genuína, poderá ser dada aos Estados-Membros a possibilidade de analisarem todas as razões econômicas válidas, incluindo as atividades financeiras.” (Destaques nossos)

Como se percebe, o combate a práticas abusivas foi reconhecido como princípio de direito da União Europeia por via do trabalho jurisprudencial paulatino do TJUE, a promulgação de uma diretiva contra práticas de elisão fiscal apenas reitera este reconhecimento. Esta postura da União Europeia reforça a existência de um princípio geral de direito de combate ao abuso, o que ganha ainda mais força com o Projeto BEPS, o que passamos a tratar.

## 2.2. Efeito BEPS

A divulgação dos planejamentos tributários adotados por empresas multinacionais e da alíquota efetiva que incidia sobre seus rendimentos pela imprensa internacional teve grande impacto no combate à elisão fiscal em nível mundial. A necessidade de receita pela maioria dos países, que ainda vinham sofrendo os efeitos da crise que se alastrava desde 2008, acarretou no lançamento do projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) em 2013<sup>43</sup>.

Embora o Projeto BEPS volte-se à retomada de um *status quo*, com o combate a práticas que “segreguem artificialmente os rendimentos tributáveis das atividades que os geram”<sup>44</sup>, busca-se evitar (dupla) não tributação ou tributação reduzida no nível internacional<sup>45</sup>.

Percebe-se que há uma diminuição do limiar do que se entende como prática elisiva aceitável ou não aceitável. Como aponta Takano, busca-se diluir a diferença conceitual hoje existente entre evasão e elisão tributária, “de modo que qualquer estrutura de otimização tributária ou qualquer operação realizada com o intuito – principal ou não – de se submeter a um menor nível de tributação poderia se submeter ao conceito de ‘planejamento tributário agressivo’”<sup>46</sup>.

Em resposta ao Projeto BEPS, inúmeros países começaram a modificar suas legislações domésticas e seus tratados para reforçar o combate a práticas abusivas<sup>47</sup>. Em outros

43 BRAUNER, Yariv. BEPS: an interim evaluation. *World Tax Journal* v. 6, n. 1, fevereiro de 2014, p. 10-12.

44 ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Action plan on base erosion and profit shifting. OCDE Publishing, 2013, p. 10.

45 VANISTENDAEL, Frans. Is tax avoidance the same thing under the OECD base erosion and profit shifting action plan, national tax law and EU law? *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3, março de 2016, p. 170.

46 TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do projeto BEPS. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 42.

47 CRISTIANS, Allison; e SHAY, Stephen. General Report. *International Fiscal Association. IFA Cahiers 2017: assessing BEPS: origins,*

países, e.g. Holanda, o Projeto BEPS implicou a intensificação da fiscalização pelas autoridades fiscais<sup>48</sup>. O Projeto também influenciou na Diretiva da União Europeia promulgada com o objetivo de harmonizar as práticas antielisivas no ambiente europeu<sup>49</sup>.

A adesão de mais de 100 países no quadro inclusivo do Projeto BEPS da OCDE<sup>50</sup> é um indício do compromisso internacional em combater práticas abusivas<sup>51</sup>, entre os quais encontra-se o Brasil. Bem tempestivo o alerta de Takano, para quem:

“As discussões existentes no âmbito do Projeto BEPS que busquem conferir maior liberdade às Administrações Tributárias e limites mais fluídos para o combate a planejamentos tributários tidos por ‘agressivos’ ou ‘abusivos’ devem estar na agenda dos formuladores de política tributária, fornecendo-lhes valioso material para discussão no âmbito do Congresso Nacional, foro apropriado para proposições de alteração da legislação tributária doméstica. Não devem servir, entretanto, para se introduzir medidas descompassadas com o direito posto, que amesquinhe direitos e garantias dos contribuintes, que enseje insegurança jurídica e diminua o fluxo de investimentos externos no país.”<sup>52</sup>

Nessa toada, ao incorporar ou adotar medidas inspiradas nas normas propostas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico no âmbito do Projeto BEPS, o Poder Legislativo de cada Estado deve verificar sua compatibilidade com a Constituição de seu país e o interesse político em combater determinadas práticas ou não<sup>53</sup>.

---

standards, and responses v. 102-A, p. 24.

48 HEMELS, Sigrid. Netherlands. In: LANG, Michael et al. (ed.). GAARS – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world. Amsterdam: IBFD, 2016, 21.1.3. Impact of BEPS on Netherlands GAARS.

49 Na exposição de motivos da Diretiva lê-se: “Os relatórios finais sobre as 15 ações da OCDE contra a BEPS foram divulgados ao público em 5 de outubro de 2015. O Conselho congratulou-se com esses resultados nas suas conclusões de 8 de dezembro de 2015. Essas conclusões salientavam a necessidade de encontrar soluções comuns, mas flexíveis, a nível da União, coerentes com as conclusões da OCDE sobre a BEPS. Além disso, essas conclusões apoiavam uma execução eficaz, rápida e coordenada das medidas de luta contra a erosão da base tributável e a transferência de lucros a adotar a nível da União e consideravam que as diretivas da União deveriam, sempre que apropriado, ser o instrumento escolhido para executar as conclusões da OCDE sobre a BEPS a nível da União. É essencial para o bom funcionamento do mercado interno que os Estados-membros ponham em prática, no mínimo, os compromissos assumidos no âmbito da BEPS e, de um modo mais geral, tomem medidas para desencorajar práticas de elisão fiscal e garantir uma tributação justa e eficaz na União de forma suficientemente coerente e coordenada. Num mercado caracterizado por uma forte integração das economias, são necessárias abordagens estratégicas comuns e ações coordenadas, a fim de melhorar o funcionamento do mercado interno e maximizar os efeitos positivos da iniciativa contra a BEPS. Além disso, apenas um regime comum poderá evitar uma fragmentação do mercado e pôr termo às assimetrias e distorções do mercado atualmente existentes. Por último, a existência de medidas nacionais de execução que sigam uma linha comum a toda a União dará segurança jurídica aos contribuintes quanto à compatibilidade dessas medidas com o direito da União.”

50 ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Inclusive framework on BEPS: progress report July 2016-June 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>>.

51 Percebendo que o alcance das medidas de seu Plano de Ação deveria abranger, se possível, todas as jurisdições da Terra, a fim de evitar que jurisdições não cooperantes mantivessem práticas de BEPS, a OCDE lançou, em junho de 2016, o Inclusive Framework, programa que busca agregar ao Projeto BEPS o maior número possível de jurisdições. Evidentemente, deixar de adotar regras de combate ao BEPS expõe o país à posição do free rider, i.e., aquele que deseja usufruir de um bem coletivo, sem dar a devida contrapartida. Obviamente, a escolha de uma jurisdição pela posição de free rider pode levá-la à marginalização perante a comunidade internacional, com eventuais prejuízos para sua inserção na economia global, além de danos à imagem e à participação política no campo internacional (ALMEIDA, Aloysio Flávio Ferreira de; GUIMARÃES JÚNIOR, Ivo Tambasco; e SOUZA, Lucas Syrto Octavio de. O projeto BEPS da OCDE/G20 e o planejamento tributário agressivo. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; e VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Estudos tributários do II seminário CARF. Brasília: CNI, 2017, p. 120).

52 TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do projeto BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 53.

53 TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do projeto

### 2.3. Reconhecimento do abuso como Princípio Geral de Direito Público

O abuso se verifica quando o contribuinte se vale de artifícios para se enquadrar em um contexto aparentemente lícito, mas que, na realidade, não se aplica a ele. A análise do abuso requer avaliar a intenção do legislador ao formular o dispositivo legal (leis domésticas ou tratados internacionais)<sup>54</sup>.

A elisão fiscal isoladamente não representa ato ilícito tributário, mas atos ou negócios praticados licitamente pautados nos direitos à liberdade do trabalho, iniciativa e concorrência e nas garantias de segurança jurídica<sup>55</sup>.

Conforme abordado anteriormente, o princípio antiabuso é bem assentado na União Europeia, por força do trabalho constante do Tribunal de Justiça e pelo efeito vinculante das Diretivas. Além disso, segundo relata Rolim, aproximadamente 34 países da OCDE possuem normas gerais antielisivas ou doutrinas antiabuso, bem como os cinco países que compõem o BRICS (Acrônimo em inglês para o grupo composto por Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul). Além de considerados civilizados, países com GAAR representam mais de 85% do produto interno bruto mundial e 67% da população mundial<sup>56</sup>.

É fato que regras antielisivas, com intuito de coibir planejamentos abusivos, são aplicadas por diversos países, ainda que alguns não disponham de uma GAAR tecnicamente positivada. Aliás, a positivação das GAARs é algo que se questiona devido à complexidade do tema e a necessidade de contextualizar, social e economicamente, as atividades de cada contribuinte.

Ainda, o fato de algumas medidas gerais antiabuso serem aplicadas mesmo sem a necessidade de positivação demonstra que sua coercitividade está diretamente relacionada com sua base principiológica, sem a qual a jurisprudência não teria substância para se solidificar, reforçando a tese do princípio geral antiabuso.

Da mesma forma, considerando-se a natureza da GAAR, seu grau de abstração e sua importância ao ordenamento jurídico, ela é tecnicamente um princípio do Direito<sup>57</sup>, além de caracterizar-se como positivação do referido princípio geral antiabuso.

No âmbito dos tratados internacionais o abuso é tido pela OCDE como um dos grandes problemas tributários do mundo, sendo este endereçado no plano de ação 6 do BEPS<sup>58</sup>, por

---

BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 41.

54 ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 103.

55 YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário: limites atuais definidos pela jurisprudência. In: SILVA, J. Miguel. Prática tributária nas empresas: análise de questões tributárias e contábeis atuais e relevantes. São Paulo: Atlas, 2012, p. 145.

56 ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 111.

57 "As a matter of principle, taking into account how a GAAR is designed, whether or not covering a generality of transactions, its level of abstraction and indeterminacy, its degree of importance in the tax legal system, technically speaking any genuine GAAR may certainly be regarded as a principle of law." (ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 103)

meio da qual se estipula os remédios do propósito principal<sup>59</sup>, da substância (ou atividade substancial)<sup>60</sup> e do objeto e propósito do tratado<sup>61</sup>.

Rosenblatt sustenta que há um princípio de combate ao abuso nos tratados internacionais, e que a norma sugerida pela OCDE em nada inova, e segue em linha com o paradigma das últimas décadas das normas gerais antielisivas domésticas, legisladas e decorrentes de construção jurisprudencial<sup>62</sup>.

Por fim, é importante salientar que o reconhecimento e aplicação do combate ao abuso por cortes internacionais, como o Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio, a Corte Europeia de Direitos Humanos e a Corte Europeia de Justiça reforçam a defesa da tese de que medidas antiabuso (normas gerais antielisivas estatutárias ou judiciais) devem ser vistas como um princípio geral de direito público<sup>63</sup>.

O exposto permite concluir que há fundamentos para o reconhecimento de um princípio geral antiabuso no direito internacional público<sup>64</sup>.

Tal reconhecimento implicaria a possibilidade de referido princípio ser invocado nas relações internacionais brasileiras, seja em seu efeito interpretativo, quanto supletivo. Poderia ser invocado ainda no direito doméstico por força do art. 108, III, do Código Tributário Nacional<sup>65-66</sup>.

A próxima seção será dedicada ao ordenamento jurídico brasileiro. Analisar-se-á se no contexto jurídico atual já existe uma norma geral antielisiva, em caso negativo, se o Brasil deveria adotar uma norma geral antielisiva e quais as características de tal norma.

### 3. UMA GAAR PARA O BRASIL?

#### 3.1. A estrutura legislativa atual e a tentativa de instituição de uma GAAR

A regra geral antielisiva de um sistema jurídico deve ser formatada considerando-se suas particularidades, a mera transposição ou incorporação de regras aplicadas em outras jurisdições pode gerar efeitos deletérios<sup>67</sup>. Principalmente, caso o sistema jurídico e o

---

58 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em sem compatibilizar ao BEPS. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, 2017, p. 215-219.

59 O contribuinte pode até ter a redução da carga tributária como um dos propósitos do seu planejamento, mas este não pode ser seu propósito principal.

60 A realidade das estruturas de negócios internacionais deve prevalecer sobre o artifício criado por meio delas.

61 Os benefícios de um tratado não devem ser concedidos caso sua obtenção seja contrária ao seu objeto e propósito do referido tratado.

62 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 229.

63 ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 112-113.

64 "In conclusion, as the international standards provided by international organizations and courts taken together with the recognition and introduction of GAARs by civilized nations, it may be logical and reasonable its recognition as a general principle of international law." (ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 115)

65 "Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: III – os princípios gerais de direito público."

66 Vide nota 77 adiante.

67 "A 'one-size-fits-all' approach to GAARs is unworkable for emerging countries. Tax reforms should address the problems faced generally by these countries but also be able to adapt to their circumstances." (ROSENBLATT, Paulo. Tax avoidance in emerging

quadro institucional não providenciem as salvaguardas necessárias para limitar eventual abuso que venha a ser cometido pelas autoridades administrativas no exercício da discricionariedade conferido por esse tipo de norma<sup>68</sup>.

Quanto maior a discricionariedade, maior o escrutínio necessário para evitar subjetivismo, parcialidade, arbitrariedade da análise de uma realidade comercial sólida, principalmente quando as autoridades administrativas estiverem aplicando eventual requerimento de propósito negocial<sup>69-70</sup>.

De sua parte, entende-se que o Brasil não possui uma regra geral antiabuso positivada e devidamente regulamentada, o que, entretanto, não impede as autoridades fiscais de aplicarem testes de substância e propósito negocial para desconsiderar os efeitos jurídicos de certas transações para fins fiscais, alegando que estas são simuladas ou abusivas, mesmo sem definição legal do que é abuso<sup>71</sup>.

O problema não é apenas brasileiro, por muitas vezes as jurisdições são relutantes em adotar GAARs positivadas e delegam à discricionariedade das cortes judiciais (ou administrativas) a tarefa de identificar se uma transação é correta ou deveria ser rejeitada, o que muitas vezes gera insegurança jurídica, pois não existe um padrão a ser observado pelas cortes<sup>72</sup>.

A primeira tentativa de se introduzir uma norma geral antielisiva no Brasil foi veiculada com o projeto de lei que deu origem ao Código Tributário Nacional, onde constava um artigo<sup>73</sup> que ampliaria o espectro de atuação das autoridades administrativas<sup>74</sup>.

Em 2001, a Lei Complementar n. 104/2001 introduziu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional para prever que:

“A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

---

countries: is a GAAR a suitable measure? Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 01. São Paulo: IBDT, março de 2017, p. 85)

68 ROSENBLATT, Paulo. Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure? Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 01. São Paulo: IBDT, março de 2017, p. 84.

69 ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 106.

70 Compartilha desta visão Luís Flávio Neto, para quem: “Enquanto norma-princípio, poder-se-ia conceber que o princípio da segurança jurídica requer do legislador complementar a busca constante por um ponto ótimo de certeza. O princípio da legalidade, assim, se conectaria com o princípio da livre iniciativa, a fim de que o particular compreendesse de forma clara quais os limites seriam impostos à sua atuação econômica. Parece correto compreender que esse ponto ótimo seria obtido com efetiva e plena consciência do contribuinte quanto às consequências de seus atos, o que se amolda a segurança jurídica em uma dimensão fática.” (FLÁVIO NETO, Luís. Teorias do abuso no planejamento tributário. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011, p. 99)

71 UTUMI, Ana Claudia Akie. Brazil and BEPS Action 12. Kluwer International Tax Blog, 4 de agosto de 2015.

72 KREVER, Richard. General report: GAARS. In: LANG, Michael et al. (ed.). GAARS – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world. Amsterdam: IBFD, 2016, introduction.

73 “Art. 74. A interpretação da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.”

74 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 163.

Conforme se depreende das mudanças trazidas pela Lei Complementar, deveria ser introduzida uma GAAR na legislação brasileira, através de uma lei ordinária, contemplando as hipóteses e procedimentos para sua aplicação pelas autoridades tributárias, porém, nenhuma tentativa de introdução obteve sucesso<sup>75</sup>.

Muita discussão ainda se deu sobre o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>76</sup>. Uma primeira discussão seria quanto à qualificação da norma como antielisiva ou como mera norma de combate à dissimulação. Parcela grande da doutrina sustenta que o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional seria irrelevante por veicular norma cuja consequência jurídica já estaria prevista em outros dispositivos do ordenamento jurídico<sup>77</sup>.

Para Rosenblatt, se o alcance da expressão “dissimular” contida ali tivesse o sentido de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo, “ter-se-ia uma mera e desnecessária repetição do art. 149, inciso VII, do CTN”<sup>78</sup>. Em verdade, ao “qualificar o efeito ou resultado (dissimulação) o dispositivo abrangeu todos os meios que podem levar à sua configuração, abarcando, portanto, as figuras de fraude à lei, abuso de direito e negócio indireto”<sup>79</sup>.

Ainda assim, qualquer que seja o sentido da expressão dissimular ali contido, trata-se de norma de efeitos limitados, pela própria redação do dispositivo, devendo ser regulamentada através de lei ordinária<sup>80-81</sup>.

75 BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 163.

76 A matéria possui grande discussão doutrinária e jurisprudencial. Um resumo da discussão doutrinária pode ser encontrado em ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 175-185 e em BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 169-175.

Em relação à jurisprudência administrativa, a favor da existência de uma norma geral antielisiva no bojo do art. 116, parágrafo único, por exemplo, o precedente estabelecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais da 1ª sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“Norma geral antielisiva. Eficácia. Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101-002.953. (Processo Administrativo nº 12448.737118/2012-69, Acórdão nº 9101-003.447, Relator Luís Flávio Neto, redator para acórdão André Mendes de Moura, j. 06 de março de 2018).”

De outro lado, contrária a esta visão, o precedente da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª sessão Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

“Planejamento tributário. Desconsideração de atos e negócios jurídicos. Falta de regulamentação do parágrafo único do art. 116 CTN. Erro de fundamentação. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra antidissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.” (Processo Administrativo n. 11065.724114/2015-03, Acórdão n. 3401-005.228, Rel. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, j. 27 de agosto de 2018)

77 Ver a doutrina apontada por ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; e ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 490-491.

78 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 217.

79 FERRARO, Carolina Cantarelle. Planejamento tributário após 16 anos (de ausência de regulamentação) do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; e ROCHA, Sergio André. Planejamento tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 127.

80 ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; e ROCHA, Sergio

Interessante notar que o art. 187 do Código Civil, sancionado em 2002, aproximadamente um ano após a edição do parágrafo único do art. 116 do CTN, prevê que se, no exercício de um o direito, o titular exceder os limites econômicos ou sociais da norma, ou os limites da boa-fé ou dos bons costumes, estará caracterizado um ato ilícito.

Para Ricardo Lobo Torres<sup>82</sup>, a introdução de tal norma no Código Civil não é mera coincidência:

*“Por muito mais do que mera coincidência, a publicação das duas importantes leis marcam um momento de renovação do direito brasileiro, com a superação de posições positivistas formalistas e com a procura do mais íntimo relacionamento com a ética, sem falar na busca de inserção no mundo globalizado. O abuso do direito em ambas as áreas jurídicas deve ser interpretado segundo o princípio da unidade do direito e sob a perspectiva de sua abrangência e superioridade epistemológica frente a outras modalidades de combate ao conceptualismo. Relevante é notar que a teoria do abuso do direito visa antes à requalificação dos fatos do que à anulação, abrindo diversas possibilidades quanto aos efeitos da ilicitude dos atos abusivos e à aplicação de sanções pecuniárias.”* (Destaque nosso)

Segundo ele, é indispensável para manutenção do Estado Democrático de Direito que as leis sejam aplicadas atendendo ao fim social a que elas foram criadas e aos princípios fundamentais. Pensamento compartilhado por Marco Aurélio Greco<sup>83</sup>, como se pode abstrair de suas lições:

*“A pergunta que se põe é: admitida a existência do direito de o contribuinte organizar sua vida, este direito pode ser utilizado sem quaisquer restrições? Ou seja, tal direito é ilimitado? Todo e qualquer ‘planejamento’ é admissível?*

*Minha resposta é negativa. E assim entendo por várias razões.*

[...]

*Neste passo, a análise da temática do ‘planejamento fiscal’ deverá agregar, ao lado dos valores propriedade e segurança, também os valores igualdade (artigo 5º caput), solidariedade (artigo 3º, I) e justiça (artigo 3, I), vista esta não apenas como justiça formal, mas como justiça substancial.*

[...]

*Ou seja, cumpre analisar o tema do planejamento tributário não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça.”* (Destaque nosso)

André. Planejamento tributário: limites e desafios concretos. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2018, p. 506.

81 Apesar da clareza do dispositivo em relação à necessidade de sua regulamentação, a jurisprudência administrativa tem garantido eficácia plena ao regulamento. Nesse sentido o quanto decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Processo Administrativo n. 12448.737118/201269, Acórdão n. 9101003.447 de Relatoria do Conselheiro Luís Flávio Neto, redator designado para acórdão Conselheiro André Mendes de Moura, supracitado.

82 TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 22.

83 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 198, 201-202.

Em que pese a lógica subjacente ao racional expandido pelos autores, não se pode afirmar de imediato a condenação de qualquer ato que acarrete em economia tributária, nesse sentido, a afirmação de Ricardo Mariz de Oliveira de que “nada há de estranho em buscar a economia de tributos, assim como se busca a economia de qualquer outro custo ou despesa”<sup>84</sup>.

Se fosse pacífico esse entendimento, e caso se entendesse possível no ordenamento jurídico brasileiro a aplicação direta de princípios gerais de direito para combate ao abuso<sup>85</sup>, não teria razão a tentativa de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN através da promulgação da Medida Provisória n. 66/2002.

Ela prescrevia em seu art. 13 que os “atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária seriam desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente”. Desta forma, todas as transações que visassem reduzir o valor de tributo, evitar, postergar o seu pagamento ou mesmo ocultar os verdadeiros aspectos poderiam ser desconsiderados.

A MP n. 66/2002 ainda previa procedimentos para a desconsideração e tributação sobre aquela determinada transação após a instauração de procedimento de fiscalização pela autoridade fiscal.

Ocorre que referida MP, posteriormente convertida na Lei n. 10.637/2002, teve os dispositivos relativos à norma geral antielisão vetados quando da conversão em Lei pelo Congresso, muito por conta da abertura das expressões “propósito comercial” e “abuso de forma”<sup>86</sup>.

Na última tentativa de regulamentar o parágrafo único do art. 116 do CTN, sob o pretexto de introduzir no âmbito nacional o conteúdo do Plano de Ação BEPS n. 12<sup>87</sup>, o Poder Executivo buscou novamente regulamentar a norma geral antielisiva estabelecida no CTN, utilizando-se de um conceito de substância econômica e a declaração obrigatória de planejamentos tributários agressivos, através da edição da Medida Provisória n. 685/2015<sup>88</sup>.

Na nova Medida, houve uma tentativa de compreender um maior número de operações e transações a serem analisadas e auditadas pela Receita Federal, de forma que qualquer

---

84 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, este incompreendido. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 30.

85 Nesse sentido Luís Flávio Neto afirma que “as limitações impostas pelos princípios sociais não outorgariam à Administração Fiscal capacidade para se voltar contra planejamentos tributários por alguma razão considerados abusivos. Tais princípios, conforme se compreende, apenas fundamentariam a decisão do legislador complementar de enunciar, em termos proporcionais e razoáveis, normas de reação contra de planejamentos tributários abusivos.” (FLÁVIO NETO, Luís. Teorias do abuso no planejamento tributário. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011, p. 144)

86 SOARES Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Direito Tributário Atual v. 39. São Paulo: IBDT, julho de 2018, p. 415-416, 422-423.

87 Action 12 – Disclosure of Aggressive Tax Planning.

88 ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 217.

alteração na operação ou mudança societária que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributo deveria ser hipótese de declaração.

A MP foi alvo de diversas críticas, pois mais uma vez diversas lacunas e termos imprecisos geraram insegurança ao contribuinte, como uma operação “com razões extratributárias relevantes” ou “cuja forma utilizada não seja usual”. O que é usual para um determinado contribuinte pode não ser para outro. E o que poderia ser considerado uma razão tributária relevante para classificar um determinado planejamento tributário como agressivo não ficou definido na norma<sup>89</sup>.

Diante da indefinição, levantou-se a hipótese de que toda e qualquer reestruturação deveria ser declarada à Receita Federal, uma vez que a não declaração ou mesmo a sua apresentação com incorreções seriam tratadas como “omissão dolosa”, com o intuito de sonegação ou fraude.

Na visão dos autores, a descaracterização de estruturas societárias pelo simples fato da economia tributária não é o objetivo ou premissa de uma GAAR e não deve ser considerada como uma saída para as jurisdições que buscam frear as práticas de planejamento tributário agressivo. As regras contra esse tipo de abuso devem ser claras e objetivas para que o contribuinte conheça os limites entre o planejamento e o abuso.

Dada tamanha insegurança, a pressão contra as novas regras ganhou muita força, ainda mais que o contribuinte se viu obrigado a expor todo o planejamento financeiro de seus investimentos, sem qualquer limite ou garantia de que aquilo seria utilizado de maneira correta pelas autoridades.

A Medida Provisória foi convertida posteriormente na Lei n. 13.202, em 8 de dezembro de 2015, porém a declaração de planejamentos tributários foi vetada no texto final e o Brasil, novamente, perdeu a chance de ter em seu ordenamento uma regra geral antielisiva.

O sistema tributário brasileiro firmado em um princípio de legalidade cria a expectativa de que eventual norma geral antielisiva venha veiculada através de lei, pois esta repercute diretamente na delimitação do fato gerador em concreto e suas repercussões. Isto não quer dizer, entretanto, que a delimitação do combate ao abuso em matéria tributária não possa se dar através do trabalho de cortes judiciais ou administrativas, desde que a jurisprudência seja adequadamente motivada, estável, íntegra e coerente<sup>90</sup>.

A inexistência apriorística de certeza jurídica quanto à validade ou não de uma operação, caso se optasse por deixar ao encargo dos tribunais (administrativos ou judiciais) a delimitação das fronteiras do planejamento tributário “oponíveis ao Fisco”, na visão de alguns autores violaria a segurança jurídica. Violação que poderia ser atenuada ou

89 SOARES Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Direito Tributário Atual v. 39. São Paulo: IBDT, julho de 2018, p. 425.

90 ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Planejamento tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 307-311.

completamente neutralizada caso o novo entendimento fosse aplicável tão somente com efeitos prospectivos como fazem sugerir os arts. 146 do CTN<sup>91</sup> e 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro<sup>92</sup>.

Como se verá na próxima seção, a jurisprudência administrativa brasileira não cumpre tais requisitos e não poderia servir como parâmetro. A falta de uma GAAR na legislação brasileira associada a uma jurisprudência administrativa e/ou judicial causa insegurança jurídica no limite entre a definição de planejamento tributário para competitividade mercadológica e o abuso do direito com o chamado planejamento tributário agressivo.

### 3.2. O caos jurisprudencial administrativo

A ausência de uma norma geral antielisiva positivada não impede as autoridades administrativas de combaterem planejamentos tributários que entendiam serem abusivos.

Entre as diversas fundamentações<sup>93</sup>, o Fisco brasileiro sempre buscou apoiar suas alegações em definições de abuso de direito de outras fontes, como a definição geral prevista no art. 187 do Código Civil<sup>94</sup>. Sob essa perspectiva, muitas decisões administrativas são baseadas no abuso praticado pelo contribuinte para descaracterizar e anular transações.

O uso incorreto de conceitos de direito privado para tratar de operações simuladas, como são conhecidas, é uma confusão das autoridades fiscais e do Judiciário que ocorre em diversas jurisdições que não possuem GAARs, conforme apontado por Zimmer, no IFA General Report de 2002<sup>95</sup>.

A utilização de conceitos do direito privado é uma saída para jurisdições que não possuem regras claras antiabuso, porém, como pode ser verificado na experiência brasileira, tais conceitos são completamente distorcidos pela autoridade tributária, de maneira que por exemplo, nas últimas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o simples

---

91 "Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."

92 "Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público."

93 Forma sobre a substância, negócio jurídico indireto, abuso de forma, abuso de direito, análise de propósito negocial, substância sobre a forma, simulação, dissimulação etc.

94 Brasil, Planalto – Código Civil Brasileiro: "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

95 "This trend has been described by Frederik Zimmer in the 2002 IFA General Report. The branch reporters were asked to analyse whether a dividend-stripping case could be considered a sham under the relevant legislation. Curiously enough, while most countries would resort to 'a narrow concept of sham/simulation', denying its applicability to the case, jurisdictions 'with no tax anti-avoidance rule' were likely to solve the issue by widening the private law concept. The Mexican and Colombian reporters, for instance, suggested the application of the concept of sham/simulation, maintaining that there was 'no real underlying economic event' or that 'the transaction does not make sense commercially'." (ZIMMER, Frederik. General report. IFA Cahiers 2002 – form and substance in tax law v. 87a, International Fiscal Association, p. 29-33)

fato de uma transação ter também propósitos tributários já poderia caracterizar a simulação para fins fiscais.

A aplicação desses conceitos pode ser verificada em diversas análises realizadas pela corte administrativa brasileira<sup>96</sup>, como conhecidos casos de ágio com a interposição de empresa veículo<sup>97</sup>, ou nos casos de incorporação às avessas para aproveitamento do prejuízo acumulado<sup>98</sup>, entre outras, que estão sofrendo uma mudança de posicionamento. O que antes passava por uma análise minuciosa das operações, hoje se leva em conta apenas a substância sobre a forma com que as transações são realizadas.

Nesse aspecto, conceitos como propósito comercial e abuso do direito são cada vez mais utilizados pelos juízes para descaracterizar transações efetuadas pelos contribuintes, quando nenhuma outra razão, que não tributária, pode ser encontrada<sup>99</sup>. Em uma distorção dos conceitos de direito privado, considerando a lacuna tributária nesse aspecto, o CARF aplica a regulação que entende ser a correta, mesmo que tais previsões já tenham sido rejeitadas pelo Congresso anteriormente<sup>100</sup>.

Em que pese as críticas, o trabalho das Cortes Administrativas, principalmente do CARF, nos últimos anos, permitiu que a doutrina abstraísse alguns critérios que serviriam para a condução das atividades econômicas de uma forma mais segura. Nessa linha, por exemplo, o trabalho de Paulo Vaz e Diego Miguita em que os autores identificam os critérios fáticos que devem ser levados em consideração para que uma operação seja referendada no CARF: (a) tempo decorrido entre os atos e os negócios jurídicos; (b) existência de fato das pessoas envolvidas; (c) relação entre as partes envolvidas (partes relacionadas ou independentes); (d) existência de motivação exclusivamente fiscal; e (e) a usualidade e a complexidade das formas jurídicas utilizadas<sup>101</sup>.

Apesar de não estarem legislados, tais critérios acabam tornando-se de observância obrigatória na prática dos contribuintes. Isto porque, como observa Schoueri, formou-se um ciclo vicioso em torno de planejamentos tributários que em vias práticas encerra o acesso a questão sem que os contribuintes submetam a questão ao Judiciário<sup>102</sup>. Sob o

96 Exame da jurisprudência pode ser visto em UTUMI, Ana Cláudia; GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; e DIAS, Karem Jureidini. Planejamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (coord.). Repertório analítico de jurisprudência do CARF. São Paulo: Max Limonad, 2016, p. 216-260.

97 Brasil, CARF, Acórdão n. 1402-000.802: "Incorporação de sociedade – amortização de ágio – artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/97. Planejamento fiscal inoponível ao Fisco – inocorrência."

98 Brasil, CARF, Acórdão n. 107-07596: "Ementa: IRPJ – incorporação às avessas – glosa de prejuízos – improcedência – A denominada 'incorporação às avessas', não proibida pelo ordenamento, realizada entre empresas operativas e que sempre estiveram sob controle comum, não pode ser tipificada como operação simulada ou abusiva, mormente quando, a par da inegável intenção de não perda de prejuízos fiscais acumulados [...]."

99 SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. Brazil. In: LANG, Michael et al. (ed.). GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world. Amsterdam: IBFD, 2016.

100 SCHOUERI, Luís Eduardo; e BARBOSA, Mateus Calicchio. Brazil. In: LANG, Michael et al. (ed.). GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world. Amsterdam: IBFD, 2016.

101 VAZ, Paulo Cezar Rubisca; e 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; e PASIN, João Bosco Coelho (coord.). Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 112.

102 SCHOUERI, Luís Eduardo. O REFIS e a desjudicialização do planejamento tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 232. São Paulo: Dialética, janeiro de 2015, p. 103-115.

risco de perderem o bonde da história<sup>103</sup> e se verem com a confirmação de autos de infração nos tribunais administrativos, os contribuintes devem aprender a contestar eventuais autuações fiscais a partir de tais critérios, comprovando a solidez de suas operações ou iniciar um *lobby* pela positivação de uma norma geral antielisiva.

### 3.3. Uma nova proposta de uma GAAR?

Neste ponto é importante pontuar que inúmeras convenções brasileiras para evitar a dupla tributação possuem cláusula de limitação de benefícios<sup>104</sup>, cuja aplicação, em nosso entendimento, não é impactada pela ausência de previsão de norma geral antielisiva no direito doméstico, porque servem apenas como critério para determinar a possibilidade de os contribuintes reivindicarem os benefícios do tratado e não para desqualificar os fatos.

Como o combate à evasão fiscal tem colocado o planejamento tributário agressivo no centro das discussões políticas no mundo todo, as medidas para evitar esse tipo de estrutura parecem ser a nova premissa do sistema tributário moderno. Por outro lado, uma GAAR não pode simplesmente compensar as lacunas de um sistema tributário fraco<sup>105</sup>, pois dessa forma, como foi detalhado anteriormente, as medidas não surtem o efeito esperado, mas ao contrário, afastam o investimento pela incerteza e insegurança jurídica gerada.

A receita para uma GAAR ideal para todas as jurisdições ou, todas as jurisdições em desenvolvimento, ou mesmo para o Brasil não é simples. Cada jurisdição possui uma peculiaridade que deve ser levada em conta para a elaboração de regras gerais que possam alcançar todas as necessidades de cada mercado.

Para o sistema tributário brasileiro uma GAAR, longe da discussão de um positivismo estrito ou não, deve ter bem definidos tanto os limites para a autoridade tributária atuar, quanto até onde o contribuinte pode planejar seu negócio. Entende-se que regras taxativas em um ambiente que está em pleno desenvolvimento e evolução não devem prosperar como esperado, porém, ao mesmo tempo, regras muito amplas podem gerar insegurança jurídica para o contribuinte.

Dessa forma, a delimitação precisa tanto para o contribuinte quanto para o Fisco é a única forma para que uma GAAR seja devidamente aplicada no sistema tributário brasileiro. Nessa toada, o papel fundamental da definição de abuso seria deixado a encargo das cortes administrativas e judiciais em relação aos fatos e negócios praticados e a devida aplicação em cada caso, aplicando os ideais de razoabilidade e proporcionalidade para mesurar a manifestação de abuso à luz dos fatos e circunstâncias do caso concreto.

103 ROCHA, Sergio André. Estudos de direito tributário internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 81-88.

104 DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. Double tax treaties policies of Brazil: the Brazilian model tax convention. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 54-59.

105 TURLEY, Conrad; CHAMBERLAIN, David; e PETRICCIONE, Mario. A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play? Amsterdam: IBFD, 2017, 10.3.1. Principles and policies.

Segundo Rolim, a fiscalização tributária deve observar as garantias fundamentais do contribuinte que protegem o direito de gerenciar seu próprio negócio, a proibição de solicitação de provas excessivas ou impossíveis pela autoridade fiscal, aplicação de penas excessivas, entre outras<sup>106</sup>, para que a GAAR seja eficiente contra a evasão, elisão e fraude fiscal, mas por outro lado, não torne impossível a prática de negócios.

A ideia de uma lista, tal qual proposta na MP n. 685/2015, garantiria maior segurança jurídica aos contribuintes, mas restringiria a eficácia da norma geral antielisiva em um ambiente negocial dinâmico. Ainda assim, uma lista ou espécie de manual desenvolvido a partir da jurisprudência, apresentando com clareza os fatos e circunstâncias que foram determinantes para delimitar a existência de abuso e eventual desconsideração no caso concreto, dariam maior segurança aos contribuintes e às autoridades administrativas no exercício da fiscalização.

Claro que referida lista deveria ser constantemente atualizada, mas gerando apenas efeitos prospectivos, dando ao contribuinte tempo suficiente para reorganizar suas atividades em conformidade com a legislação tributária sem sofrer sanções, o que, de outra forma, atentaria contra a segurança jurídica.

Por fim, a aplicação não deve ser restrita ao plano doméstico de cada jurisdição, devendo estar em linha com a aplicação global bem como respeitar a sua aplicabilidade aos tratados internacionais dos quais o país é signatário<sup>107</sup>.

## CONCLUSÕES

Ante o exposto, é possível concluir que:

- 1) Existe um princípio geral de direito de proibição a práticas abusivas reconhecido pelas nações civilizadas, nos termos do art. 38 (c) do Estatuto da Corte Permanente de Justiça Internacional. As evidências para este reconhecimento podem ser extraídas de sua aplicação pelas cortes internacionais (Órgão de Apelação da OMC, Tribunal de Justiça da União Europeia, Corte Europeia de Direitos Humanos), pela União Europeia em suas Diretivas e mais atualmente pela adesão maciça de países ao quadro inclusivo do Projeto BEPS;
- 2) No Brasil não há uma norma geral antielisiva para fins fiscais, mas o combate ao abuso é presente em normas específicas antielisivas e no Código Civil de 2002. As autoridades administrativas sem possuírem uma norma geral antielisiva estatutária utilizaram dos mais diversos fundamentos para combater o abuso, argumentos que acabaram sendo balizados pela jurisprudência da Corte Administrativa de Recursos Fiscais;

<sup>106</sup> ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 106.

<sup>107</sup> ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista Direito Tributário Internacional Atual n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017, p. 218.

- 3) Uma norma geral antielisiva brasileira precisaria ser muito bem delimitada para se enquadrar no quadro normativo atual, preservando a segurança jurídica dos contribuintes sem prejudicar o exercício funcional do lançamento tributário;
- 4) Uma lista não taxativa desenvolvida e atualizada a partir do trabalho judicante das cortes administrativas e judiciais garantiria a segurança dos contribuintes e da fiscalização.

## BIBLIOGRAFIA

ACCIOLY, Hildebrando. *Tratado de direito internacional público*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. v. 1.

ALMEIDA, Aloysio Flávio Ferreira de; GUIMARÃES JÚNIOR, Ivo Tambasco; e SOUZA, Lucas Syrto Octavio de. O projeto BEPS da OCDE/G20 e o planejamento tributário agressivo. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; e VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Estudos tributários do II seminário CARF*. Brasília: CNI, 2017.

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

ARNULL, Anthony. What is a general principle of EU law? In: DE LA FERIA, Rita; e VOGENAUER, Stefan (ed.). *Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law?* Oxford – Portland: Hart, 2011.

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

BRAUNER, Yariv. BEPS: an interim evaluation. *World Tax Journal* v. 6, n. 1, fevereiro de 2014.

CORDEWENER, Axel. Anti-abuse measures in the area of direct taxation: towards converging standards under treaty freedoms and EU directives? *EC Tax Review* v. 26, n. 2, março-abril de 2017.

CRAWFORD, James. *Brownlie's principles of public international law*. 8. ed. Oxford: Oxford Press, 2008.

CRISTIANS, Allison; e SHAY, Stephen. General Report. International Fiscal Association. *IFA Cahiers 2017: assessing BEPS: origins, standards, and responses* v. 102-A.

DE BROE, Luc; e BECKERS, Dorien. The general anti-abuse rule of the anti-tax avoidance directive: an analysis against the wider perspective of the European Court of Justice's case law on abuse of EU law. *EC Tax Review* v. 26, n. 3, junho de 2017.

DE LA FERIA, Rita. Reverberation of legal principles: further thoughts on the development of an EU principle of prohibition of abuse of law. *Working Paper* n. 10/21. Oxford University Centre for Business Taxation, 2010. Disponível em: <[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Working\\_Papers/Series\\_10/WP1021.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_10/WP1021.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2018.

DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira. *Double tax treaties policies of Brazil: the Brazilian model tax convention*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FERRARO, Carolina Cantarelle. Planejamento tributário após 16 anos (de ausência de regulamentação) do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional. In: GODOI, Marciano Seabra de; e ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

FLÁVIO NETO, Luís. *Teorias do abuso no planejamento tributário*. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro). São Paulo: Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

HEMELS, Sigrid. Netherlands. LANG, Michael et al. (ed.). *GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD, 2016.

JIMÉNEZ, Adolfo Martín. Towards a homogeneous theory of abuse in EU (direct) tax law. *Bulletin for International Taxation* v. 66, n. 4/5, abril-maio de 2012.

KOTUBY JR., Charles T.; e SOBOTA, Luke A. *General principles of law and international due process: principles and norms applicable in transnational dispute*. Oxford: Oxford Press, 2017.

KREVER, Richard. General report: GAARS. In: LANG, Michael et al. (ed.). *GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD, 2016.

NOGUEIRA, João Felix Pinto. Abuso de direito em fiscalidade directa: a emergência de um novo operador jurisprudencial comunitário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto* v. 6, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário, este incompreendido. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário: 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018.

ÖNER, Cihat. Is tax avoidance the theory of everything in tax law? A terminological analysis of EU legislation and case law. *EC Tax Review* v. 27, n. 2, março-abril de 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Action plan on base erosion and profit shifting*. OCDE Publishing, 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>>. Acesso em: 1 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. *Inclusive framework on BEPS: progress report July 2016-June 2017*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>>.

PIANTAVIGNA, Paolo. Prohibition of abuse of law: a new general principle of EU law? 3-4 October 2008, Oxford (UK). *Intertax* v. 37, n. 3, março de 2009.

\_\_\_\_\_. Tax abuse in European Union law: a theory. *EC Tax Review* v. 20, n. 3, maio-junho de 2011.

PRZEPIORKA, Michell. Um novo *standard* de abuso no direito fiscal europeu? *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 3 São Paulo: IBDT, junho de 2018, prelo.

ROCHA, Sergio André. *Estudos de direito tributário internacional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

\_\_\_\_\_. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; e ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017. Disponível em: <[http://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/joao\\_dacio.pdf](http://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/joao_dacio.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2018.

ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de direito internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017. Disponível em: <<http://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/Paulo-Rosenblatt.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Tax avoidance in emerging countries: is a GAAR a suitable measure? *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 01. São Paulo: IBDT, março de 2017. Disponível em: <[http://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2016/09/05\\_Artigo\\_Paulo.pdf](http://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2016/09/05_Artigo_Paulo.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O REFIS e a desjudicialização do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, janeiro de 2015.

\_\_\_\_\_; e BARBOSA, Mateus Calicchio. Brazil. In: LANG, Michael et al. (ed.). *GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD, 2016.

SHAW, Malcolm N. *International law*. 7. ed. Cambridge: Cambridge Press, 2014.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Revista Direito Tributário Atual* v. 39. São Paulo: IBDT, julho de 2018. Disponível em: <<http://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Romero-Lobão-Soares.pdf>>. Acesso em: 4 set. 2018.

TAKANO, Caio Augusto. O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos *standards* tributários internacionais do projeto BEPS. *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n. 02. São Paulo: IBDT, dezembro de 2017. Disponível em: <<http://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2017/12/Caio-Augusto-Takano.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

TURLEY, Conrad; CHAMBERLAIN, David; e PETRICCIONE, Mario. *A new dawn for the international tax system: evolution from past to future and what role will China play?* Amsterdam: IBFD, 2017.

UTUMI, Ana Claudia Akie. Brazil and BEPS Action 12. *Kluwer International Tax Blog*, 4 de agosto de 2015. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2015/08/04/brazil-and-beps-action-12/>>. Acesso em: 26 jun. 2018.

\_\_\_\_\_; GUIDONI FILHO, Antônio Carlos; e DIAS, Karem Jureidini. Planejamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al (coord.). *Repertório analítico de jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad, 2016.

VANISTENDAEL, Frans. Halifax and Cadbury Schweppes: one single European theory of abuse in tax law? *EC Tax Review* v. 15, n. 4, outubro-dezembro de 2006.

\_\_\_\_\_. Is tax avoidance the same thing under the OECD base erosion and profit shifting action plan, national tax law and EU law? *Bulletin for International Taxation* v. 70, n. 3, março de 2016.

VAZ, Paulo Cezar Rubisca; e MIGUITA, Diego Aubin. Os limites e o futuro do planejamento tributário no Brasil em face da autuação das autoridades fiscais e da jurisprudência dos tribunais administrativos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; e PASIN, João Bosco Coelho (coord.). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

YAMASHITA, Douglas. Planejamento tributário: limites atuais definidos pela jurisprudência. In: SILVA, J. Miguel. *Prática tributária nas empresas: análise de questões tributárias e contábeis atuais e relevantes*. São Paulo: Atlas, 2012.

ZIMMER, Frederik. General report. *IFA Cahiers 2002* – form and substance in tax law v. 87a. International Fiscal Association.

Data de recebimento: 31/08/2018.

Data de aprovação do artigo: 15/11/2018.