

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

22



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

O Abuso de Direito. Uma Análise no Direito Comparado*

Jacques Malherbe

Professor Emérito da Universidade Católica de Louvain. Advogado (Liedekerke, Bruxelas).

(“La présente étude a fait l’objet d’un rapport au colloque ‘Abuso di diritto’ organisé par l’Université Luiss à Rome, le 10 juillet 2008”)

(“Este estudo foi objeto de um relatório, no simpósio ‘Abuso di diritto’ organizado pela Universidade Luiss de Roma, em 10 de julho de 2008”).

Resumo

A questão referente à adoção, pelo contribuinte, de técnicas para amenizar ou afastar o seu ônus tributário, é tratada pela legislação de muitos Estados. A análise do direito comparado demonstra que estes países utilizam diferentes mecanismos destinados a regular essas técnicas de economia de impostos. Sob o enfoque da doutrina e da jurisprudência francesa, belga e alemã, além de questões relacionadas à Comunidade Européia e aos Tratados de Bitributação, será analisado, neste texto, o instituto do abuso de direito, que pode apresentar conexões com o conceito de fraude à lei e de simulação.

Abstract

The question concerning the adoption, by the taxpayer, techniques to lessen or avert your tax burden, is treated by the laws of many States. The analysis of comparative law shows that these countries use different mechanisms to regulate such techniques to save on taxes. Under the focus of the doctrine and jurisprudence of the French, Belgian and German in addition to issues related to the European Community and the treaties of double taxation, will be analyzed in this text, the abuse of rights, which may be connected to the concepts of simulation and tax evasion.

Introdução

Nas fases iniciais de aplicação do Direito Fiscal moderno, a adoção de formas mais flexíveis pelo contribuinte para a realização de suas atividades foi considerada válida, não importando se a consequência de seus atos conduziu a uma economia fiscal. Este agir, na língua francesa, leva a grafia de “*évasion fiscale*” e, em outras línguas de “*tax avoidance, elusione fiscale, Steuerumgehung, elusión fiscal, belastingontduiking*”¹.

* Tradução de Luís Flávio Neto. Mestrando em Direito Econômico e Financeiro - USP. Especialista em Direito Tributário - IBET. Professor de Direito Tributário e Financeiro. Advogado e Consultor Jurídico em São Paulo

¹ *Nota do Tradutor:* Neste texto, o instituto será tratado como elisão. A respeito do tema, na jurisprudência nacional, é interessante o entendimento do Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos

Essa atitude do contribuinte, que não se sujeita à punição, se opõe à fraude fiscal, caracterizada por uma violação da lei. Esta, em outros idiomas, é denominada de “evasione fiscale, Steuerhinterziehung, tax evasion, evasión fiscal”².

No ano de 1991, um importante Congresso foi promovido pela Universidade de Bolonha, sob a direção do Professor Adriano Di Pietro, sobre o tema da elisão tributária e do abuso de direito. A publicação das discussões ocorridas neste Congresso contém relatórios franceses, belgas, holandeses, britânicos, espanhóis e italianos³. Entre os importantes pensamentos debatidos, destaca-se, por exemplo, a conclusão do Professor Raffaello Lupi, para quem, tendo os sujeitos à disposição uma pluralidade de instrumentos jurídicos passíveis de serem igualmente utilizados, consistiria em uma constante na vida do Direito a possibilidade de realizar-se uma determinada atividade, com objetivos dotados de certa substância econômica, sob diversas formas.

O assunto foi novamente discutido em 2002 pela Associação Fiscal Internacional, em seu Congresso em Oslo⁴.

É possível dizer que os defensores dos chamados *Direitos do Tesouro* recorreram, em diferentes épocas e regiões, a duas técnicas comuns:

- A adoção em grande número de cláusulas antielisão aplicáveis a casos específicos;
- A introdução de uma cláusula geral destinada a se opor à elisão fiscal.

As cláusulas antielisão específicas seriam, de acordo com Pistone, normas desenvolvidas para restringir a adoção de estratégias do contribuinte já conhecidas pela Administração Fiscal. Entretanto, tais cláusulas seriam sempre ultrapassadas pela engenhosidade do contribuinte, o que conduz à situação de “paralysis by analysis”⁵. Essa técnica é aplicada muitas vezes de forma setorial, em especial no âmbito das operações societárias (concentração, liquidação, redução de capital, avaliação de ações, cessão de crédito e venda de ações). A vantagem apontada para a adoção

Ayres Brito, enunciado ao julgar o RE 268.568/SP: “Data vênha, não tenho como peremptoriamente reconhecida pela Corte de origem a conduta de fraude suscitada no presente julgamento. A meu sentir, a assertiva teve como objetivo apenas sugerir que, sendo aceita a tese da recorrente, a sistemática poderia ensejar a prática de condutas voltadas à diminuição da carga tributária, o que, salvo melhor juízo, desde que não seja atentatória aos preceitos legais e constitucionais vigentes, é procedimento que pode ser utilizado pelos contribuintes. Assim, pela análise da moldura fática traçada pelo acórdão recorrido, não tenho como caracterizada a conduta ilícita da recorrente.”

² *Nota do Tradutor*: Neste texto, o instituto será tratado como evasão fiscal ou fraude à lei. Nota-se, neste sentido, a doutrina nacional sobre a matéria: James Marins, quando aduz que “Sempre que o contribuinte se utiliza de comportamentos proibidos pelo ordenamento para diminuir, deixar de pagar ou retardar o pagamento de tributos diz-se que está se utilizando de prática evasiva.” (*Elisão Tributária e a sua Regulação*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 30) Hermes Marcelo Huck, expõe que, na “fraude fiscal, opera-se a distorção no momento da incidência tributária, ou após, enquanto na elisão, o indivíduo atua sobre a mesma realidade, mas, de alguma forma, impede que ela se realize, transformando o fato imponible ou gerador do tributo”. Para este autor, embora se possa distinguir os meios utilizados para a realização da elisão e da evasão, o aspecto subjetivo de ambos coincide na vontade de não pagar ou de pagar menos impostos. (*Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 28)

³ Di Pietro, A., dir., *L'elusione Fiscale nell'esperienza Europea*. Milan: Giuffrè, 1999.

⁴ International Fiscal Association, 2002, Oslo Congress, Form and substance in tax law, Cah. dr. fisc., internat., vol. LXXXVIa, General Report by Zimmer, F., and National Reports.

⁵ *Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale*. Milan: Cedam, 1995, p. 16.

de cláusulas antielisão específicas seria a celeridade de sua aplicação e, assim, a limitação de litígios.

Não se pode, contudo, concordar com a adoção de ambas estas sistemáticas. Isto porque, quando bem elaboradas e redigidas, as cláusulas específicas apresentam resultados bem-sucedidos (veja o exemplo dos planos de tributação do imposto estrangeiro na Bélgica). Por outro lado, uma disposição geral, necessariamente vaga, conduz a uma situação de incerteza jurídica prejudicial aos investimentos e decisões econômicas no Estado. Através de uma disposição geral deste tipo, o legislador transfere as suas funções ao julgador. O contribuinte, então, terá as suas decisões paralisadas e será forçado a procurar o prévio entendimento da Administração a respeito de seus atos, o que pode criar condições que a própria lei não prevê, de forma a comprometer o princípio da legalidade.

Estas cláusulas gerais podem ser distinguidas, de acordo com Pistone, em três técnicas diversas: 1) *hermenêuticas*; 2) *jurisprudenciais* e 3) *critérios de simulação e de fraude à lei*.

1. As Técnicas Hermenêuticas, que se baseiam na Interpretação da Norma Fiscal

Nesta técnica, o foco se volta aos métodos de interpretação⁶ que podem ser adotados quando da aplicação da cláusula geral antielisão.

A interpretação pode ser teleológica⁷. Contudo, de acordo com alguns autores, a procura da *ratio legis* pode ir além da letra da lei, permitindo ao intérprete

⁶ *Nota do tradutor*: Para Tercio Sampaio Ferraz Jr. interpretar “é selecionar possibilidades comunicativas da complexidade discursiva” (*Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 260). Para Hans Kelsen, o ato de interpretar corresponde a um ato de vontade e não a um ato de conhecimento. Entendia este autor que o intérprete, ao enunciar a sua interpretação sobre um determinado texto, pronuncia-se sobre um no sentido de querer atribuir-lhe um determinado significado e não o de conhecer o significado em questão.

⁷ *Nota do tradutor*: Os métodos de interpretação consistem em técnicas que podem ser adotadas para a construção de um sentido possível das “marcas de tinta” que formam os textos de lei (signos de linguagem). Tais métodos podem ser classificados em: (i) teleológico; (ii) histórico; (iii) literal ou gramatical; (iv) lógico; e (v) sistemático.

(i) Teleológico: Neste método de interpretação, deverá o intérprete buscar os fins que se pretendem alcançar com a norma, ou seja, quais as consequências eram pretendidas para que houvesse a enunciação do texto normativo interpretado. Pergunta-se: qual a consequência almejada para a regulação da conduta ínsita à estrutura normativa em análise?

(ii) Histórico: Neste método, deverá o hermeneuta investigar o contexto em que se encontravam inseridos os legisladores, a norma quando de sua enunciação e, ainda, a evolução dos sentidos aplicados a ela. É necessário, aqui, analisar-se os motivos de produção da norma, as discussões parlamentares etc.

(iii) Literal ou gramatical: Segundo esta técnica, o intérprete estaria cingido à literalidade do texto. Para a colheita da norma, que já estaria inserida e pronta no texto, torna-se de suma importância a ordem e a seqüência de palavras. Ressalta Tercio Sampaio Ferraz Jr. que “no fundo, pois, a chamada interpretação gramatical tem na análise léxica apenas um instrumento para mostrar e demonstrar o problema, não para resolvê-lo”.

(iv) Lógico: Aplicam-se neste método regras tradicionais da lógica formal, como a da “não-contradição”, do “terceiro excluído” e da “identidade. A importância desta é suscitada diante da linguagem do legislador, normalmente despida de caráter técnico. Por exemplo, quando observamos um mesmo signo de linguagem sendo utilizado para representar mais do que um sentido em diversas passagens do texto, observa-se a ofensa à regra lógica da identidade. Também em relação a este método, aponta o Tercio Sampaio Ferraz Jr. tratar-se de técnica para identificar um problema no

criar a própria norma⁸. Tal forma de interpretação não pode ser aceita, pois compromete definitivamente a certeza da regra de direito e o próprio princípio da legalidade. Pode-se, inclusive, afirmar que a elisão fiscal começa quando a hermenêutica deixa de funcionar⁹.

Uma segunda abordagem hermenêutica é a da interpretação econômica (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*), iniciada por Becker. Ela permite ignorar o conteúdo jurídico do ato, levando-se em consideração somente o seu conteúdo econômico. Mesmo na Alemanha, onde foi o seu nascedouro, esta concepção foi abandonada quando da revisão do *Abgabenordnung*, em 1977.

2. As Técnicas Jurisprudenciais, Observadas nos Países da “Common Law”

Nos Estados Unidos da América, desenvolveu-se a teoria da “Substance Over Form”¹⁰. A forma jurídica das operações passa a ser desconsiderada, de modo a ocorrer a incidência do imposto sobre a sua substância. Sua mais recente variante é o “Business Purpose Test”.

Em contraste, na Inglaterra, a “Step Transaction Doctrine” considera as várias operações sucessivas e planejadas como uma única operação, permitindo a incidência do imposto sobre o resultado global obtido com a última transação, de forma a neutralizar as fases intermediárias. A aplicação desta doutrina tem sido limitada à hipótese em que é possível demonstrar a existência de um plano predeterminado e completo, para todas as fases sucessivas.

3. As Noções de Simulação e de Fraude à Lei, adotadas pelos Países que prestigiam o Direito Civil

A *simulação* é um conceito que tem origem no Direito Civil. Nela, as partes realizam um contrato aparente em que, embora declare um determinado objetivo, tem como real intenção alcançar outros efeitos jurídicos (simulação objetiva) ou, ainda, alcançar benefícios a pessoas diversas das partes contratantes e que, na verdade, deveriam se sujeitar ao imposto (simulação subjetiva).

No Direito Civil, a operação simulada não deverá produzir os efeitos jurídicos desejados. Em matéria fiscal, deve-se levar em consideração a operação realmente realizada, inclusive por terceiros, para a incidência do imposto.

texto, como a não-identidade do sentido de um signo, mas não se presta a resolver este problema. (v) Sistemático: Neste método interpretativo, o intérprete analisa o enunciado legal em conjunto com todos os demais que compõem o sistema jurídico. O sentido de um signo lingüístico inserido no sistema é determinado de forma coerente com os demais signos que o compõem, razão pela qual deve ser realizado um esquema hierárquico com a norma que se pretende interpretar.

⁸ *Nota do Tradutor*: Para doutrina nacional a respeito da construção da realidade a partir do dado lingüístico situado, necessariamente, em um contexto histórico que lhe dá sentido, vide Tathiane dos Santos Piscitelli. *Os Limites das Normas Tributárias*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁹ Hensel, A., *Zur Dogmatik*, p. 244, citado por Pistone, p. 33: “Die echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt.”

¹⁰ Gregory v. Helvering, 69 F2D 809 (2nd CIR 1934), aff'd Gregory v. Helvering, 293 US 465 (1935); Vogel/Lehner, *Doppelsteuerungsabkommen Kommentar*, 4^a ed., Munich: C.H. Beck, 2003, art. 1.91, p. 270.

Ramsay v. IRC (1981), STC 174; (1982) AC 300; IRC v. Burmah Oil Ltd (1982) 54 TC 200; Furniss v. Dawson (1984) ST C 153; (1984) AC 474; Ault, H.J., et Arnold, B.J., *Comparative Income Taxation, A Structural Analysis*, 2^a ed., La Haye: Kluwer, 2004, p. 133.

Assim, a interposição de pessoas faz parte da simulação.

Por sua vez, a *fraude à lei* consiste na utilização de métodos para se evitar a incidência da lei normalmente aplicável, de forma a se criar condições que permitam a aplicação de uma outra norma.

Há, ainda, uma última técnica utilizada nos países que prestigiam o Direito Civil: o *abuso de direito*. Trata-se da utilização do direito fora dos limites previstos pela ordem jurídica. Tome-se como exemplo o exercício de algum direito, com a exclusiva finalidade de prejudicar outrem.

Capítulo I. O Abuso de Direito no Direito Alemão

O parágrafo 42 da Abgabenordnung alemã de 1977

A definição alemã para o *abuso do direito* ostenta a marca da doutrina da interpretação econômica, mesmo tendo esta sistemática sido abandonada do sistema legal daquele país. Com efeito, no caso de abuso de direito, a norma tributária deverá ser adaptada para incidir sobre situações econômicas determinadas. Esta doutrina nasceu em 1919 como decorrência das dificuldades financeiras da Alemanha.

1. Jurisprudência Alemã

A jurisprudência do *Bundesfinanzhof*¹¹ do abuso de direito, no sentido do parágrafo 42 AO, identifica e reprime a adoção de uma determinada forma jurídica inadequada para os fins perseguidos, tendo a finalidade exclusiva da redução do ônus tributário. A justificativa para a adoção das formas jurídicas deve ser fundamentada por motivos econômicos, diversos da simples economia de impostos. Constata-se, contudo, que tais elementos são objetivos, ao que se pode opor a doutrina que exige também um elemento subjetivo, intencional, por fazer a conexão do abuso das formas jurídicas com a elisão fiscal¹².

A antiga jurisprudência ligava o primeiro destes elementos, a adequação das formas (“Angemessenheit”), à utilização de formas jurídicas consideradas normais. Esta era a concepção da legislação originária, de 1919, que foi abandonada em 1977. A partir desta alteração legislativa, pode-se apontar que a escolha das formas pertence ao âmbito de liberdade dos contribuintes e nenhum limite pode ser fixado para a sua imaginação jurídica. Entretanto, a jurisprudência exige que estas formas sejam adaptadas aos precedentes econômicos, ou seja, aos fatos econômicos a que se devem aplicar.

No que se refere à redução do imposto, esta constitui uma realidade e não uma intenção. O abuso das formas jurídicas distingue-se, deste modo, da fraude à lei.

2. A Alteração Legislativa

O texto do parágrafo 42 se mostrava demasiadamente geral:

“42. Através do uso irregular das diversas possibilidades de configuração do direito não é possível esquivar-se das leis tributárias; se houver um caso

¹¹ Nota do Tradutor: Corte Tributária Federal.

¹² Nota do Tradutor: no original, “*l'évasion fiscale*”.

de uso irregular, a obrigação tributária é gerada da mesma forma como ela seria gerada em uma configuração legalmente adequada aos processos econômicos.”¹³

Em 2008¹⁴, esse texto foi substituído para conter uma redação mais precisa: “Através do uso irregular de possibilidades de configuração do direito não é possível esquivar-se das leis tributárias. Caso uma lei tributária individual sirva para evitar a evasão tributária, esta deverá trazer as consequências jurídicas deste ato. Caso contrário, a obrigação tributária será gerada, na presença do uso irregular nos termos do parágrafo 2, da mesma forma como a obrigação é gerada na configuração legalmente adequada aos processos econômicos.

Há o uso irregular quando for escolhida uma configuração legal inadequada que resulte numa vantagem fiscal não prevista por lei para o contribuinte ou para um terceiro, em comparação à configuração adequada. Esta disposição não se aplica se o contribuinte comprovar razões não tributárias para a configuração escolhida e que estas sejam significativas de acordo com o quadro geral da situação.”¹⁵

A nova redação foi criticada especialmente pela referência a uma vantagem fiscal e, ainda, em razão da falta de clareza sobre as disposições gerais e especiais. A proposta inicial, em que se fazia referência a uma forma jurídica “normal”¹⁶, não foi aceita.

3. Relação com Outros Conceitos

Comparando-se com a *simulação* (*Scheingeschäft*), o *abuso de direito* constitui um recurso subsidiário: quando há simulação, a questão do abuso de direito não se coloca.

Comparada com a legislação sobre as sociedades estrangeiras controladas (*Aussensteuergesetz*¹⁷), a teoria do abuso de direito tem prioridade: quando há abu-

¹³ *Nota do Tradutor*: No original, em alemão: “§ 42. Misbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden; Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.”

¹⁴ Artigo 14, nº 2 JStG 2008 du 20.12.2007, BGBL., I 2007, 3.150.

¹⁵ *Nota do Tradutor*: No original, em alemão: “Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.”

¹⁶ S. Köhler et M. Toppelhofer, *Verschärfung des § 42 AO, durch das Jahresteuergesetz 2008? Zum unterschiedlichen Missbrauchsbegriff nach deutschen und europäischen Steuerrecht*, IStR, 2007, p. 681. Pistone, p. 119 ; O.H. Jacobs, *Internationale Unternehmungsbesteuerung*, 6^o éd., Munich, Verlag C.H. Beck, 2007, p. 468.

¹⁷ *Nota do Tradutor*: Lei sobre a tributação de rendimentos de fonte estrangeira

so das formas jurídicas, a “Aussensteuergesetz” não será aplicada¹⁸. Esta concepção é contrária àquela que dá prioridade à lei especial sobre a lei geral.

No entanto, se as disposições especiais de combate à elisão fiscal existem, elas terão prioridade sobre o parágrafo 42 e devem, assim, ser aplicadas à situação, como a nova versão do texto¹⁹.

Assim, a mudança não trouxe clareza.

Finalmente, no plano internacional, o parágrafo 42 prioriza a sua aplicação à do Tratado. Isso porque os tratados conteriam uma reserva implícita de não-aplicabilidade aos casos de elisão²⁰. Por outro lado, se houver alguma disposição especial no Acordo Internacional, relativa ao abuso de direito, esta deverá ser aplicada em substituição à norma do parágrafo 42.

Capítulo II. O Abuso de Direito no Direito Francês

No Direito francês, a conceituação do abuso de direito tem feição do Direito Civil. No entanto, este conceito também é encontrado em outras disciplinas, como no Direito Comercial, que auxilia a regular e a corrigir os “excessos manifestos”. Em matéria fiscal, o abuso de direito é precisamente caracterizado por um desejo do contribuinte de fugir do imposto. A Lei de 13 de Janeiro de 1941 deu certa autonomia à lei fiscal para tratar da questão e, o artigo L.64 do Livro de Procedimentos Fiscais (LFP), é dedicado ao abuso de direito.

O Direito Fiscal francês oferece inúmeras opções fiscais para o contribuinte. Como exemplo, pode-se observar que o prejuízo apurado por uma empresa, quando do encerramento do seu exercício fiscal, poderá ser reconhecido para frente ou também para trás (*carry back*)²¹. Esta escolha é ditada somente por considerações fiscais inerentes ao próprio contribuinte.

Como definir, então, com precisão, quando se trata de abuso de direito ou quando se trata de um incentivo fiscal concedido pelo Estado? Para citar Grosclaude e J. P. Marchessou²², abuso de direito se situa no “meio caminho entre a habilidade e a fraude à lei”.

A fronteira entre o abuso de direito e a fraude à lei é incerta, o que cria uma inevitável sensação de insegurança jurídica.

Pode-se deduzir que o conceito fiscal de abuso de direito traz duas variantes: (i) o abuso de direito por meio de simulação e, ainda, (ii) o abuso de direito por fraude à lei. A primeira variante resulta de uma “construção legislativa atormentada”²³, enquanto a segunda é colhida de uma interpretação ampla do Conselho de Estado, criticável no que diz respeito à necessidade de segurança jurídica.

¹⁸ Pistone, p. 119; O.H. Jacobs, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 6ª ed., Munich: Verlag C.H. Beck, 2007, p. 468.

¹⁹ M. Schiesel, Germany, in IFA 2002 Oslo Congress, Cah. dr. fisc. intern. Vol. 87 a, Form and Substance in tax law, pp. 300-301.

²⁰ Vogel/Lehner, *Doppelbesteuerungs-abkommen Kommentar*, 4ª ed., Munich: Verlag C.H. Beck, 2003, art. 1.117, p. 285.

²¹ *Nota do tradutor*: A respeito da sistemática para a compensação de prejuízos fiscais no Brasil, para as empresas optantes pelo lucro real, destaca-se que a sistemática atual permite a sua compensação total ou parcial, em um ou mais períodos de apuração, observado o limite de 30%.

²² Grosclaude, J., et Marchessou, P., *Droit Fiscal Général*, 4ª ed., Dalloz, 2003; Cozian, M., *Précis de Fiscalité des Entreprises*, 31ª ed., 2007-2008, Paris: Litec, 2007, p. 534.

²³ Deboissy, F., *La Simulation en Droit Fiscal*, Thèse, préface de M. Cozian, LGDJ, 1997.

Desde 1981, este texto foi inserido no artigo L.64 do LPF:

“Não podem ser opostos à Administração tributária os atos que dissimulem o real alcance de um contrato ou de uma convenção através de cláusulas:

- Que dão lugar a um ‘de imposto de registro ou imposto de publicidade fundiária menos elevados’;
- Ou que escondam a realização ou a transferência de lucros ou de rendimentos;
- Ou que permitem a ocultação total ou parcial do pagamento dos impostos sobre os benefícios correspondentes das operações, com base em contrato ou em convenção.

A administração pode restituir à operação originária a sua real qualificação. Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com base ao presente artigo, poderá o Contribuinte contestá-la perante o Conselho Consultivo dos Abusos de Direitos (...).”²⁴

Apenas alguns impostos são enumerados no artigo L.64 do LPF: os impostos sobre os direitos de registro, o imposto sobre os rendimentos, o imposto sobre as sociedades, o IVA e o imposto sobre as fortunas. O artigo L.64 do LPF, assim, impõe um rigor no âmbito de aplicação do abuso de direito e, tendo em vista que a lista dos impostos abrangidos é taxativa, não pode ser estendida, mesmo que a Administração venha a se basear em princípios gerais da simulação ou da fraude à lei²⁵.

Esta disposição foi aplicada em assuntos internacionais, como nos casos de criação de empresas desprovidas de substância.

Após a leitura do artigo²⁶, pode-se notar que o abuso de direito é uma dissimulação²⁷ jurídica. Aliás, os civilistas definem a simulação como “a criação de uma

²⁴ Nota do tradutor: Do original italiano:

“Non possono venire opposti all’amministrazione tributaria gli atti che dissimulano la portata reale di un contratto o di una convenzione attraverso clausole:

• Che danno luogo all’ addebito di imposte di registro o imposte di pubblicità fondiaria meno elevate

• Oppure che nascondono la realizzazione o il trasferimento di profitti o di redditi

• Oppure che permettono di eludere totalmente o parzialmente il pagamento delle imposte sulla cifra d’affari corrispondenti alle operazioni eseguite in base al contratto o alla convenzione.

L’amministrazione puo restituire all’ operazione originaria la sua qualifica reale. In caso di disaccordo sulle rettifiche notificate in base al presente articolo, la contestazione è sottoposta, su richiesta del contribuente, al comitato consultivo degli abusi di diritto (...).”

²⁵ Cozian, M., *Les Grands Principes de la Fiscalité des Entreprises*, Paris: Litec, 1999, p. 64.

²⁶ Les actes qui dissimulent la portée véritable d’un contrat ou d’une convention... ou qui déguisent soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus.

²⁷ Nota do tradutor: Do original, “dissimulation juridique”. O signo “dissimular”, do latim *dissimulare*, pode veicular ao menos oito sentidos, conforme a pesquisa de Aurélio Buarque de Holanda Ferreira, dos quais se ressalta “ocultar ou encobrir com astúcia; disfarçar” (*Novo Aurélio Século XXI: o Dicionário da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 694). No Direito brasileiro, o artigo 116, parágrafo único, do CTN, aduz a norma segundo a qual a autoridade administrativa poderá, obedecidos aos procedimentos legais prescritos por lei ordinária, (i) desconsiderar os atos aparentes (ii) a fim de adotar o ato dissimulado como substrato fático para a constituição da obrigação tributária. A doutrina civilista tradicional diferencia a simulação absoluta da dissimulação. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, no Recurso Especial 243.767-MS, aduziu que “Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não

aparente situação jurídica destinada a ocultar a verdadeira situação jurídica”²⁸. O Professor Cozian²⁹ de início considerou que o L.64 do LPF viria a sancionar comportamentos que revelem, no âmbito do Direito Civil, a prática de simulação. O mesmo autor mostra que o abuso de Direito Fiscal inclui as três manifestações clássicas da simulação, quais sejam, a *ficção*, o *disfarce* e a *interposição de pessoa*³⁰.

A interpretação literal do artigo L.64 do LPF permite que a norma apreenda somente as operações disfarçadas, escondidas por manobras, as montagens aparentes. Na realidade, este texto tem um alcance muito mais amplo do que parece. Através de uma interpretação extensiva do Conselho de Estado, é possível verificar que este dispositivo também permite alcançar atos que sejam reconhecidamente reais e que não tenham como motivo exclusivo “reduzir os impostos devidos”.

Em 10 de junho de 1981, o Conselho de Estado julgou que o processo de repressão do abuso de direito deve ajudar a reprimir não somente as simulações, mas, também, as fraudes à lei fiscal, implementadas por atos não fictícios. Em outras palavras, se um ato, mesmo que não seja fictício, venha a manifestar preocupações exclusivamente fiscais, ele poderá ser combatido como abuso de direito. Dessa decisão do Conselho de Estado traz um considerável alargamento do conceito fiscal de abuso de direito, uma vez que não são somente as *dissimulações jurídicas* que estão em foco, mas também os casos de *fraude à lei*. É, por conseguinte, “uma concepção dualista” que domina em matéria fiscal.

É importante observar que o abuso de direito e a fraude à lei são dois conceitos independentes, regidos por procedimentos diferentes de repressão. Entretanto, essa nova definição de abuso de direito faz com que a fronteira entre estes dois conceitos se torne muito vaga, o que conduz a uma evidente insegurança jurídica.

Nesse seguir, várias decisões do Conselho de Estado deixaram mais claro o conceito de abuso de direito. No caso Janfin, de 2006, foi estabelecido o princípio de que as operações podem ser combatidas quando conseguirem fraude à lei, mesmo quando não se aplique o artigo L.64 do LPF ou, ainda, extensão conceitual implementada pela jurisprudência do Conselho pelo Estado em 1981.

Não há, contudo, um conceito de fraude à lei ou um princípio geral de Direito público, distinto do de abuso de direito, que estabeleça que a lei não possa ser usada na hipótese de um caso fraudulento. O Conselho define a fraude à lei a partir de um conceito de transações fictícias ou, na falta destas, operações que não apresentem qualquer outra finalidade que não a de evitar ou atenuar a carga fiscal normalmente incidente, contrariando, assim, aos objetivos do legislador. Essa evolução pode ser apreciada no âmbito da jurisprudência em matéria do IVA, que reconheceu um princípio geral do Direito comunitário para combater a fraude à lei, que consiste em combater os objetivos que se mostrem colidentes àqueles definidos pelo legislador. O julgamento Janfin considera que a norma se aplica aos ca-

produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a prática de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real.”

²⁸ Cadiet, L., *Remarques sur la Notion Fiscale D'abus de Droit: Regards sur la Fraude Fiscale*, Economica, 1986, p. 33.

²⁹ Cozian, M., *Les Grands Principes de la Fiscalité des Entreprises*, précité, p. 24.

³⁰ *Ibidem*, pp. 25-31.

sos de fraude à lei, embora a definição que lhe é dada seja extremamente próxima à do abuso de direito.

O Conselho veio a deixar mais clara a definição de abuso de direito, esclarecendo que neste há a intenção do contribuinte de perseguir um objetivo puramente fiscal. A dualidade de critérios da jurisprudência tende a trazer uma definição mais conceitual do abuso de direito e da fraude à lei.

No caso Janfin, uma sociedade havia adquirido ações de várias empresas, recebido dividendos e, ainda, realizado prejuízos iguais aos dividendos recebidos, em razão da venda de títulos recentemente adquiridos. Estes créditos fiscais permitiram a quitação do imposto incidente sobre a empresa durante todo o exercício.

Neste caso, o Tribunal Administrativo de Recursos aplicou o artigo L.64 do LPF. O Conselho declarou que esta disposição não poderia ser aplicada para a utilização de créditos fiscais resultantes de operações de compra e revenda de títulos perto da data de envio do cupom.

No entanto, este Tribunal estimava que, fora o caso de aplicação desta disposição,

“se um ato de direito privado contra terceiros é, em princípio, oposto nas mesmas condições para a Administração até que tenha sido declarado nulo pelo juiz, este ato pertence à Administração, quando for cometida uma fraude, com vistas a garantir a aplicação das disposições do direito público, para atenuar, mesmo nos casos em que a fraude assume a forma de um ato de direito privado, que a princípio pode levar a administração a ignorar os atos de direito privado, contra terceiros, que este princípio também se aplica às questões fiscais, uma vez que a disputa não se insere no âmbito de aplicação do disposto no artigo L.64 do LPF”.

O Tribunal reconhece o princípio de fraude à lei em matéria tributária, permitindo à Administração que exclua os atos praticados pelo contribuinte inspirados exclusivamente em atenuar ou mesmo evitar o ônus fiscal, de forma a se distanciar da aplicação os objetivos do legislador. Essa interpretação deve levar em conta a situação real e as atividades da pessoa em questão.

No julgamento de 28 de fevereiro de 2007, o Conselho reafirmou que a Administração pode não somente afastar os atos considerados fictícios, mas também os atos que, inspirados exclusivamente na economia fiscal, busquem se beneficiar de uma aplicação literal do texto legal, não obstante esta ser divergente dos objetivos do legislador. Também neste caso foram levadas em conta a situação real e as atividades do contribuinte.

Neste caso, o contribuinte havia cedido uma empresa com ativo principalmente imobiliário a uma sociedade civil, constituída por diferentes pessoas também titulares de ações daquela sociedade preponderantemente imobiliária. As ações da empresa imobiliária foram, posteriormente, recompradas pela sociedade civil.

A Administração quis evitar esta operação com base no artigo L.64, por considerar que houve uma distribuição de dividendos para os indivíduos, tributada com base no artigo 161 do CGI.

O Conselho de Estado observou que a sociedade civil tinha sido constituída havia vários anos atrás e que ela tinha como objeto social deter valores mobiliários do tipo que lhe haviam sido transmitidos em conjunto com os ativos imobiliários.

Ocorre que a Administração não tinha, então, provas de que a operação “possuía um caráter artificial e só poderia ser motivada por um desejo de eximir-se da carga fiscal”. Um detalhe importante é que a Administração não havia solicitado o parecer do Comitê de Repressão do Abuso de Direito, de forma que o ônus da prova lhe caberia.

Essa qualificação envolve questões procedimentais e financeiras. Apesar de não haver qualquer diferença perceptível, definida pela jurisprudência, entre o conceito de fraude à lei e de abuso de direito, a fraude à lei está sujeita aos procedimentos de direito comum da fiscalização tributária, enquanto que o abuso de direito exige um procedimento específico. Quando a questão do abuso de direito surgiu, o ônus da prova cabia à Administração.

Os mecanismos financeiros de sanção são potencialmente muito pesados ao contribuinte, que pode sofrer uma penalidade de 80% sobre montante do benefício econômico obtido, razão pela qual este procedimento deve trazer garantias, delimitando os poderes da Administração. A nova definição de abuso é capaz de criar riscos a alguns contribuintes que têm, por vezes, realizado algumas manobras audazes. Tais contribuintes correm o risco de ter os seus atos qualificados como abuso de direito e, assim, incorrer em sanções proporcionais com as operações realizadas.

Em linhas gerais, o processo de repressão do abuso do direito pode permitir que a administração fiscal vá além do aspecto jurídico atribuído pelo contribuinte a uma operação, de forma a buscar o seu verdadeiro alcance. Quando a Administração fiscal tem a intenção de usar esse procedimento, deve estabelecer que os atos em questão possuam um caráter fictício ou possam ser considerados como tendo por único propósito encobrir as as conseqüências tributárias que decorreriam da operação real.

O processo de repressão do abuso de direito tem início com uma notificação contendo uma proposta para a correção dos atos praticados, de forma a permitir ao contribuinte apresentar as suas considerações. Em caso de desacordo entre a Administração e o contribuinte sobre o mérito da aplicação do processo de repressão dos abusos de direito, o litígio pode ser submetido ao parecer do Comitê Consultivo. Esse Comitê inclui o Presidente do Conselho de Estado, um conselheiro do Tribunal de Cassação, um professor das universidades de Direito ou de Ciências Econômicas, um membro sênior do Tribunal de Contas. O parecer do Comitê não vincula a Administração fiscal. No entanto, é evidente que as suas opiniões são, na maioria das vezes, seguidas pelos órgãos fazendários e confirmadas pela jurisprudência.

Além disso, resulta do artigo L.64, do LPF, uma partilha do ônus da prova entre a Administração e o contribuinte. Esta divisão dependerá se o Comitê Consultivo para a Repressão dos Abusos de Direito foi acionado ou não. Na ausência da ação do Comitê, ou quando este emitiu parecer negativo para a Administração, o ônus da prova recairá sobre esta. Em outras palavras, a Administração deverá demonstrar o caráter fictício do ato praticado pelo contribuinte ou, ainda, que o ato em questão foi inspirado com o motivo de “encobrir ou atenuar os encargos fiscais”. No entanto, caso o parecer seja favorável à Administração, caberá ao contribuinte provar a inexistência do abuso de direito.

Com a edição da Lei Aicardi³¹, a sanção imposta nos casos de abuso de direito foi reduzida de 200% para 80%³². Além dessa penalidade, são adicionados juros de mora de 0,75% por cada mês de atraso do pagamento do imposto. Essa multa fiscal é particularmente grave, em especial pelo seu caráter automático e solidário, pois se aplica a todos os casos de abuso de direito e, ainda, a todas as partes interessadas do ato.

Se a execução do processo de repressão dos abusos de direito abre para a Administração possibilidades completamente “fora da norma”, graças também à definição “dualista” do abuso de direito, existem verdadeiras “garantias anti-abuso do direito” a favor do contribuinte. A mais conhecida é a regra fiscal instituída pela Lei Aicardi, de 8 de julho de 1987, e acrescida ao artigo L.64-B, do LPF. Este procedimento permite a proteção contra os atos da Administração, realizados sob a justificativa da prevenção do abuso de direito, e tem dois requisitos de forma. Tais requisitos são a consulta prévia e a enunciação de um documento escrito, aos quais se aplicam duas condições de fundo. Tais condições são estabelecidas no âmbito do artigo L.64 do LPF, com a exigência de que sejam fornecidas todas as informações necessárias para avaliar a verdadeira dimensão da operação proposta. Na prática, esta proteção é limitada por receios do contribuinte. Tal como foi confirmado por Maurício Cozian³³, “a explicação reside indubitavelmente no medo na administração fiscal e na preocupação de atrair a sua atenção”.

Outras garantias existem, como as estabelecidas pelo artigo R64-1 do LPF. Segundo estas garantias, o processo de repressão dos abusos de direito deve ser aplicado apenas por decisão de um agente que possua, ao menos, a patente de inspetor-chefe, o que o torna mais solene. Desde a Lei Aicardi, o Comitê Consultivo pode ser consultado tanto pelo contribuinte como pela Administração.

A jurisprudência desenvolveu, por sua vez, garantias contra a sanção do abuso de direito. No julgamento *Bendjador* foi vedada, nas palavras do professor Chahid-Nourai³⁴, “a repressão mascarada do abuso de direito”. Tal vedação leva em consideração que, implicitamente, colocando-se no terreno do abuso de direito, a Administração pode privar o contribuinte das garantias a que ele tem direito. Assim, antes de se iniciar um processo de repressão de abuso de direito, deve tornar as coisas claras desde o início, comprovando-se a sua pertinência no âmbito do artigo L.64 do LPF. Caso não seja observada essa garantia, a Administração correrá o risco de ter todo o processo anulado, uma vez que o contribuinte poderá invocar o vício processual.

A Comunidade Européia apóia estas garantias instituídas nos procedimentos antiabuso de direito. Com efeito, em seu comunicado de 19 de dezembro de 2007, sobre as cláusulas antiabuso, a Comunidade Européia aponta que as medidas antiabuso são aceitáveis, desde que sejam destinadas exclusivamente a impedir monta-

³¹ Loi Aicardi du 8 juillet 1987.

³² Article 1.729 du CGI “... le montant des droits mis à la charge du contribuable est assorti de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 et une majoration... de 80% s'il est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L64 du L.P.F.”

³³ Cozian, M., et Deboissy, F., “Garantie et Domaine de la Procédure de Répression de L'abus de Droit”, *RJF*, 1993, n° 2, p. 99.

³⁴ Chahid-Nourai. N. *L'abus de Droit et les Garanties du Contribuable*, Litec, 1990.

gens “puramente artificiais”, ou seja, aquelas que não têm substância econômica e cuja finalidade é a de contornar a lei fiscal. Na mesma linha, sabe-se, após o julgamento *Sagal*, que a perseguição de um objetivo unicamente fiscal não é suficiente para se caracterizar a existência de um abuso de direito: *a finalidade exclusivamente fiscal deve ser acompanhada da constituição de estrutura desprovida de substância jurídica ou econômica*. Esta decisão acompanha a jurisprudência decorrente de uma decisão de 1992, pela qual o Conselho de Estado decidiu que a Administração não teria comprovado a existência de um abuso de direito, pois a carga fiscal efetivamente suportada pelo contribuinte era substancialmente a mesma que aquela virtualmente suportada na ausência de operações intercalares.

Em última instância, quando o contribuinte não consegue a otimização de seu benefício, ele escapa do abuso de direito. Quando ele erra completamente na sua otimização, ao ponto de que esta não pode lhe fornecer nenhuma vantagem fiscal, ele não se sujeita à repressão do abuso de direito. Segundo Olivier Fouquet, Presidente da Seção de Finanças do Conselho de Estado, “é preciso ser muito hábil ou muito desajeitado para se eximir, mas, por outro lado, o contribuinte mediamente desajeitado será pego pelo abuso de direito”.

Capítulo III. O Abuso de Direito no Direito Belga³⁵

1. A Fraude Fiscal e a escolha do Caminho mais Flexível. A Teoria da Fraude à Lei e Teoria da Realidade Econômica. A Influência do Princípio da Legalidade e da Interpretação Estrita da Lei Fiscal Belga

O artigo 170 da Constituição Belga consagra o princípio da legalidade em matéria tributária. Em razão desta disposição, o tributo somente pode ser estabelecido através de lei (artigo 170, parágrafo 1º). Do mesmo modo, nenhum imposto pode ser estabelecido em benefício de uma comunidade ou de uma região, mas somente por um decreto ou uma regra com vistas ao artigo 134. Finalmente, as alíneas terceira e quarta, do artigo 170, estipulam que nenhuma imposição fiscal pode ser estabelecida pela província ou por aglomeração, mas somente por uma decisão do seu Conselho.

O princípio da legalidade implica que o legislador é levado, ao mesmo tempo, a determinar no texto da lei a matéria tributável, a base de cálculo, a alíquota e o contribuinte. A lei fiscal deve definir todas as modalidades da sua aplicação: isenção, abatimento, redução fiscal etc. Ademais, a Constituição consagra o princípio de que os belgas são iguais perante a lei fiscal. Em seu artigo 172, a Constituição prescreve que não podem ser estabelecidos privilégios com relação aos impostos, e a isenção fiscal ou moderação só pode ser estabelecida por lei.

Significa dizer que, no Direito belga, ninguém poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algum ato em matéria fiscal senão mediante ordem prevista em lei ou decreto.

Deste princípio constitucional da legalidade decorrem várias implicações importantes.

³⁵ Malherbe, J., et Richelle, I., “Espaces de Liberté en Droit Fiscal”, in *Les Espaces de Liberté en Droit des Affaires*, Séminaire organisé à Liège le 6 décembre 2007 à l’occasion du 50^e anniversaire de la Commission Royale Droit et Vie des Affaires, Bruxelles, Bruylant, 2007, p. 245.

A primeira consequência que se pode abstrair do princípio da legalidade é que a lei fiscal deve ser interpretada em sentido estrito. Assim, a tributação sobre um determinado fato não pode ser estendida por analogia sobre outros não previstos em lei, mesmo que sejam análogos sob o ponto de vista econômico.

Uma segunda consequência é bem resumida pela máxima “*in dubio contra fiscum*”. Na ausência de um texto claro, ou suscetível de interpretação segundo da intenção do legislador, a dúvida legislativa deve sempre beneficiar o contribuinte. Ao contrário, se o texto é claro ou tem uma provável interpretação, não pode ser contrariado³⁶.

Assim, decorre do princípio da legalidade e das regras de interpretação a doutrina da legitimidade da escolha do contribuinte pelo caminho menos gravoso. Neste contexto, é necessário definir o alcance exato do significado dos termos “fraude fiscal”, “elisão tributária” e “simulação”.

Em matéria de direito penal, a prática de fraude fiscal pode ser demonstrada a partir de dois elementos: (i) *elemento material*: caracteriza-se pela prática de um ato descrito na norma jurídica que, quando ocorrido, suscita a aplicação de sanção penal, como, por exemplo, uma violação às disposições do Código do Imposto sobre o Rendimento; (ii) *elemento de intencionalidade*: trata-se de aspecto subjetivo, prescrito pelo Código dos Impostos sobre o Rendimento, que torna necessária a intenção fraudulenta do agente³⁷.

Em outras palavras, mesmo que se estabeleça a materialidade dos fatos, caso se verifique que o agente não agiu sob a diretriz de um plano fraudulento, não poderá ser instaurada nenhuma ação penal. Não se questiona se o imposto é devido ou não, tendo-se como certo apenas que o litígio não entrará para a esfera penal.

Por outro lado, em relação ao contribuinte que procura deliberadamente o caminho menos rigoroso, torna-se clara a intenção de evadir-se do ônus tributário. Mas, fisicamente, se o devedor não tiver cometido qualquer infração, ele atua, num ponto de vista penal, dentro da legalidade na lei. Trata-se de um caso de “elisão fiscal” legítimo.

O objetivo de quem escolhe um caminho menos gravoso é o mesmo que o de um fraudador: ambos procuram evitar ou reduzir os seus encargos fiscais. Mas, ao contrário deste, que é culpado de fraude, aquele que escolhe um caminho menos rígido realiza somente atos reais, aceitando todas as consequências, de forma a se colocar realmente de fora das condições para a incidência do imposto. Neste caso, não há violação à lei fiscal. Isso foi consagrado no famoso julgamento *Brepols* do Tribunal de Cassação, em 6 de junho de 1961.

A simulação é uma noção de Direito Civil que foi recepcionada pelo Direito Tributário, seara na qual é reconhecida como uma forma específica de fraude fiscal. Entende-se que o contribuinte viola a lei fiscal por um ato jurídico simulado, com a finalidade de se eximir dos impostos. A simulação é verificada nas hipóteses em que os atos e/ou operações realizadas não correspondem à vontade real das

³⁶ Van Crombrugge, S., *De grondregels van het Belgisch Fiscaal Recht*, Kalmthout: Biblio, 2007, I.1.

³⁷ Malherbe, J., et De Broe, L., l. c., p. 324.

partes. Neste caso, entende-se que as partes modificam as conseqüências de um acordo firmado entre elas, de forma a se alcançar os objetivos reais almejados, estabelecidos em outro acordo que permanece secreto.

A simulação envolve, então, uma discrepância entre a construção jurídica simulada (*instrumentum*) e a verdadeira vontade das partes (*negotium*).

Essa interpretação estritamente jurídica foi consagrada no julgamento *Brepols* do Tribunal de Cassação, já citado. Com a exceção de dois autores, C. Scailteur e P. Coppens, a doutrina tem seguido esta interpretação estritamente jurídica³⁸.

A propósito do efetivo objetivo a ser atingido pelo acordo das partes, o julgamento “Au Vieux Saint-Martin”, de 22 de março de 1990³⁹, prevê, em comparação com o julgamento *Brepols*, um esclarecimento importante. O princípio da liberdade de escolha do caminho mais flexível continua a aplicar-se, “mesmo que os atos praticados sejam realizados exclusivamente com a finalidade de reduzir a carga fiscal”.

A aplicação estrita do princípio da legalidade traz conseqüências principalmente sobre duas das teorias acima mencionadas. A primeira é a *teoria da fraude* à lei e, a segunda, é a *teoria da realidade econômica*.

A Administração fiscal, baseando-se no julgamento Inès, do Tribunal de Recurso da Antuérpia, em 2 de março de 1978, tentou atribuir ao conceito de simulação, em matéria fiscal, um conteúdo mais econômico do que jurídico.

Nesse julgamento, o Tribunal de Recurso considerou que, embora seja certo que o contribuinte sempre possa escolher a solução que lhe seja mais vantajosa, não deve haver discrepância entre as construções jurídicas utilizadas e a realidade econômica existente ou perseguida em seus atos.

Neste caso, a Administração fiscal entendeu estar presente o princípio de que todo o ato jurídico pode ser pesado por critérios econômicos. Assim, segundo o entender do Fisco belga, a real finalidade econômica de cada caso pode ser comprovada por uma série de atos jurídicos realizados com o único objetivo de obter um benefício fiscal e, assim, eximir o contribuinte do recolhimento de impostos.

A maioria da doutrina, como o Tribunal de Cassação, tem rejeitado essas teorias, por considerá-las juridicamente ineficazes e contrárias ao princípio da legalidade. De maneira geral, esta corrente afasta o argumento de que as leis tributárias deveriam ser *interpretadas de forma estrita*, especialmente pela máxima “in dubio contra fiscum”. O contra-argumento à *interpretação por analogia*, também afastada por essa doutrina, é de que tal expediente não é permitido no Direito Fiscal belga⁴⁰.

³⁸ Delahaye, T., *op. cit.*, p. 93; Kirkpatrick, J., *RCJB*, 1984, pp. 700-701; De Longueville, J., “Simulation et Voie Juridique la Moins Onéreuse”, in *Liber Amicorum Prof. Baron J. Van Houtte*, Bruxelles: Elsevier-Sequoia, 1975, p. 317; Garabedian, D., Rapport Belge, in *International Fiscal Association*, 2002, Oslo Congress, *Form and Substance in Tax Law*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 87 A, p. 153; Autenne, J., et Dupont, M., “L’Évitement de l’impôt et sa Licéité”, in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 41; contra: Scailteur, C., *Le Choix de la Voie la Moins Imposée. Réflexions à Propos d’un Arrêt de Cassation Récent*, in *Réflexions offertes à P. Sibille*, Bruxelles: Bruylant, 1981, p. 808; Coppens, P., et Bailleux, A., *Droit Fiscal, Les Impôts sur les Revenus*, Bruxelles: Larcier, 1992, pp. 577-578.

³⁹ *J.D.F.*, p. 110.

⁴⁰ *Nota do tradutor*: Luís Eduardo Schoueri, ao analisar a elisão e a evasão fiscal no Direito brasileiro, aduz que a questão conduz ao abuso das formas no direito. Conclui este autor que em decorrência

Esta interpretação do conceito de simulação em matéria fiscal, sem dúvida, representa um esforço da Administração para que se tornem passíveis de tributação não apenas os casos de fraude fiscal, mas também de fraude à lei.

No caso de fraude à lei, as operações legais expressas no contrato correspondem realmente àquelas que o contribuinte realizou, sem cometer qualquer infração à legislação fiscal. No entanto, os resultados econômicos alcançados não são aqueles para os quais o direito aplicado foi concebido. Em outras palavras, somente está presente o elemento subjetivo, a intenção do agente, que caracteriza a fraude fiscal, mas não o elemento material (previsão legal da infração à lei fiscal).

O julgamento Inès e a tese de Scailteur foram fortemente criticados por acrescentar à definição de simulação uma condição não prevista pelo Direito Civil, além de levarem a uma contradição *in terminis*. Isto porque, nas hipóteses em que o contribuinte não aceita todas as consequências de seus atos, torna-se difícil conceber a simulação. Porém, mesmo que incomum, devem ser considerados simulação os casos em que o contribuinte aceita todas as consequências legais de seus atos⁴¹.

Na sentença Internacional *Maas*, de 29 de janeiro de 1988, o Tribunal de Cassação passou a restringir a aplicação desta teoria em questões fiscais.

2. O artigo 344, Seção 1, do Código de Imposto de Renda de 1992 e seus Sucessores

A Lei de 22 de julho de 1993 incluiu no Código do Imposto sobre o Rendimento, de 1992, o artigo 344, parágrafo 1º, que determina:

“Não pode ser oposto à Administração das contribuições diretas a qualificação jurídica dada pelas partes a um ato, assim como os atos separados realizando em uma mesma operação, quando a Administração verificar, por presunção ou por outros meios de provas referidos no artigo 340, que esta qualificação tem como objetivo evitar o imposto, a não ser que o contribuinte prove que esta qualificação satisfaz às suas necessidades financeiras ou econômicas legítimas.”⁴²

Essa é a primeira norma introduzida na Bélgica com o objetivo de combater a elisão tributária, aplicando-se aos atos celebrados desde 31 de março de 1993.

Interpretações diferentes são oferecidas, quer pela doutrina ou pelo legislador, como se verá adiante.

A. Diferentes interpretações

A) A interpretação da doutrina

Geralmente há concordância entre os comentaristas, no sentido de que esta disposição legal, contida no artigo 344, parágrafo 1º, do Código do Imposto de

do princípio da legalidade e da proibição da analogia no Direito pátrio, não é este expediente apto para combater atos elisivos dos contribuintes (*Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação - Treaty Shopping*. Tese de Doutorado apresentada junto ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pp. 78-79).

⁴¹ Kirkpatrick, J., *Examen de Jurisprudence, Les Impôts sur les Revenus et les Sociétés, 1968-1982, R.C.J.B.*, 1984, p. 702; Vanistendael, F., “De Werkelijkheid in het Belastingrecht”, in *Liber Amicorum F. Dumon*, Antwerpen: Kluwer, 1983, pp. 1.069 e ss.

⁴² Eloy, M., et Leroy, R., “La Notion de Besoins Légitimes de Caractère Financier ou Économique dans le CIR 1992”, in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 405.

Rendimentos de 1992 (CIR 1992), não introduz um princípio de tributação no sentido de que o tributo deva observar a substância econômica do negócio jurídico, nem adota uma “substância sobre a forma”.

A doutrina, no entanto, está dividida em duas grandes tendências sobre a natureza desta norma veiculada no artigo 344, parágrafo 1º, do CIR 1992.

O primeiro grupo de autores considera que esta disposição introduz a teoria da fraude à lei fiscal no Direito belga. De acordo com esta teoria, a Administração Fiscal estaria autorizada a desconsiderar as qualificações jurídicas que tenham o efeito de contornar o objetivo arrecadatário da legislação tributária.

De acordo com o segundo grupo de doutrinadores, esse dispositivo permite ao Fisco alterar a qualificação jurídica dada pelas partes para um ou mais atos, desde que a sua classificação alterada seja juridicamente correta. Isso é o que se pode chamar de “teoria das habilidades competitivas”.

B) A interpretação administrativa

A Administração Fiscal declarou, em uma circular emitida no final de 1993, os critérios de regulamentação do artigo 344, Seção 1, do CIR 1992.

De acordo com esta circular, “para implementar esta nova disposição, deve estar presente...”:

- um ato ou atos sucessivos implementados de forma sucessiva para a realização de uma mesma operação;
- os atos devem ser suscetíveis de requalificação, tendo em vista os fatos constatados;
- a sua requalificação somente pode ser operada com a prévia comprovação, pela Administração, das contribuições diretas, que a qualificação jurídica utilizada pelo contribuinte tem o objetivo de evitar a incidência fiscal.

Embora não sejam fornecidos exemplos pela referida circular, parece que a tese aprovada pela Administração Fiscal é muito mais próxima à teoria da fraude à lei. Esta impressão é reforçada pelo fato de que a circular se baseia em alguns dos trabalhos preparatórios da Lei de 22 de julho de 1993, sobre as quais se baseiam os defensores da “teoria do concurso de qualificações”⁴³.

Ademais, o Ministro das Finanças emitiu o seu parecer sobre o artigo 344, Seção 1 do CIR 1992, por ocasião de respostas à questões escritas suscitadas por parlamentares. Sua atitude tem sido marcada por uma evolução dramática.

⁴³ Voy. sur ces différentes interprétations: Van Crombrugge, S., “De invoering van het leerstuk van *fraus legis* of *wetsonduiking* in het Belgisch fiscaal recht”, *Tijdschrift voor Rechtspersonen en Vermoetschappen*, 1993, p. 271; Van Der Bruggen, E., Artikel 344, § 1, WIB/92: *misbruik van juridische vormgeving*, *Tijdschrift voor Fiscaal Recht*, 1994, p. 57; Faes, P., *Het rechtsmisbruik in fiscale zaken*, 1994, p. 131; Afschrift, Th., *L'évitement Licite de l'impôt et la Réalité Juridique*, Bruxelles: Larcier, 2003, 2ª ed., p. 281; Eloy, M., L'abus de droit in *Regards Fiscaux sur la 48^e Législature*, éd. De Wolf, M, Bruxelles: Bruylant, 1995; Malherbe, J., Requalification of transactions for tax purposes under section 344, § 1 of the Belgian Income Tax Code: potential applications to coordination centers, *Intertax*, 1994, p. 381; Bertin, O., La step transaction doctrine et l'article 344, § 1er du CIR. 92, *R.G.F.*, 1994, pp. 44-60; Afschrift, T., et Rayet, A., La loi du 22 juillet 1993 et l'évitement licite de l'impôt, *J.T.*, 1993, p. 833; De Broe, L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law*, Thèse, Katholieke Universiteit Leuven, 2007, p. 179.

Em um primeiro momento, o Ministro se recusou a responder às questões levantadas a respeito da aplicabilidade dos mecanismos de elisão fiscal. Depois, pareceu adotar uma interpretação do diploma afirmando, nomeadamente, que para a aplicação do artigo 32, parágrafo 3º, do CIR 1992, um contrato de arrendamento não poderia ser reclassificado como uma locação direta.

Em seguida, em resposta à questão formulada em 2 de setembro de 1994, o Ministro afirmou que a utilização de um contrato de arrendamento, seguido de um contrato de subarrendamento, com o objetivo de evitar a aplicação do artigo 32, parágrafo 3º, do CIR 1992, provavelmente tornará possível a aplicação da norma antielisiva, contida no artigo 344, Seção 1, do CIR 1992.

Esta última posição parece ser uma inversão da posição delineada na circular enunciada em 6 de dezembro de 1993, em que se estabeleceu que a locação seguida de sublocação não pode ser juridicamente reclassificada como um arrendamento puro e simples.

C) O ponto de vista da jurisprudência

O Tribunal Constitucional (então Tribunal Arbitral) foi chamado a pronunciar-se sobre a compatibilidade do artigo 344, parágrafo 1º, com o princípio da legalidade consagrado no artigo 170 da Constituição belga.

Para o Tribunal, esse dispositivo não dá à Administração uma autorização geral, mas dá elementos para se avaliar casos específicos.

A equiparação da conversão de lucros em ações à distribuição de dividendos, por requalificação da Administração, foi rejeitada pelos Tribunais, tendo em vista o necessário respeito ao conteúdo jurídico da operação.

Deve-se também notar um recurso contra uma decisão que havia admitido a reclassificação, analisado pelo Tribunal de Cassação. Esse Tribunal reformou a referida decisão, para afirmar a necessidade de se respeitar os efeitos jurídicos de um ato quando da sua eventual reclassificação.

O Tribunal de Liège considerou que “o texto do artigo 344 (...) não prescreve a identidade dos efeitos jurídicos entre a operação reclassificada e a operação apresentada para a incidência do imposto”⁴⁴.

Observe-se o caso em que os acionistas pretendiam evitar a retenção na fonte de impostos sobre os dividendos. A decisão de converter os lucros em ações, em vez de distribuí-los na forma de dividendos, foi considerada apenas como de “interesse financeiro pessoal dos acionistas, sem relação com legítimas necessidades financeiras ou econômicas da sociedade”.

No entanto, a recompra de ações próprias com anulação das ações recompradas não tem o mesmo efeito que uma distribuição de dividendos. Esta não tem como conseqüência o cancelamento de ações. Ademais, é totalmente tributável, enquanto que, mesmo depois que a recompra de ações se tornou sujeita à retenção na fonte de 10%, esta não é aplicável à parte do preço correspondente à parcela do vendedor no capital livre. Ela é proporcional à participação de cada acionista no capital social, sendo que, no caso em questão, a recompra de ações havia sido desigual.

⁴⁴ Liège, 10 septembre 2004, *FJF* 2005, liv. 8, p. 790.

Não obstante, a requalificação foi admitida em um caso que envolvia múltiplos atos. Neste caso, um médico, a fim de evitar a tributação dos rendimentos referentes a parte do aluguel de um imóvel dado para locação à sociedade profissional onde ele próprio era o gerente, constituiu uma outra sociedade, de caráter imobiliário. O detalhe importante é que, contratualmente, o proprietário do imóvel se responsabilizava a realizar o pagamento em caso de atraso de pagamento pelo sublocatário. O Tribunal de Recurso considerou que a sociedade interposta, na realidade, não tinha recebido a posse do imóvel alugado. A locação principal e a sublocação foram requalificadas como um aluguel puro e simples. Os efeitos dos atos foram observados porque, nos dois casos, o proprietário poderia obrigar a sociedade profissional a pagar o aluguel.

B. A aplicação a outros impostos

A) Gastos com Registro

Uma disposição idêntica ao artigo 344, parágrafo 2º, foi introduzida no Código de Taxas sobre os registros (artigo 18, parágrafo 2º) e, por referência a este último, ao Código de herança (artigo 106, parágrafo 2º).

A aplicação destas disposições é limitada às atividades com conteúdo econômico. Como regra geral, não se aplicam aos atos gratuitos.

B) IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado)

(I) A jurisprudência

A introdução de um dispositivo a respeito do abuso de direito, no Código do IVA, deve ser mais estreita com a evolução do Tribunal de Justiça das Comunidades Européias sobre o assunto.

No caso Halifax⁴⁵, o Tribunal confirmou a existência de um princípio geral de direito que proíbe o abuso de direito. Neste caso, o grupo bancário Halifax havia criado uma estrutura com o objetivo de obter o máximo de dedutibilidade do IVA pago sobre a construção de edifícios.

Para o Tribunal, a prática abusiva é verificada quando, embora as operações praticadas respeitem formalmente as disposições da 6ª Diretiva do IVA e a legislação nacional de transposição, tenham como consequência uma vantagem fiscal não prevista nestes dispositivos. Ademais, para este Tribunal, deve ser analisada uma série de fatores objetivos, que apontam que o objetivo essencial da operação é a obtenção do benefício fiscal. Entendeu-se, então, que a dedução do IVA na entrada não podia ser concedida.

Interessante notar que, neste caso, as autoridades fiscais tinham o direito de requerer a devolução dos montantes deduzidos pelo grupo bancário, entretanto, deveriam considerar a situação que prevaleceria na ausência das operações que constituíram o abuso de direito.

O Tribunal confirmou, no entanto, que o contribuinte tem o direito de ter em conta as considerações fiscais decorrentes do regime de IVA, não obstante “o princípio básico é a liberdade de escolher o caminho menos rigoroso para conduzir seus negócios de forma a minimizar os custos”.

⁴⁵ C.J.C.E., 21 février 2006, C-255/02, Halifax. La Cour se réfère à plusieurs décisions antérieures dont l'arrêt Emsland Stärcke (CJCE, 14 décembre 2000, C-110/99).

Este entendimento jurisprudencial introduziu à Comunidade Européia um princípio tributário de proibição ao abuso de direito que, como se observou acima, não é prestigiado pelo sistema jurídico belga. Deverá, agora, ser aplicada a legislação nacional com base na legislação da UE.

Com relação a tais diretivas adotadas em matéria de impostos diretos, como a *Diretiva Mães-filiais*⁴⁶ e da *Diretiva Fusão*, esses textos já contêm disposições anti-abuso. Da mesma forma, não haveria abuso do direito, por parte da empresa, na utilização de uma liberdade fundamental de se beneficiar da tributação mais favorável de outro Estado-membro⁴⁷.

(II) A legislação belga

A Lei de 27 de dezembro de 2005 adicionou uma disposição ao Código do IVA, do artigo 344, Seção 1, do Código de imposto de renda.

O Tribunal de Justiça havia decidido que o agente inocente, integrante da cadeia de circulação da mercadoria, teria direito à dedução do imposto. O legislador foi, então conduzido a abandonar esta disposição e a aprovar a Lei de 20 de julho de 2006, inspirada no caso Halifax⁴⁸.

O conceito de abuso é definido por lei: *trata-se de operações que têm como objetivo e consequência a obtenção de um benefício fiscal que não encontra previsão no Código ou em decretos.*

Em casos de abuso, o sujeito responsável pela dedução do imposto sobre a transação deverá reembolsar o Estado. Neste caso, em vez de excluir o direito à dedução, o legislador exige que o sujeito realize a restituição do valor deduzido.

A Administração pode provar as práticas abusivas, da mesma forma que pode provar contravenções em matéria de IVA, tal como qualquer fato que estabeleça a exigência de imposto ou de uma multa. Uma dedução abusiva gera uma multa igual ao dobro do imposto.

Quanto à restituição dos impostos pagos pelo sujeito no caso de uma operação abusiva da Administração, conforme recomendado pelo Tribunal de Justiça, esta parece ter sido esquecida.

Conclusões

Os primeiros anos de vigor do artigo 344, Seção 1 do CIR 1992, foram marcados por incertezas resultantes dessas divergências de interpretação. É a lei que irá indicar a forma como esta disposição deve ser interpretada.

⁴⁶ Nota do tradutor: No original, “mères-filiales”.

⁴⁷ Wathelet, M., L’abus de droit en droit communautaire: application à la TVA et à la fiscalité directe, *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, 12/06, p. 1.119, spéc. n° 23; cfr. également Sérandour, Y., L’abus de droit selon la C.J.C.E. - à propos de l’arrêt Halifax (C.J.C.E., 21 févr. 2006, aff. C-255/02), *Droit fiscal*, 2006, 16 et 846; pour une comparaison entre la conception communautaire et la conception française de l’abus de droit déposée dans l’article L 64 du livre des procédures fiscales, cfr Goulard, G., L’abus de droit à la lumière du droit communautaire - A propos de l’arrêt CE, 18 mai 2005, SA Sagal, *Droit Fiscal*, 2005, 39, p. 1715.

⁴⁸ Afschrift, T., Les dispositions fiscales des lois du 20 juillet 2006, 2^a partie, “Les mesures destinées à combattre les pratiques abusives en matière de TVA”, *J.T.* 2006, p. 756; Baltus, F., “Les pratiques Abusives en Matière de TVA”, *J.D.F.*, 2006, p. 337.

De início, pode-se estimar, com base em alguns trabalhos preparatórios, que a interpretação que segue a teoria do concurso de qualificações parece ser a mais coerente com o texto legal e com o objetivo do legislador, embora este, por vezes, se expresse de maneira confusa. Os trabalhos preparatórios para a Lei de 22 de julho de 1993 não contêm, de qualquer forma, nenhuma indicação de que o legislador teria procurado introduzir o princípio da teoria da fraude à lei.

Quanto à mudança de atitude do Ministro das Finanças, esta pode ser explicada, sem dúvida, pelo desejo de persuadir os contribuintes a não se utilizarem de mecanismos de elisão fiscal, sem reconhecer que o artigo 344, parágrafo 1º, do CIR 1992, tem, na verdade, um alcance muito mais reduzido do que teria originariamente.

Os novos dispositivos do IVA, por sua vez, reduzem a possibilidade de o contribuinte optar pelo caminho menos oneroso.

Nos termos da legislação belga, a contradição jurisprudencial se manteve, como se observa em duas decisões recentes.

No julgamento de 4 de março de 2008, o Tribunal de Bruges, consciente da integralização por um farmacêutico de seu fundo de comércio em uma sociedade, imediatamente seguida da venda das ações recebidas em troca da referida integralização, requalificou esta operação no seu conjunto como uma venda direta do fundo de comércio por um preço igual ao que se recebeu pela venda das ações, observando-se, ainda, o ganho de capital auferido pela pessoa física do proprietário da farmácia. Em contrapartida, o ganho de capital na venda de ações teria sido exonerado ou, pelo menos, não seria tributável se esta operação permanecesse sob o âmbito do patrimônio privado, a uma alíquota de 33%, limitada, ainda, ao resultado de atos que ultrapassassem esta gestão.

Em contrapartida, no processo que deu origem ao julgamento do Tribunal Constitucional já referido, o Tribunal de Apelação da Antuérpia, acolhendo o recurso interposto contra o acórdão do Tribunal de Primeira Instância, indeferiu a requalificação de uma construção de usufruto, nas seguintes circunstâncias: um casal havia criado uma empresa e esta adquiriu um usufruto temporário de 27 anos sobre um imóvel, enquanto o próprio casal e seus filhos compraram a nua propriedade, esta representando 4% do valor total. O edifício foi, então, ocupado pelo casal, com a fruição de um benefício tributário de toda natureza.

O Fisco, então, requalificou a operação, afastando o ato de compra e o contrato de locação, considerando que o casal havia comprado o imóvel em propriedade plena e, em seguida, teria locado a sua parte comercial à empresa.

A Corte considerou que a posição adotada por aquele Tribunal não observou a qualificação jurídica do usufruto, na qual a qualificação jurídica da locação não poderia substituída.

É interessante notar, com base no direito europeu, que a noção de necessidade legítima de caráter econômico e financeiro deve, em alguns casos, ser substituída. A Bélgica, com algum atraso, vai realmente implementar a Diretiva 2005/56/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de outubro de 2005, sobre as fusões internacionais de sociedades de capitais.

Enquanto isso, um anteprojeto de lei foi elaborado para colocar o Código Tributário em consonância com a Diretiva 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990,

relativa ao regime fiscal aplicável às fusões e outras operações semelhantes. Neste contexto, ao passo que a neutralidade da operação estava sujeita à exigência legítima de condições financeiras e econômicas, o legislador tem substituído esta disposição antiabuso por aquela que está prevista no artigo 11, parágrafo 1º, “a” da diretiva, o qual prevê que a operação não pode ter como principal objetivo a fraude ou a elisão fiscal. Ressalta-se que esta disposição antiabuso deve ser interpretada em conformidade com a diretiva. O fato de a operação não ser realizada por motivos econômicos justificados, como a reestruturação ou a racionalização das atividades das empresas envolvidas na operação, é um pressuposto refutável de que a operação tem uma meta de fraude ou de elisão fiscal⁴⁹.

Capítulo IV. A Comunidade Européia e o Abuso de Direito

A jurisprudência do Tribunal de Justiça europeu reitera que o direito comunitário não pode ser utilizado para se obter uma vantagem a partir da criação artificial de condições para a concessão de benefícios. Suscitou-se, então, a questão se a prevenção ao abuso de direito consiste em um princípio geral de direito.

Questionou-se, ainda, se os Estados-membros deveriam introduzir disposições específicas em seus ordenamentos jurídicos nacionais a respeito do abuso de direito⁵⁰.

A doutrina dominante se posiciona de forma negativa, ao menos em matéria fiscal, tendo em vista que os Estados mantêm a sua soberania neste âmbito. Claro que, em matérias harmonizadas, os Estados-membros serão obrigados a aplicar a lei comunitária, e o princípio da prevenção do abuso de direito. Além disso, ao introduzir na sua legislação nacional as medidas preventivas ao abuso de direito, devem exercer a sua competência conforme o Direito comunitário. Estas medidas preventivas deverão ser analisadas caso a caso, de forma a não constituírem regras gerais.

Segundo o Tribunal de Justiça, os Estados-membros devem “implementar um procedimento que, de forma casuística, estabeleça quando o contribuinte procura contornar as leis tributárias”⁵¹.

O objetivo específico de uma disposição destinada a combater o abuso de direito, em relação à legislação sobre as sociedades estrangeiras contraladas, se presta “para evitar a criação artificial de comportamentos totalmente desprovidos de realidade econômica, a fim de evadir o imposto normalmente devido”⁵².

Capítulo V. Abuso de Direito e os Tratados Bilaterais

Uma primeira questão a se esclarecer é se, no âmbito dos tratados bilaterais, os benefícios de uma convenção podem ser recusados se o contribuinte que pre-

⁴⁹ P. Smet, *Transposition de la Directive sur les Fusions: Dernière Ligne Droite*, Fiscologue, 2008, nº 1119, pp. 1-2.

⁵⁰ Ensing Sorrensen, K.; *Abuse of Rights in Community Law: a Principle of Substance or Merely Rethoric?*, CMLR, 2006, p. 440.

⁵¹ Raingard de la Blétière, *Les Relations entre Droit Communautaire et Droit Fiscal International*, nouvelles perspectives, Thèse, Paris I Panthéon-Sorbonne, 2008, p. 155.

⁵² CJCE, arrêt du 12 septembre 2006, Cadbury-Schweppes PLC, Cadbury-Schweppes Overseas Ltd, Commissioners of Inland Revenue, aff. C-196/04, Rec., p. I-7.995, pt. 52.

tenda utilizá-los baseia-se em uma operação imprópria, abusiva, realizada a fim de se beneficiar de vantagens não previstas por este acordo internacional. Essa interpretação leva em conta os comentários da OCDE, alterados em 2003⁵³.

Segundo os comentários da OCDE, “um princípio orientador é de que os benefícios provenientes de um acordo para se evitar a dupla tributação não devem ser concedidos quando um dos objetivos primordiais de determinadas transações ou operações é a obtenção de uma posição fiscal mais vantajosa e quando a concessão de tal vantagem, nessas circunstâncias, seria contrária ao objeto e à finalidade das disposições pertinentes”⁵⁴. Este comentário deverá também aplicar-se aos acordos celebrados antes da ratificação do comentário. Parece, contudo, que o texto inserido em 2003 carece de base jurídica sólida⁵⁵.

Outra questão é saber se as leis nacionais, que tratem do antiabuso, podem ser aplicadas na presença de um Tratado. Para a OCDE, “essas regras dizem respeito às disposições básicas da legislação nacional que determina os fatos geradores dos impostos e estas regras não são abrangidos pelas convenções em matéria tributária”⁵⁶. Se, em conformidade com estas disposições, o rendimento é requalificado ou o devedor do imposto é redefinido, o tratado deve ser aplicado tendo em conta essas alterações. A aplicação desta passagem do comentário foi também discutida, uma vez que em muitos sistemas jurídicos o tratado tem uma autoridade superior àquela atribuída às disposições domésticas.

⁵³ Com. OCDE, artigo 1.9.3, 4 et 5.

⁵⁴ Com. OCDE, artigo 1.9.5.

⁵⁵ De Broe, L., *op. cit.*, p. 293.

⁵⁶ Com. OCDE, artigo 1.22.1.