

# Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: os Desafios do Brasil em se compatibilizar ao *BEPS*

## *GAARs as a Principle of International Law: Brazil's Challenges to comply with BEPS*

Paulo Rosenblatt

*Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies, Universidade de Londres. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Graduado em Direito pela FDR/UFPE. Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP). Procurador do Estado de Pernambuco e Coordenador do Centro de Estudos Jurídicos (PGE-PE). Correlator geral do tema 1 sobre normas gerais antielisivas do Congresso da IFA 2018. Advogado. E-mail: paulo@flbadvogados.adv.br.*

### *Resumo*

Normas gerais antielisivas têm uma história longa e sem fim. A cada crise econômica, a perda de arrecadação as ressuscitam. Atualmente, o debate gravita em torno da dupla não tributação da renda por grandes empresas multinacionais. Nesse cenário, a OCDE formulou o programa *BEPS*, do qual o Brasil foi um dos partícipes, e que recomendou a adoção, por países membros e observadores, de normas gerais antielisivas em seus tratados internacionais em matéria tributária, como uma das soluções ao problema. Os requisitos da norma sugerida são o propósito principal, a substância ou atividade substancial, e o objeto e propósito da legislação. Não houve inovação nessa seara por serem elementos conhecidos de algumas normas gerais antielisivas. O desafio do Brasil em seguir essa recomendação da OCDE, ainda que com uma rede restrita de tratados, é compatibilizá-la com o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. *Palavras-chave*: normas gerais antielisivas, direito internacional tributário, *BEPS*, Brasil.

### *Abstract*

GAARs have a long and endless history. In every economic crisis, the loss of revenue brings them back to the table. At present, the debate is centred on the double non-taxation of income by large multinational companies. In this scenario, the OECD formulated the *BEPS* program, in which Brazil took part, and that recommended for the adoption, by countries and observers, of international tax treaties GAARs, as one of the solutions to the problem. The suggested requirements of this provision are the principle purpose, of substance or substantial activity, and the object and purpose of the legislation. There was no innovation in this field because they are known elements of some existing GAARs. Brazil's challenge in

following this OECD recommendation, even with a restricted network of treaties, is to reconcile it with the sole paragraph of Article 116 of the National Tax Code.

*Keywords:* GAARs, international tax law, BEPS, Brazil.

### **Introdução: normas gerais antielisivas pré e pós-BEPS**

As normas gerais antielisivas são instrumentos conhecidos desde fins do século XIX, quando primeiro adotadas na Nova Zelândia; depois esse instrumento foi introduzido em inúmeros ordenamentos jurídicos pela via legislada ou criado por meio de construção jurisprudencial<sup>1</sup>. Em alguns países, convivem normas gerais antielisivas constantes de leis e desenvolvidas pelo Judiciário, com diferentes graus de aplicabilidade e eficácia.

Ao longo do tempo, algumas dessas normas foram reformuladas, em geral, como reação a decisões de tribunais que as tornaram parcial ou totalmente ineficientes, ou devido às severas críticas acadêmicas e do setor privado quanto à insegurança jurídica delas acarretadas pela discricionariedade atribuída ao fisco. Em outros países, como no Canadá (vide caso *Stuart*, 1984) e no Reino Unido, a solução legislada decorreu da rejeição de o próprio Judiciário aceitar como seu papel a criação de doutrinas antielisivas, embora, no caso inglês, tenha se tratado de uma autocontenção após anos de “neorealismo” desenvolvida nos casos *Ramsay* (1982) e *Furniss v. Dawson* (1984).

Houve, ainda, construções judiciais antielisivas positivadas, como é o caso do abuso de direito (*abus de droit*) na França, e a substância econômica norteamericana (2010). A inexistência de uma norma geral antielisiva pode ser interpretada pelos juízes como uma tolerância legislativa ao planejamento tributário irrestrito; por outro, essa posição judicial pode incentivar a edição de uma norma geral antielisiva legislada (KREVER, 2016, p. 3). Todavia, essa tendência de positivar a jurisprudência corre o risco de tornar a aplicação da norma legislada posterior pelas cortes mais restritiva do que a anteriormente realizada por meio das fluidas doutrinas judiciais antielisivas.

Alerte-se que não cabe aqui falar em evolução normativa, mas simplesmente numa mera tendência jurídica, porque não há qualquer estudo empírico no sentido de que estejam tais normas em uma transição de um estágio menos evoluído para outro mais evoluído do direito. Também inexistem critérios para se aferir se há ou não efetivo “progresso” na aplicação dessas normas, nem há parâmetros para se definir ou mesmo quantificar a elisão fiscal em cada país ou no âmbito internacional. Aliás, o chamado “gap fiscal”, que corresponde à diferença negativa entre a expectativa de receita tributária e o

<sup>1</sup> O maior exemplo de ativismo judicial antielisivo é o dos Estados Unidos, onde se desenvolveram as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*), da substância econômica e do *step transactions* (semelhante ao negócio indireto, nos países latinos), que serão mais adiante discutidos.

que é efetivamente coletado, é uma incógnita em todos os países, sobretudo nas economias em desenvolvimento, na medida em que não se limita apenas à elisão fiscal, mas também à evasão tributária, ao mero inadimplemento e à economia informal.

Destarte, não há sequer consenso a respeito de se as normas gerais antielisivas, pelo seu caráter geral, são a melhor solução para a elisão fiscal em qualquer ordenamento jurídico, e até mesmo se são úteis e eficientes para combater planejamentos tributários tidos por agressivos ou abusivos. “It is tempting to speculate whether all roads lead to Rome when it comes to trying to devise methods of dealing with tax avoidance”<sup>2</sup> (FREEDMAN, 2005).

Há diferentes modelos de normas gerais antielisão, dependendo da tradição jurídica de cada país, com escopos e redações diversas, ora com regras mais detalhadas, ora com caráter mais principiológico, e não há concordância de como elas devem ser desenhadas (LANG, 2014, p. 656; KREVER, 2016, p. 1). No papel, tais normas podem ser semelhantes, mas, na prática, podem refletir uma variedade de respostas judiciais (Li, 2010).

A elisão fiscal sempre foi vista como uma questão do direito tributário doméstico de cada país; daí a pluralidade de concepções distintas. Depois, passou a ser vista como um postulado mais amplo dos países democráticos e, mais tarde, objeto de preocupação nas relações transfronteiriças.

A Corte Europeia de Justiça, por exemplo, que inicialmente foi relutante em aceitar argumentos de elisão fiscal como justificativa para suas decisões, por envolver elementos jurídicos nacionais, passou a adotar um conceito próprio de abuso do direito comunitário (VANISTENDAEL, 2016, p. 165), em casos como *Halifax* (2006) e *Cadbury Schweppes* (2006).

Cada vez mais, os países passam a não se preocupar apenas em evitar a dupla tributação da renda, mas também com a elisão fiscal internacional resultante da dupla não tributação ou reduzida tributação, especialmente ocasionada pelas lacunas ou desajustes entre os diversos tratados.

Isso tem ocorrido porque, embora a elisão fiscal seja um conceito nada recente, houve mudanças de moralidade tributária e a tolerância social a ela, no plano nacional e internacional, tem se modificado e demandado maior reação dos governos, sob a perspectiva de que as medidas antielisivas em vigor são inadequadas ou insuficientes (MICHEL, 2013, p. 414). Consequentemente, mais e mais países têm positivado normas gerais antielisivas ou vêm considerando fortemente a sua introdução.

Essa tendência tem se ampliado por recomendação de organismos internacionais, a exemplo da Comissão Europeia, do Fundo Monetário Internacional, do Banco Mundial e, de forma mais enfática e persuasiva, da Organiza-

---

<sup>2</sup> “É tentador especular se todas as estradas levam a Roma quando se trata de tentar elaborar métodos para lidar com a elisão fiscal”.

ção para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE. Esta última incluiu tal recomendação, inicialmente, no notório relatório *Harmful Tax Competition* (OCDE, 1988), ou competição tributária prejudicial, em tradução livre. Esse relatório repercutiu em vários países, inclusive no Brasil, quando da edição da Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu o parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN e na Medida Provisória n. 66/2002, essa última rejeitada pelo Congresso Nacional (ROLIM e ROSENBLATT, 2012, p. 93).

Esse relatório possuía, como objetivo de curto prazo, desenvolver um melhor conhecimento sobre práticas fiscais consideradas danosas ou prejudiciais em todo o mundo, ao fixar uma lista de 12 (doze) fatores para determinar se um regime tributário poderia ser assim qualificado. E, como objetivos de longo prazo, ele pretendia criar uma estrutura capaz de reduzir o deslocamento dos lucros e limitar o uso de paraísos fiscais.

Entretanto, esse projeto tem sido considerado um fracasso (BAKER, 2013, p. 605-6; BRAUNER, 2014, p. 24). A OCDE se apercebeu da inadequação do antigo paradigma de competitividade e de ações unilaterais entre os países, e que o progresso nessa seara depende de um único caminho possível, que é o da cooperação e coordenação entre os diversos regimes tributários (BRAUNER, 2014, p. 10 e 24; LIEBMAN et alii, 2016, p. 102; PICCIOTTO, 2016, p. 752). Além disso, esse plano não foi capaz de acompanhar o desenvolvimento empresarial dos últimos tempos, especialmente no campo da economia digital (VANISTENDAEL, 2016, p. 163).

Por tal motivo, no início da década seguinte, mais precisamente em 2012, o G20 (grupo das maiores economias mundiais) apoiou politicamente a OCDE a apresentar o ambicioso projeto *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*, que pode ser traduzido como um plano de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do lucro. Ele tem o propósito de combater aquilo que foi denominado genericamente de “planejamento tributário agressivo” e a transferência de lucros para jurisdições de reduzida ou de nenhuma tributação, quais sejam, os paraísos fiscais ou países com tributação favorecida, onde há pouca ou nenhuma atividade econômica efetiva.

O *BEPS Action Plan*, o plano ou estratégia de ação, foi publicado em 19 de julho de 2013, com 15 (quinze) medidas para reduzir as práticas fiscais prejudiciais e reduzir o abuso de tratados tributários. Em 5 outubro de 2015, saiu o relatório final com as recomendações aos países membros e também aos países não membros. Na mesma semana, foi aprovado pelo Conselho da OCDE e endossado pelos pelo G20. Este será, provavelmente, o plano que mais irá modificar o cenário tributário internacional que se tem notícia até hoje, e vem sendo comparado até mesmo a um “tsunami tributário” (VANISTENDAEL, 2016, p. 163).

A OCDE identificou o abuso de tratados internacionais para evitar a dupla tributação como um dos grandes problemas tributários mundiais. Embora

não se trate de um fenômeno recente, grandes empresas multinacionais, como Apple, Google, Microsoft e Starbucks, têm se utilizado da rede de tratados internacionais para promover planejamentos tributários agressivos. Essas corporações estão no foco dessas ações, dada a negativa exposição na mídia e a reprovação da opinião pública.

“Sem dúvida, a globalização tem um impacto negativo na soberania tributária dos Estados, em especial, no regime do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas residentes nos mais variados Estados. A economia se tornou mais integrada globalmente, em função do *modus operandi* das empresas transnacionais. Este contexto abriu oportunidades para as transnacionais reduzirem significativamente a sua carga tributária.

A tributação está no cerne da soberania dos países, mas por vezes a interação dos regimes fiscais nacionais leva a lacunas e atritos. Os modelos propostos por organismos internacionais, como a OCDE e a ONU, têm procurado abordar estes conflitos de forma a respeitar a soberania tributária, mas as lacunas continuam a existir. Via de regra, a norma tributária interna atual de vários Estados combinadas com as disposições dos acordos que regem a tributação das rendas e lucros gerados em bases transnacionais, revelam deficiências que criam oportunidades para a erosão da base tributária e a transferência de rendas/lucros.” (OLIVEIRA, 2016, p. 261)

Não se discute aqui se se trata de populismo fiscal ou simples moralismo (não confundir com moralidade tributária). O fato é que a repercussão contrária a essas práticas aliada à grave crise econômica mundial deu o combustível necessário à promoção desse projeto. Foi angariado o apoio de mais de 100 (cem) países para se conformarem em torno de uma espécie de consenso tributário, com o intuito de promover reformas dos sistemas tributários e da rede de tratados em vigor para fomentar *compliance* e justiça fiscal.

“Tax avoidance rules are the key element in a post-BEPS tax world. Declining state revenue, high levels of public debt and the rising of public interest in issues related to tax avoidance have contributed to the willingness of governments to tighten or adopt general anti-avoidance rules (GAARs).” (LANG, 2016, p. xxxiii)<sup>3</sup>

Algumas medidas tiveram e, possivelmente, terão, influência marcante no Brasil, o qual, apesar de não ser um Estado-membro da OCDE ainda<sup>4</sup>,

<sup>3</sup> As normas antielisivas são o elemento-chave em um mundo tributário pós-BEPS. A diminuição da receita estatal, os altos níveis de dívida pública e o aumento do interesse público em questões relacionadas à elisão fiscal contribuíram para a vontade dos governos de apertar ou adotar normas gerais antielisivas (tradução do autor).

<sup>4</sup> O governo federal enviou carta, em 29 de maio de 2017, solicitando formalmente a adesão do Brasil à OCDE, em uma reviravolta da política externa da década de 2000. Possivelmente, esse

compõe o G20 e teve participação ativa no desenvolvimento do projeto. Dentre essas medidas, destacam-se as seguintes: tributação da economia digital; regras de tributação de lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior ou de transparência fiscal internacional (*CFC rules*); a exigência de *substância*, como forma de combater práticas fiscais prejudiciais com foco em transparência; aprimoramento das regras de preços de transferência (*transfer pricing*); e regras de comunicação obrigatória de planejamentos tributários agressivos (*mandatory disclosure rules*).

Nesse contexto, o plano de ação 6 estabeleceu duas medidas que serão objeto de análise no presente artigo: (i) a inclusão nos preâmbulos dos tratados de uma declaração clara que os Estados signatários pretendem evitar criar oportunidades para não tributação ou tributação reduzida por meio de elisão e evasão fiscais; e (ii) de modo a endereçar o problema do abuso de tratados, a introdução de norma geral antiabuso baseada no requisito do propósito principal dos atos e negócios jurídicos (*the principal purpose test – PPT*). E há 2 (dois) requisitos, nesse plano de ação, endereçados à elisão fiscal agressiva ou abusiva, pelos quais é preciso determinar se: (i) há fatores econômicos objetivos capazes de atribuir fins comerciais ou substância econômica para o ato ou negócio jurídico; e (ii) o propósito específico das normas tributárias aplicadas ou aplicáveis ao caso. Ou seja: haverá abuso do tratado quando o principal propósito para o negócio tenha sido obter uma posição tributária mais favorável contrária ao objeto e propósito das regras aplicáveis do tratado (ROLIM, 2017, p. 815).

Portanto, não é exagero afirmar que a principal inovação do BEPS, na ação 6, que muda completamente o modelo de convenções da OCDE, é a introdução de uma norma geral antielisiva baseada no requisito do propósito principal (MORENO, 2017, p. 432). Perceba-se que, onde foram introduzidas, as normas gerais e específicas antielisivas coexistem, não tendo aquelas sido capazes de reduzir a inflação normativa (*hiperlexys*). A iniciativa de inseri-las nos tratados não irá eliminar as normas específicas existentes, como as de *CFC rules* e de *transfer pricing*.

Os próximos anos dirão se a OCDE conseguirá formar o consenso necessário em torno dessa agenda. “Whether international consensus will emerge on newly defined boundaries of acceptable tax avoidance, and whether this consensus can be translated into an international regulatory framework and collective tax treaty amendments remains, however, to be seen”<sup>5</sup> (MICHEL,

---

processo será lento e condicionado à adequação do sistema brasileiro aos parâmetros aceitos pelos países membros.

<sup>5</sup> Se um consenso internacional surgirá em limites recém-definidos de evasão fiscal aceitável, e se esse consenso pode ser traduzido em um quadro regulatório internacional e em emendas a tratados tributários coletivos, no entanto, ainda estão por serem vistas (tradução do autor).

2013, p. 414). O *BEPS* traz, como acordo político de países do G20, encontrar soluções para os problemas de erosão da base tributária e deslocamento de lucros, mas não há acordo ainda a respeito das soluções apontadas no plano de ação e de como cada país se comportará (BAKER, 2013).

Países como México, Holanda, Canadá, dentre outros, já partiram na frente com medidas concretas de alinhamento com o plano da OCDE. Nenhuma das medidas do *BEPS* foi incorporada à legislação brasileira até o momento. A primeira tentativa, com a edição da Medida Provisória n. 685/2015, proposta pelo Presidente da República, cuja exposição de motivos expressamente se referiu ao compromisso internacional assumido de aderir ao *BEPS* e a essa nova ordem global em ascensão (ROSENBLATT e COSTA, 2015), buscou regulamentar a norma geral antielisiva estabelecida no art. 116, parágrafo único, do CTN – sob o manto de um conceito de substância econômica –, e a declaração obrigatória de planejamentos tributários agressivos.

“4. A segunda medida proposta estabelece a necessidade de revelação de estratégias de planejamento tributário, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.

5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.

6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos.”

Assim como a Medida Provisória n. 66/2001, esses pontos da Medida Provisória n. 685/2015 foram todos rejeitados pelo Poder Legislativo.

O Brasil possui uma rede de tratados muito restrita<sup>6</sup> e a maioria foi assinada enquanto o país ainda tinha por base uma tributação em bases territoriais, e não universais. Os propósitos da assinatura desses tratados foram, em sua maioria, atrair investimento estrangeiro direto, mas não o que a maioria deles busca, que é evitar a dupla tributação da renda e evitar a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo (ROCHA, 2017, p. 19-26). Nesse caso, qual a intenção em adotar medidas do *BEPS* voltados para o plano internacional, em um assunto doméstico? De fato, a existência de uma norma geral antielisiva para assuntos internos independe dessa regra prevista em tratados e convenções internacionais dos quais o Brasil for signatário, e vice-versa. Porém, na medida em que as barreiras mundiais vão se abrindo com a globalização – ainda que não seja um movimento linear, com avanços e recuos –, há uma tendência de harmonização de regimes jurídicos tributários.

Assim, uma norma geral antielisiva no Brasil não seria uma norma restrita ao plano interno, mas sempre caberá a discussão a respeito da sua aplicabilidade aos tratados internacionais dos quais o país é e será signatário.

Ademais, ao seguir a tendência de outros países em positivar uma norma geral antielisiva, reduzindo a insegurança jurídica, é prudente conhecer e discutir os modelos de outros países e aqueles recomendados por organismos internacionais. Além disso, a adaptação dos tratados existentes, a adesão a novos tratados ou mesmo ao instrumento multilateral proposto pela OCDE demandarão uma provável mudança no plano interno.

Em todo caso, a eventual inclusão de uma cláusula geral antielisiva nos tratados para evitar a dupla tributação dos quais o país é signatário possivelmente suscitará a necessidade de lei complementar, por cuidar de norma geral de direito tributário, consoante disposto no art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Diante disso, deverá se perquirir se o comando delineado no parágrafo único do art. 116 (norma geral antielisiva) está à altura desses desafios.

Nessa senda, o presente artigo irá considerar a compatibilidade ou não da previsão do art. 116, parágrafo único, com os planos de ação 5 (dedicado à detecção coordenada de práticas fiscais danosas, com foco nos requisitos de transparência e substância ou atividade substancial) e 6 (abuso de tratados), e os desafios para aditar as medidas internas necessárias para incorporá-los no ordenamento jurídico brasileiro.

## **1. O primeiro requisito: propósito principal**

O plano de ação 6, no artigo X, item 7, assim estabeleceu a respeito da norma geral antielisiva a ser incluída nos tratados que seguirem o modelo da OCDE:

---

<sup>6</sup> O Brasil é signatário de apenas 34 (trinta e quatro) tratados internacionais tributários.

“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”<sup>7</sup>

Essa disposição traz problemas, na medida em que utiliza o conceito de propósito do contribuinte restrito ao *propósito principal*, a ser discutido no presente tópico, assim como mecanismo de direcionamento “objeto e propósito”, que se refere à antiga discussão a respeito da intenção da lei (*mens legis*) ou do legislador (*mens legislatoris*), que será objeto do tópico 3.

O propósito é um elemento indispensável das normas gerais antielisivas e um dos mais contenciosos. Isto porque a elisão fiscal é uma noção baseada necessariamente na conexão lógica entre o ato ou negócio jurídico elisivos e o benefício ou vantagem fiscais obtidos, a qual, inexoravelmente se realiza por meio do elemento propósito ou intenção do contribuinte.

Isso contradiz toda a concepção de que a tributação não pode depender de critérios subjetivos (OROW, 2000). Decerto, não se trata de uma exclusividade do direito tributário ou das normas antielisivas; questões de motivos ou intenção estão presentes em outros ramos do direito, inclusive do penal, com repercussões maiores para o destinatário da norma (COOPER, 2009, p. 28-9), e também não é novidade no direito tributário e em normas específicas antielisivas.

O propósito sempre se refere a critérios subjetivos, seja de forma direta, quando se trate da intenção ou estado mental do contribuinte, ou mesmo indireta, quando se pretende objetivo, por cuidar de considerações sobre razões, objetivos, efeitos e consequências dos atos e negócios jurídicos. Normas gerais antielisivas mais modernas buscam se basear em testes baseados nos resultados, ainda que não se possam evitar inferências a respeito da intenção dos contribuintes. Ler a mente do contribuinte e provar os seus motivos é impossível, de modo que tais inferências são baseadas em presunções, comumente estabelecidas em uma lista de fatores externos para reduzir a discriciona-

---

<sup>7</sup> Não obstante as outras disposições da presente Convenção, não será concedido um benefício nos termos da presente Convenção em relação a um item de renda ou de capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais propósitos de qualquer acordo ou transação que resultaram direta ou indiretamente nesse benefício, a menos que esteja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias seria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes da presente Convenção (tradução do autor).

riedade da autoridade fiscal ao identificar os propósitos envolvidos no planejamento tributário (LANG, 2014, p. 659; MORENO, 2017, p. 435-6; KREVER, 2016, p. 8).

As críticas são numerosas, mas quatro delas se destacam. A primeira é que dois contribuintes podem se sujeitar a consequências distintas, a depender de o primeiro ter chegado a um resultado intencionalmente e, com isso, atraído a incidência da norma geral antielisão e tornado o benefício obtido ineficaz; e outro pode ter atingido o mesmo resultado de forma acidental e não intencional, o que afastaria a aplicação da norma geral antielisiva. Nesse caso, em muitos países, como o Brasil, haveria debater acerca de eventual violação ao princípio constitucional da isonomia tributária, por colocar indivíduos em situação idêntica com tratamentos fiscais diversos (MORENO, 2017, p. 435).

A segunda é quanto ao ônus da prova. Se esta couber ao contribuinte, a depender do nível de propósito exigido, pode ser impossível de produzir, e o fisco teria sempre uma presunção a seu favor (LANG, 2014, p. 659). Já a terceira exige determinar, se o critério for subjetivo, de quem é o propósito: os participantes do negócio jurídico ou terceiros – qualquer parte relacionada, como advogados, contadores etc.

E a quarta crítica e talvez a que mais tenha chamado a atenção no plano de ação 6 do *BEPS*, refere-se à distinção entre motivos tributários e extratributários, visto que os atos e negócios jurídicos podem ter múltiplos propósitos; aliás, a maioria apresenta uma combinação de objetivos tributários e não tributários em graus variados. Essa distinção entre propósitos elisivos, negociais e privados é ilusória, porque tais propósitos não são mutuamente excluídos (OROW, 2000, p. 124-7).

A grande questão está em identificar e balancear esses múltiplos propósitos no caso concreto (BAKER, 2011, p. 12). Ademais, os tributos são um fator de ineficiência econômica e fazem parte do processo decisório de qualquer pessoa ou empresa. Todo contribuinte buscará otimizar os seus lucros e não se pode dele exigir que se conduza de modo a pagar mais tributos.

Diante disso, o propósito pode ter um escopo restrito, se for o único propósito; intermediário, se for o principal, primário, primordial, significante, predominante, dominante, decisivo, governante, prevalecente ou mais influente; ou amplo, se for um dos propósitos. E quanto mais amplo o escopo, maior a discricionariedade da autoridade administrativa para a relevância ou dominância entre propósitos no contexto particular. Atributos como relevante ou substancial são mais problemáticos ainda, porque trazem maior subjetividade para o fisco (ROSENBLATT, 2015, p. 47-55).

A proposta da OCDE se utiliza do escopo intermediário, o *principal propósito*, e não parece se desprender do caráter subjetivo. Por outro lado, não apresenta critérios claros de como balancear múltiplos e conflitantes propósitos.

Com efeito, ao implementar o plano de ações, os países devem observar experiências estrangeiras, especialmente casos judiciais em diversas jurisdições, para antever dificuldades futuras.

Na Austrália, por exemplo, esse elemento foi objeto de inúmeras contendas. No caso *Newton* (1958), a Corte Maior deixou claro que a referência a qual propósito é importante para afastar propósitos acidentais de atraírem a aplicação da norma geral antielisiva, e ensejou uma reformulação da norma australiana para incorporar o requisito do propósito dominante. Em *Spotless* (1996), entendeu-se que dominante é o propósito governante, prevalente ou mais influente, excluídos os propósitos secundários. E, em *Hart* (2004), decidiu-se que o propósito é um requisito objetivo, que independe da intenção, estado mental e motivação do contribuinte ou mesmo de terceiros relacionados. Decisões semelhantes foram proferidas na Nova Zelândia, nos casos *Glenharrow* (2005) e *Ben Nevis* (2009).

No Canadá, a norma geral antielisiva refere-se ao propósito primário, sem qualquer lista de indícios desse propósito. A Suprema Corte também rejeitou uma abordagem subjetiva, afirmando tratar-se de uma análise objetiva de acordo com fatos e circunstâncias, no caso *OSFC* (2004). E, mais tarde, no caso *Canada Trustco* (2005), a Suprema Corte reafirmou que a definição do propósito é matéria de fato dependente de resultado final. Esse conjunto de decisões pode levar à ineficácia da norma geral antielisiva ao restringir a sua aplicação ao conjunto negocial e a seu resultado final, ignorando partes inseridas com o único propósito elisivo.

Na tradição britânica, a intenção ou propósito do particular sempre foi irrelevante para aferir as consequências tributárias, desde o princípio decorrente do caso do *Duque de Westminster* (1936). Porém, na década de 1980, uma série de casos iniciados em *Ramsay* (1982) e em *Furniss v. Dawson* (1984), o único propósito de obter a vantagem fiscal foi um dos fundamentos utilizado pela Casa dos Lordes para qualificar as práticas como elisivas. Depois, houve uma autorreserva judicial para negar que desses casos houvesse surgido um princípio ou doutrina antielisiva, o que ensejou a edição de uma norma geral antielisiva legislada, no Reino Unido, em 2013.

O *Conseil d'Etat* (Suprema Corte administrativa francesa) decidiu, em 1981, que o *abus de droit* (abuso de direito) deve-se aplicar a casos sem qualquer motivo (*motif*) do que elidir ou reduzir tributo, haja vista as circunstâncias do caso. Em *Janfin* (2004), essa posição foi reafirmada, para confirmar a jurisprudência da Corte Europeia de Justiça no sentido de que, no conceito de abuso de direito, haverá elisão fiscal ilegítima quando o contribuinte obtiver um benefício da aplicação literal do texto legal sem qualquer outro motivo do que elidir ou mitigar a carga tributária.

De modo a contrastar diferentes propósitos (negociais, familiares ou extratributários), por meio da relação entre a forma e o motivo, muitas normas

gerais antielisivas se apoiam em conceitos como propósito negocial (*business purpose*), propósitos não tributários ou extratributários, propósitos de boa-fé (*bona fide*) ou propósito econômico (Reino Unido, 2013). Todos são decorrentes da decisão da Suprema Corte norte-americana no caso *Gregory v. Helvering* (1935). O termo negocial, que tende a restringir a sua aplicação a atos puramente comerciais, foi ampliado nos demais.

A introdução de elementos comerciais é, normalmente, uma estratégia utilizada pelos promotores de planejamentos tributários agressivos para que eles aparentem algum tipo de propósito comercial ou terem sido organizados segundo algum critério racional, de modo que se trata de um requisito geralmente insuficiente para qualificar um ato ou negócio jurídico como agressivo.

No Brasil, cuja redação do parágrafo único do art. 116, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 104/2001, foi claramente inspirada no texto francês, utiliza-se a mesma locução da francesa, “a finalidade”, ao se referir a propósito. Esta pode se interpretada como o único propósito e tornar a norma geral antielisiva inaplicável sempre que múltiplos propósitos coexistam; ou, caso seja entendida como “uma finalidade”, pode ser muito ampla e trazer insegurança jurídica com a discricionariedade dada ao fisco. Por outro lado, a finalidade não significa a intenção subjetiva do contribuinte, mas o efeito objetivo do ato ou negócio elisivo (SCHOUERI, 2010, p. 17-8).

A tentativa de ajustar a norma geral antielisiva brasileira às recomendações do plano de ação do *BEPS*, pela Medida Provisória n. 685/2015 – e que foi posteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional, repita-se – optou por não se referir a propósito, mas a “atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo” e a “razões” dos atos ou negócios jurídicos. Não fez qualquer menção à principal razão ou propósito.

Em princípio, buscou-se adotar uma fórmula que pode se confundir com motivo, um elemento subjetivo, baseado em julgamentos sobre a intenção ou estado mental do contribuinte; ou pode ser considerado como efeito ou consequência do ato ou negócio jurídico, pela expressão “acarretar”, significando resultado final. Assim, a solução da medida parece ter sido uma abordagem objetiva, na medida em que, para restringir a discricionariedade, utilizou-se também de uma combinação de fatores, por meio da fórmula “atos ou negócios jurídicos sem razões extratributárias relevantes”.

A frustrada tentativa de conformação ao *BEPS*, contudo, também não apresentou solução para a forma de balancear razões tributárias e extratributárias, em situações com múltiplas razões ou propósitos. A toda evidência, tentou-se evitar referência ao polêmico propósito negocial (*business purpose*) e que foi duramente criticado na Medida Provisória n. 66/2002, anteriormente rejeitada pelo Congresso Nacional. Razões extratributárias são um critério mais amplo, porque não se limitam a casos empresariais, mas também a ra-

zões familiares e individuais não negociais. Porém, a expressão “relevante” utilizada foi muito infeliz, na medida em que aumentava a discricionariedade administrativa, pois caberia ao fisco a função de avaliar a qualidade e a quantidade da vantagem fiscal obtida (ROSENBLATT e COSTA, 2015).

Cumprir observar que, não estando no art. 116, parágrafo único, do CTN essa referência a razões extratributárias nem a propósito principal – mas simplesmente à finalidade –, seria possível o questionamento de eventual incompatibilidade da norma.

## **2. O segundo requisito: substância ou atividade substancial**

Os planos de ação 5 e 6 do *BEPS* fazem menção expressa aos critérios de substância ou atividade substancial para evitar planejamentos tributários agressivos em paraísos fiscais ou por meio de estruturas sem qualquer substrato econômico. Eles não definem substância, mas trazem inúmeras proposições de normas específicas antielisivas para enfrentar a ausência de atividade substancial em paraísos fiscais ou em estruturas elisivas.

A busca por uma substância embaixo da forma jurídica está na origem das fórmulas judiciais antielisivas em todo o mundo, como a substância econômica, substância sobre a forma, natureza real ou verdadeira, e critérios como artificialidade, comercialidade e anormalidade. Todos se referem à substância hipotética que teria existido não fosse pela forma adotada pelas partes envolvidas. A ideia é que a realidade deve sempre prevalecer sobre o artifício.

Isto ocorre porque nenhuma jurisdição encontrou uma forma satisfatória para definir os tipos de atos e negócios jurídicos elisivos sobre os quais a norma geral antielisiva pode recair. Nesse caso, utilizam-se critérios auxiliares ou secundários, dos quais a artificialidade é o mais comum, muitas vezes empregado como sinônimo de não natural, fictício, anormal ou irregular. A noção de artificialidade é relativa e muda de lugar para lugar, e no passar do tempo.

A crítica que se faz da “cultura da artificialidade” no direito tributário é imprópria, já que muitos conceitos são criações dele, sem paralelo no direito privado, como renda, por exemplo, que é baseada na forma legal e não na substância (FREEDMAN, 2008, p. 2). A artificialidade é própria desse ramo do direito, que cria suas próprias estruturas artificiais. O direito tributário não se utiliza de conceitos puramente econômicos, mas sobretudo jurídicos. Nisso reside o grande problema de se utilizar a artificialidade como um critério antielisivo, notadamente o fato de que não há necessariamente uma tensão entre a forma legal e a substância econômica. A anormalidade e a comercialidade são, igualmente, conceitos controvertidos por razões análogas.

Assim, ao tratar de substância econômica, como é o caso da doutrina codificada nos Estados Unidos, parte-se de uma análise comparativa relacionada à mudança na posição econômica do contribuinte. O problema é que a

ideia de uma situação pré-tributária e pós-tributária, em uma transação, requer, normalmente, uma especulação hipotética (ARNOLD, 2008, p. 31). Ao definir o propósito, é preciso, segundo as normas gerais antielisivas que contêm o elemento de substância sobre a forma – sejam as legisladas, sejam as judiciais –, considerar que decisões comerciais não excluem as fiscalmente mais eficientes. Isto é, a economia tributária faz parte de uma decisão comercial racional.

É verdade que o rótulo dado pelo contribuinte aos atos e negócios jurídicos não pode ser vinculante. São as obrigações e os direitos deles decorrentes, ou seus elementos jurídicos intrínsecos, que os definem. Em todo caso, a concepção de uma substância sobre a forma pressupõe uma relação desigual entre fisco e contribuinte, na medida em que forma e substância devem ter igual valor sob a lei, e um não pode prevalecer sobre o outro *a priori*.

No direito francês, a norma geral antielisiva fala em restaurar o verdadeiro caráter (*véritable caractère*) de atos de natureza fictícia, que é uma variação da substância sobre a forma. Além dele, há a doutrina dos atos anormais de gestão (*l'acte anormal de gestion*), na qual o fisco pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos que não correspondam aos interesses negociais naturais de um contribuinte (ZIMMER, 2002, p. 47).

“A natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, presente no parágrafo único do art. 116 do CTN, equivale à verdadeira natureza do direito francês, e se apoia no conceito de “dissimulação”, que tanta confusão tem gerado na doutrina brasileira. Copiado do modelo francês, que se referia à *dissimulation*, lá já substituído porque equívoco, este conceito ainda se mantém aqui. O Brasil deveria seguir caminho similar ao francês e substituir esse dispositivo por outro que afastasse essa redação confusa e se baseasse nos novos parâmetros internacionais recomendados (ROLIM e ROSENBLATT, 2012, p. 83-9).

A rejeitada Medida Provisória n. 685/2015, a título de aderir ao projeto BEPS, adotou critérios baseados em forma e substância ou na realidade econômica, ao aplicar a forma quando a “forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”.

Assim, apoiou-se no entendimento de que os atos e negócios jurídicos ocultam uma “natureza” a ser revelada ao empregar a noção de “não usual”, que é relativa e traz insegurança jurídica. Ora, algo pode ser usual e elisivo, porque difundido em larga escala, e não usual e legítimo, na medida em que inovador e conforme ao direito. Inovação não significa ilicitude, nem a difusão o contrário. Não trouxe a regra qualquer detalhamento ou indícios de anormalidade que desencadeasse a incidência da norma geral antielisiva.

Além disso, utilizou uma variante civilista do *step transactions* dos países de *Common Law*, ao conter a figura do *negócio jurídico indireto*. Neste, atos ou

negócios são desconsiderados, para fins fiscais, para que a operação ou conjunto de operações seja observado em sua totalidade. Isto quando um negócio jurídico típico pudesse chegar ao resultado almejando sem o benefício fiscal obtido com o negócio jurídico atípico (ROSENBLATT e COSTA, 2015). E, por fim, tratou, de forma similar ao parágrafo único do art. 116 do CTN, a “cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico”. Ora, a elisão pode se basear em um contrato típico, enquanto um contrato atípico pode ser absolutamente legítimo.

### 3. O terceiro e último requisito: o objeto e propósito

A proposta de norma geral antielisiva do projeto *BEPS* estabelece, por fim, como requisito, que a um ato ou negócio seja negado acesso aos benefícios de um tratado, se a obtenção desses benefícios for contrária ao *objeto e propósito* das disposições relevantes do tratado (MORENO, 2017, p. 436). A elisão fiscal diz respeito a circunstâncias nas quais o contribuinte satisfaz a letra da lei, mas ainda assim pode ser descrita como uma conduta contrária à intenção do legislador, ao propósito ou espírito da lei, ou às opções oferecidas pela legislação.

É dizer, o contribuinte toma vantagem de lacunas e ambiguidades das regras tributárias ou manipula as formas jurídicas, por meio de mudanças “cosméticas” aos atos e negócios jurídicos de modo a fazer com que se enquadrem na hipótese legal mais benéfica.

Esse é um dos pontos mais críticos de toda e qualquer norma geral antielisiva, ou melhor, do próprio direito e da hermenêutica jurídica. Isto porque a determinação de uma expectativa legislativa hipotética é um tema discutível: nem o parlamento é uma pessoa com intenções, nem um corpo uniforme; sua composição muda periodicamente; o legislador não tem qualquer ideia do que realmente pretende obter com uma complexa legislação tributária, nem deixa as suas intenções claras de forma que possa dar qualquer orientação ao contribuinte; e a lei é normalmente o resultado da acomodação de interesses conflitantes (BAKER, 2015, p. 86).

A interpretação finalística ou teleológica também não é suficiente para dar uma solução adequada a casos de elisão fiscal, na medida em que autoriza um ativismo judicial e pode levar os juízes a empreenderem em uma análise de política tributária. Nesse tipo de construção interpretativa, os juízes devem ir além do significado literal da lei, buscando não apenas analisar as palavras do texto legal, mas também o seu contexto dentro da lei ou da legislação, como um todo, e o seu propósito ou finalidade. A interpretação, nesse caso, não é um problema apenas do direito tributário, mas de todo o direito. Para alguns, os juízes devem se ater a aplicar estritamente as palavras da lei; para outros, são parte do processo de criação do direito. O citado caso *Gregory v. Helvering* (1935), por exemplo, é claramente baseado em construção finalística.

A grande questão é determinar quando ou não o legislador deixou opções disponíveis ao contribuinte ou, então, quando este se utiliza da letra fria da lei para obter resultados que não teriam sido dados pelo legislador, caso esse pudesse prevê-los quando da edição da lei. Ou, ainda, como nos países civilistas, identificar arranjos que são legalmente estruturados para assegurar ao contribuinte um benefício, que é contrário ao propósito e espírito da legislação. Nesse mesmo contexto, as doutrinas civilistas do abuso do direito e da fraude à lei são princípios de construção legal e decorrem da concepção de interpretação finalística ou teleológica da lei. A ideia é que atos ou negócios estruturados legalmente para assegurar um benefício fiscal podem ser contrários ao propósito ou espírito da legislação.

O Presidente americano Franklin D. Roosevelt, em 1937, deu um discurso histórico no Congresso, do qual se destaca o seguinte trecho:

“Methods of escape or intended escape from tax liability are many. Some are instances of avoidance which appear to have the colour of legality; others are on the borderline of legality; others are plainly contrary even to the letter of the law.

All are alike in that they are definitely contrary to the spirit of the law. All are alike in that they represent a determined effort on the part of those who use them to dodge the payment of taxes which Congress based on ability to pay.”<sup>8</sup>

Trata-se claramente de um discurso político em que os tributos são ideologicamente relacionados à equidade e ao dever cívico de custear a máquina pública. Há uma referência ao conflito entre os valores da liberdade individual e da igualdade coletiva, e também ao espírito da lei.

Ocorre que a interpretação teleológica pode significar coisas diferentes. A primeira é a intenção subjetiva dos legisladores, a política subjacente, as razões que justificaram a iniciativa parlamentar; ou seja, o que o legislativo pretendeu (ou seus membros) quando a regra foi editada, que as palavras da lei foram insuficientemente claras para explicar. Em segundo lugar, pode significar uma predição do que os legisladores teriam pretendido se tivessem considerado as circunstâncias particulares do caso para as quais a lei deveria aplicar e pudessem ter antevisto as suas consequências. E terceiro, pode ex-

---

<sup>8</sup> “Os métodos de fuga ou o escape pretendido da responsabilidade tributária são muitos. Alguns são casos de evasão que parecem ter a cor da legalidade; outros estão na fronteira da legalidade; outros são claramente contrários mesmo à letra da lei.

Todos são parecidos, na medida em que são definitivamente contrários ao espírito da lei. Todos são parecidos, na medida em que representam um esforço decidido por parte daqueles que os usam para esquivar o pagamento de impostos que o Congresso baseou na capacidade contributiva.”

pressar o propósito objetivo da legislação ou o objeto da lei, isto é, a finalidade da lei ou das disposições legais é obtida a partir de uma análise objetiva do texto normativo.

Em quaisquer dessas formas de interpretação teleológica, cabe um grau elevado de discricionariedade por parte do aplicador e do intérprete.

Observe-se que a legislação tributária é detalhada, complexa e geralmente dependente da inter-relação de diversas leis editadas em períodos e por legislaturas diversas.

No contexto das normas gerais antielisivas, a questão é mais complicada quando se utiliza de critérios baseados no resultado do ato ou negócio jurídico em relação à aparente política da legislação ou na intenção parlamentar. Isso porque não se pode deixar ao aplicador da norma a função de preencher as lacunas deixadas pelo legislador, sob pena de se subverter o sistema jurídico e a legitimidade insculpida na ordem constitucional (FREEDMAN, 2007, p. 74-5).

Outrossim, perceba-se que a norma geral antielisiva não é apenas uma regra de interpretação. Ela permite, além disso, a reconstrução. No caso do plano de ação 6 do *BEPS*, *in casu*, o relatório descreve que as consequências na aplicação podem ser simplesmente a negativa de obtenção de um benefício não autorizado pelo tratado. Porém, o problema é que, além de negar o benefício, não raro, com a aplicação da norma geral antielisiva é necessário substituir o conjunto fático por outro legítimo e tributável (MORENO, 2017, p. 441-2).

Nem o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional nem o revogado art. 7º da Medida Provisória n. 685/2015 trataram do objeto e propósito da legislação. Em sua exposição de motivos, a Lei Complementar n. 104/2001 informou se tratar de “um instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito”. Nesse caso, embora referido apenas na parte pré-textual e não na parte dispositiva, o abuso de direito e sua subespécie, o abuso de forma, parecem ter sido eleitos os elementos centrais da norma geral antielisiva (ROSENBLATT, 2016, p. 355-8).

Ao utilizar a redação francesa com o verbo “dissimular”, contudo, introduziu o terceiro elemento, objeto e propósito. Por ser uma palavra equívoca, costuma ser confundida com “simulação”, própria de uma norma antissimulação, antifraude ou antievasiva, ou, ainda, como “simulação relativa”, própria do “negócio jurídico indireto”, depois previsto na Medida Provisória n. 685/2017. Porém, fosse esse o seu sentido, ter-se-ia uma mera e desnecessária repetição do art. 149, inciso VII, do CTN, que prevê a revisão do lançamento em casos de dolo, fraude ou simulação, somente com a finalidade de tentar esvaziar o seu significado e inviabilizar completamente a sua aplicação (SOUZA e FUNARO, 2007).

Nesse caso, “dissimular” deve ser lido em consonância com a exposição de motivos.

“[...] a palavra possui vários significados, entre os quais ‘atenuar o efeito de’. No contexto do dispositivo legal, pode-se entender que o termo foi utilizado com o sentido de atenuação dos efeitos fiscais dos atos ou negócios praticados. Ou seja, a dissimulação implicaria vantagem consistente na eliminação, redução ou diferimento do ônus tributário.” (SOUZA e FUNARO, 2007)

Simulação e dissimulação não se confundem: simulação, prevista no art. 149, VII, do CTN, tem como consequência a “revisão do lançamento”, enquanto a dissimulação autoriza a “desconsideração do ato ou negócio elisivos e a sua requalificação” (TORRES, 2011, p. 1-5). A palavra dissimular tem o sentido de desconsiderar, na forma da *disregard doctrine* norte-americana, ou de “levantar o véu”, para encontrar a conduta subjacente, de acordo com a finalidade posta na lei (CALIENDO, 2008). “A dissimulação engloba também condutas como encobrir, ocultar, disfarçar, atenuar os efeitos de algum fato, ações que envolvem o abuso de direito, a fraude à lei e o negócio indireto” (RIBEIRO, 2002).

Portanto, dissimulação não é hipótese de dolo, fraude ou simulação, que já são objeto de sanções próprias já previstas desde a redação original do CTN. Cuida-se de hipóteses de condutas abusivas, contrárias à finalidade da norma tributária, e que obtêm resultado contrário à capacidade contributiva e à igualdade tributária (RIBEIRO, 2008, p. 101-5). O ato ou negócio jurídico dissimulado é organizado pelo contribuinte, por meio de uma seleção da base legal mais vantajosa, com a finalidade de reduzir, suprimir ou postergar a obrigação tributária.

“O art. 116, parágrafo único do CTN se refere à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão.

A nova cláusula geral antielisiva trazida pela LC 104/01 nada tem que ver com a simulação porque atua no plano abstrato da definição do fato gerador e dos elementos constitutivos da obrigação tributária, impedindo que seja dissimulada a sua ocorrência mediante interpretação abusiva do texto da lei tributária.” (TORRES, 2011, p. 25-33).

Em todo caso, melhor solução seria seguir o exemplo da França, a qual, diante da confusão da expressão *dissimulation*, a revogou e adotou nova redação mais clara para o procedimento do *abus de droit* (abuso de direito).

O art. 7º da Medida Provisória n. 685/2015, que teve vida curta, não definiu o termo “dissimulação”, nem quais seriam os atos elisivos. Ao contrário, delegou tal tarefa ao fisco, no dispositivo que afirma ser elisivo quando se “tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria

da Receita Federal do Brasil”. Tal disposto pretendeu conferir demasiado poder normativo à Administração Tributária ao atribuir a tal órgão o poder de listar, em ato infralegal, as condutas tidas por constituir um planejamento tributário agressivo.

### **Considerações finais**

O desenvolvimento do projeto *BEPS* pode ser uma oportunidade para o Brasil repensar a sua política internacional tributária, sobretudo diante da possibilidade de vir a ser aceito como membro da OCDE. Para se adiantar a esse cenário, é importante que considere os novos modelos de tratado para evitar a dupla tributação e a não tributação ou baixa tributação da renda propostos por esse organismo.

Dentre as recomendações, dispostas em 15 (quinze) planos de ação, destaca-se a norma geral antielisiva, que vem despontando como um princípio do direito internacional tributário. Antes limitadas a um caráter doméstico, essas normas foram alçadas a ponto crítico do direito internacional, diante de conflitos com a aplicação dos tratados internacionais.

E mais: os planos de ação 5 e 6 do *BEPS* propõem que, no próprio texto dos tratados a serem reformulados, conste a exigência de substância ou atividade substancial no preâmbulo e o compromisso dos Estados signatários de combaterem os “planejamentos tributários agressivos”, além de incluírem uma norma geral antielisiva no próprio texto do tratado, ao lado de inúmeras normas específicas antielisivias.

Dá a sua consagração como um princípio dos tratados internacionais em matéria fiscal, que já vinha se construindo em casos de disputas supranacionais, como os da Corte de Justiça Europeia.

O tripé do dispositivo sugerido – embora sem inovação alguma e preso ao paradigma das últimas décadas das normas gerais antielisivias domésticas, legisladas e decorrentes de construção jurisprudencial – foi estabelecido quanto aos seguintes elementos: propósito principal, substância e atividade substancial, e objeto e propósito do tratado ou da legislação. Em todos esses elementos, como é próprio desse tipo de normas endereçado a situações imprevisíveis ou imprevisíveis, há inúmeras reservas e sérias críticas doutrinárias e práticas, que precisam ser debatidas por cada país que considere adotá-las em seus tratados.

Essa também é uma oportunidade para harmonização tributária. Pela primeira vez, propõe-se um modelo a ser adotado por todos os países. É possível que ele conduza também à mudança do direito interno e não apenas da rede de tratados dos países, na medida em que alguns países prefiram adotar um mesmo padrão ou *standard* de norma geral antielisiva no plano interno e externo.

Embora o Brasil seja um país com um número ínfimo de tratados moldados em modelos antigos e não revistos nem ampliados nos últimos anos, é possível que a nova era de globalização, sobretudo com o avanço da economia digital e a crescente perda da soberania fiscal, traga a necessidade de desenvolvimento dos acordos bi e multilaterais em matéria tributária. O instrumento multilateral de cooperação e troca de informações fiscais ratificado pelo Brasil, em 2016, é um prenúncio desses novos tempos.

A tentativa de regulamentação da norma geral antielisiva pela Medida Provisória n. 685/2015, declaradamente com a finalidade de conformação ao projeto *BEPS*, apesar de frustrada pela resistência do Congresso Nacional – com razão, já que continha uma redação confusa e, sobretudo, por ter sido imposta por meio de medida provisória, sem qualquer debate anterior com as partes interessadas –, também apontam para o caminho de maior internacionalização do direito tributário brasileiro, assim como para a tendência de adoção de uma norma geral antielisiva positivada.

Uma nova proposta de Lei Complementar poderia ser debatida para substituir o parágrafo único do art. 116 do CTN, seguindo esses padrões internacionais, de modo a introduzir uma norma geral antielisiva com princípios claros.

### Referências bibliográficas

- ARNOLD, Brian. The Canadian experience with a general anti-avoidance rule. In: Judith Freedman (ed.). *Beyond boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management*. Oxford: Centre for Business Taxation, 2008.
- BAKER, Philip. Is there a cure for BEPS? Editorial, *British Tax Review* n. 5, 2013.
- \_\_\_\_\_. The BEPS project: disclosure of aggressive tax planning. *Intertax* v. 43, n. 1, 2015.
- \_\_\_\_\_. Tax avoidance, tax evasion & tax mitigation. *Gray's Inn Tax Chambers Review*. Disponível em: <[http://www.taxbar.com/documents/Tax\\_Avoidance\\_Tax\\_MitigationPhilip\\_Baker.pdf](http://www.taxbar.com/documents/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf)>. Acesso em: 8 mar. 2011.
- BRAUNER, Yariv. BEPS, an interim evaluation. *World Tax Journal*, IBFD, fev., 2014.
- CALIENDO, Paulo. Artigos 113 a 118. In: M. M. Peixoto e R. S. M. Lacombe (ed.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2008.
- COOPER, Graeme S. The design and structure of general anti-tax avoidance regimes. *Bulletin for International Taxation* n. 63, v. 1, 2009.
- FREEDMAN, Judith. Converging tracks? Recent developments in Canadian and UK approaches to tax avoidance. *Canadian Tax Journal* n. 53, v. 4, 2005.

- \_\_\_\_\_. Interpreting tax statutes: tax avoidance and the intention of Parliament. *Law Quarterly Review* n. 123, jan. 2007.
- \_\_\_\_\_. *Beyond boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management*. Oxford: Centre for Business Taxation, 2008.
- KREVER, Richard. Chapter 1: general reports: GAARs. In: LANG, Michael (ed.). *GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS world*. Amsterdã: IBFD, 2016.
- LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. *Tax Notes International* v. 74, n. 7, maio 2014.
- \_\_\_\_\_ (org.). *GAARs – a key element of tax systems in the post-BEPS world*. Prefácio. Amsterdã: IBFD, 2016.
- LI, Jinyan. Tax transplant and local culture: a comparative study of the Chinese and Canadian GAAR. *Theoretical Inquiries in Law* n. 11, 2.
- LIEBMAN, Howard M., HEYVAERT, Werner; e OYEN, Valérie. Countering harmful tax practices: BEPS Action 5 and EU initiatives – past progress, current status and prospects. *European Taxation*, IBFD, fev./mar. 2016.
- MICHEL, Bob. *Anti-avoidance and tax treaty override: pacta sunt servata? European Taxation*, edição especial, IBFD, set. 2013.
- MORENO, Andrés Báez. GAARs and treaties: from the guiding principle to the principal purpose test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax* v. 45, n. 6 e 7, 2017.
- OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. Intercâmbio de informação como instrumento de preservação do tradicional modelo de tributação internacional. In: José André Wanderley Dantas de Oliveira e Paulo Rosenblatt (org.). *Direito tributário – comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional (estudos em homenagem a Souto Maior Borges)*. Recife: Nossa Livraria, 2016.
- OROW, Nabil. *General anti-avoidance rules: a comparative international analysis*. Bristol: Jordans, 2000.
- PICCIOTTO, Sol. International taxation and economic substance. *Bulletin for International Taxation*, IBFD, dez. 2016.
- ROCHA, Sergio André. *Brazil's international tax policy*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- ROLIM, João Dácio. The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation. *Intertax* v. 44, n. 11. Kluwer.
- \_\_\_\_\_; e ROSENBLATT, Paulo. Dez anos da norma geral antielisiva no Brasil. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 197. São Paulo: Dialética, 2012.
- ROSENBLATT, Paulo. *General anti-avoidance rules for major developing countries*. Rotterdam: Kluwer Law International, 2015.
- \_\_\_\_\_. Norma geral antielisiva à brasileira: o art. 116, parágrafo único do CTN. In: Bruno Soeiro Vieira e Frederico Antonio Lima de Oliveira

- (coord.). *Direito tributário: uma homenagem aos 50 anos do CTN*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.
- \_\_\_\_\_; e COSTA, Gustavo Cavalcanti. MP 685 criminaliza qualquer forma de planejamento tributário lícito. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-set-02/mp-685-criminaliza-qualquer-forma-planejamento-tributario-licito>>. Acesso em: 12 out. 2017.
- ROOSEVELT, Franklin D. *Message to Congress on tax evasion prevention*. Washington, 1937.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. A elisão fiscal e a LC n. 104/2001. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 83. São Paulo: Dialética, 2002.
- \_\_\_\_\_. Planejamento fiscal: panorama sete anos depois da LC nº 104/01. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 159. São Paulo: Dialética, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Os desafios do planejamento tributário. In: Luís Eduardo Schoueri e Rodrigo de Freitas (ed.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial” – mapeamento de decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- SOUZA, Hamilton Dias de; e FUNARO, Hugo. A insuficiência de densidade normativa da “norma antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 146. São Paulo: Dialética, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, 2005. Disponível em: <[www.direitodoestado.com.br](http://www.direitodoestado.com.br)>. Acesso em: 31 mar. 2011.
- 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*, IBFD, mar. 2016.
- ZIMMER, Frederik. IFA general report: form and substance in tax law. *Cahiers de Droit Fiscal International* v. 87A. IFA, 2002.

### **Jurisprudência (precedentes ordenados por ano)**

- Gregory v. Helvering* 293 US [1935] 465 (SC).
- IRC v. Duke of Westminster* [1936] AC 1 (HL).
- Newton v. FCT* (1958) 98 CLR 1 (UKPC) (“Newton”).
- CE, Plén., 10 Jun. 1981, No. 19079, RJF 9/81, No. 787.
- WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [1982] AC 300 (HL) (“Ramsay”).
- Furniss (Inspector of Taxes) v. Dawson* [1984] AC 474 (HL) (“Furniss v. Dawson”).
- Stubart Investments Ltd. v. The Queen* [1984] CTC 294 (SCC) (“Stubart”).
- Federal Commissioner of Taxation (Cth) v. Spotless Services Ltd* (1996) ATC 5201 (HCA) (“Spotless”).
- OSFC Holdings Ltd. v. Canada* (CA) 2001 FCA 260; [2002] 2 FC 288.
- Hart* [2004] ATC 4599 (HCA) (“Hart”).

*Canada Trustco Mortgage Co v. Canada* [2005] 2 SCR 601; [2005] SCC 54 (“Canada Trustco”).

*Glenharrow Holdings Ltd v. C of IR* (2005) 22 NZTC 19 (NZSC) (“Glenharrow”).

*Halifax Plc v. Customs and Excise Commissioners* (C-255/02) [2006] E.C.R. I-1609 (ECJ).

*Cadbury Schweppes plc v. Comm’rs of Inland Revenue* (C-196/04) [2006] ECR I-7995 (“Cadbury Schweppes”).

CE, 27 Sep. 2006, No. 260.050, *Sté Janfin* DF 2006 No. 47, comm. 744, concl. L. Olléon.

*Ben Nevis Forestry Ventures Ltd v. Commissioner of Inland Revenue* [2009] 2 NZLR 289 [NZSC] (“Ben Nevis”).