

Paulo Rosenblatt

NORMAS GERAIS ANTIELISIVAS

Planejamento Tributário
e Padrões Comparativos
de Política Fiscal

EDITORA LUMEN JURIS

RIO DE JANEIRO

2024

Copyright © 2024 by Paulo Rosenblatt

Categoria: Direito Financeiro e Tributário

PRODUÇÃO EDITORIAL
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Diagramação: Rômulo Lentini

A LIVRARIA E EDITORA LUMEN JURIS LTDA.
não se responsabiliza pelas opiniões
emitidas nesta obra por seu Autor.

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art. 184 e §§, e Lei nº 6.895, de 17/12/1980), sujeitando-se a busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº 9.610/98).

Todos os direitos desta edição reservados à
Livraria e Editora Lumen Juris Ltda.

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE

R813n

Rosenblatt, Paulo

Normas gerais antielisivas : planejamento tributário e padrões comparativos de política fiscal / Paulo Rosenblatt. – Rio de Janeiro : Lumen Juris, 2024.

296 p. ; 23 cm.

Inclui bibliografia.

ISBN 978-85-519-2900-1

1. Direito tributário. 2. Planejamento tributário. 3. Elisão fiscal - Brasil. I. Título.

CDD 343

Sumário

Introdução.....	1
1. Contexto, escopo e justificativa.....	1
2. Perguntas.....	9
3. Metodologia	10
4. Resumo dos capítulos.....	13
Capítulo 1 Elementos semelhantes de normas gerais antielisivas compartilhados por diversas jurisdições	17
1.1 A norma geral antielisiva como um conceito comparativo genérico e seus elementos primários comuns	17
1.2 O primeiro denominador comum.....	22
1.2.1 A caracterização do ato ou do negócio jurídico elisivo	22
1.2.2 Recomendações sobre o primeiro elemento	31
1.3 Segundo denominador comum	33
1.3.1 Benefício ou vantagem fiscal.....	33
1.3.2 Recomendações sobre o elemento “benefício fiscal”	40
1.4 O terceiro denominador comum	41
1.4.1 O propósito ou a intenção do contribuinte	41
1.4.2 Recomendações quanto ao requisito legal de propósito negocial.....	50
1.5 Conclusões do capítulo	51

Capítulo 2 – Quais as diferenças entre as normas gerais antielisivas?.....	53
2.1 Elementos secundários das normas gerais antielisivas.....	53
2.2 Critérios fundamentados na coerência.....	54
2.2.1 Razoabilidade e adequação	54
3.2.2 Recomendações sobre o “teste de razoabilidade”	61
2.3 Critérios relacionados à “natureza” do negócio jurídico.....	62
2.3.1 Forma e substância: artificialidade, complexidade, anormalidade e comercialidade	62
2.3.2 A codificação das doutrinas de substância econômica e substância sobre a forma	68
2.3.3 Recomendações para legislar sobre critérios de “substância sobre a forma”	71
2.4 Elementos relacionados à forma e ao motivo da transação	72
2.4.1 Propósito negocial, extrafiscal e de boa-fé	72
2.4.2 Recomendações para critérios legislados de forma e motivo.....	76
2.5 Elementos baseados no resultado do negócio jurídico em relação à intenção parlamentar ou à aparente política fiscal objeto da legislação	77
2.5.1 Critérios de interpretação teleológica ou finalística nas normas gerais antielisivas	77
2.5.2 A codificação do abuso de direito, do abuso de formas e da fraude à lei.....	81
2.5.3 As regras antiabuso do <i>common law</i>	83
2.5.4 Recomendações sobre os mecanismos legais de direcionamento à intenção parlamentar ou à aparente política fiscal objeto da legislação	89
2.6 Conclusões do capítulo	90

Capítulo 3 – Normas gerais e construções judiciais antielisivas nos tribunais	95
3.1 Um estudo de casos para um design comparativo.....	95
3.2 Respostas judiciais à elisão fiscal	98
3.3 Precedentes judiciais significativos sobre os elementos primários.....	106
3.3.1 Ato ou negócio jurídico elisivo	106
3.3.1.1 Doutrina do negócio jurídico por etapas fracionadas (<i>step transaction</i>).....	107
3.3.1.2 Negócio indireto.....	114
3.3.1.3 Recomendações sobre o elemento ato ou negócio elisivo com base nos precedentes judiciais.....	115
3.3.2 Benefício ou vantagem fiscal pelas lentes dos juízes.....	117
3.3.2.1 Identificando o benefício ou a vantagem fiscal.....	117
3.3.2.2 Recomendações sobre o elemento “benefício fiscal” com base nos precedentes	120
3.3.3 Propósito ou intenção aos olhos dos tribunais.....	121
3.3.3.1 Determinando o propósito de um negócio jurídico em obter um benefício fiscal.....	121
3.3.3.2 Recomendações sobre o elemento propósito com esteio na jurisprudência.....	127
3.4 Conclusões do capítulo	129
Capítulo 4 – Os elementos secundários em ação	133
4.1 Critérios de razoabilidade, expectativa razoável e adequação.....	133
4.1.1 Os diversos significados jurídicos e espécies de razoabilidade.....	133
4.1.2 Recomendações sobre o critério de razoabilidade a partir da jurisprudência	136

4.2 Substância sobre a forma	137
4.2.1 Critérios baseados na “natureza jurídica” dos negócios jurídicos.....	137
4.2.2 Recomendações sobre a forma e substância a partir de precedentes judiciais.....	149
4.3 Forma e motivo	150
4.3.1 Propósitos comercial, fiscal ou extrafiscal, e de boa-fé.....	150
4.3.2 Recomendações sobre forma e motivo da jurisprudência	154
4.4 Os critérios finalísticos ou teleológicos como elementos antielisivos... 156	
4.4.1 “Intenção parlamentar”, “objeto, propósito ou espírito”, “esquema e propósito da legislação”, “princípio da escolha” e “contemplação parlamentar”	156
4.4.2 Interpretação teleológica, abuso de direito e fraude à lei.....	164
4.4.3 Recomendações sobre os critérios finalísticos ou teleológicos dos precedentes.....	167
4.5 Conclusões do capítulo	169
Capítulo 5 – Normas gerais antielisivas e garantias dos contribuintes.....	171
5.1 Introdução.....	171
5.2 Garantias contra arbitrariedade na operacionalização da norma geral antielisiva: exclusões de negócios protegidos e normas complementares.....	173
5.3 Garantias de consistência, uniformidade e experiência na aplicação da norma geral antielisiva: estrutura a administrativa centralizada e painel consultivo	177
5.4 Pesos e contrapesos: o acesso à justiça e o ônus da prova	178
5.5 Garantias contra a criminalização: sanções nas normas gerais antielisivas.....	182

5.6 Garantias contra a retroatividade de normas gerais antielisivias	185
5.7 Conclusões do capítulo e recomendações	187

Capítulo 6 – Em que pé está o Brasil? Parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional e o julgamento da ADI 2.446/DF pelo Supremo Tribunal Federal 191

6.1 As tentativas de tropicalização da norma geral antielisiva no Brasil.....	191
6.2 O julgamento da ADI n. 2.446/DF: um “jogo de serpentes e escadas”	202
6.3 Conclusões do capítulo: consequências do julgamento da ADI n. 2.446/DF e perspectivas de uma norma geral antielisiva no direito brasileiro	209

Conclusões: as potencialidades de uma norma geral antielisiva213

1. A elisão fiscal é um problema que exige uma resposta legislativa sob medida	213
2. Recomendações gerais para a elaboração de uma norma geral antielisiva.....	215
2.1 Negócio jurídico.....	216
2.2 Benefício ou vantagem fiscal.....	217
2.3 O propósito.....	218
2.4 Razoabilidade ou expectativa razoável.....	219
2.5 Forma e substância.....	220
2.6 Forma e motivo.....	221
2.7 Mens legis e mens legislatoris	222
2.8 Garantias para os contribuintes	223
3. Observações finais e recomendações para pesquisas futuras	225

Referências.....	229
Jurisprudência.....	229
Austrália.....	229
Nova Zelândia.....	230
Canadá.....	230
Reino Unido.....	231
Estados Unidos.....	232
França.....	232
Espanha.....	233
Hong Kong.....	234
África do Sul.....	234
Índia.....	235
Brasil.....	235
Tribunal de Justiça da União Europeia.....	235
Legislação.....	236
Austrália.....	236
Nova Zelândia.....	236
Canadá.....	236
Hong Kong.....	237
África do Sul.....	237
Reino Unido.....	237
Índia.....	237
França.....	238
Espanha.....	238
Brasil.....	238
Bibliografia.....	239