

LUIZA BARRETO JUPPA SALVATERRA DUTRA

Norma Geral Antielisiva e o ordenamento jurídico brasileiro

Contribuições da perspectiva comparada

Tese de Láurea

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2023

LUIZA BARRETO JUPPA SALVATERRA DUTRA

Norma Geral Antielisiva e o ordenamento jurídico brasileiro

Contribuições da perspectiva comparada

Tese de Láurea apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Titular Doutor Luís Eduardo Schoueri, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2023

FOLHA DE APROVAÇÃO

Luiza Barreto Juppa Salvaterra Dutra
Nº USP 11264617

Norma Geral Antielisiva e o ordenamento jurídico brasileiro: Contribuições da perspectiva comparada

Tese de Láurea apresentada ao Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob orientação do Professor Titular Doutor Luís Eduardo Schoueri, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

Aprovado em: _____

Banca Examinadora

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof._____

Julgamento: _____ Assinatura: _____

*À Luciene de 18 anos, em Bangu, que
sonhou em ser mais; à Dra. Luciene de
49 anos, em São Paulo, que me inspira.*

RESUMO

A presente Tese de Láurea visa a analisar o instituto da Norma Geral Antielisiva e sua existência, aplicabilidade e compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Em consideração à relevância do tema nos debates internacionais de política tributária, adotou-se como ponto de partida o exame da Norma Geral Antielisiva proposta no âmbito do Projeto BEPS da OCDE e o histórico do instituto até o panorama atual. Em seguida, buscou-se identificar e analisar as doutrinas que embasam Normas Gerais Antielisivas verificadas em três diferentes jurisdições – Estados Unidos da América, França e Alemanha. Por fim, examinou-se o ordenamento jurídico brasileiro e as tentativas de criação e aplicação de uma Norma Geral Antielisiva. Pretendeu-se, dessa forma, identificar se de fato o instituto está presente na ordem tributária nacional, tal qual nos demais ordenamentos analisados; bem como investigar de que forma a jurisprudência e a doutrina brasileiras são influenciadas pelas doutrinas estrangeiras. Por fim, foi realizada análise comparativa entre as Normas Gerais Antielisivas analisadas, a fim de identificar convergências e divergências entre os tratamentos atribuídos por cada jurisdição.

Palavras-chave: norma geral antielisiva; direito comparado; planejamento tributário; abuso.

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to analyze the institute of the General Anti-Voidance Rule and its existence, applicability, and compatibility with the Brazilian legal system. In view of the relevance of the issue in international tax policy debates, the starting point was the examination of the General Anti-Voidance Rule proposed under the OECD BEPS Project and the history of the institute up to the present day. Next, we sought to identify and analyze the doctrines that are the basis of General Anti-taxation Rules in three different jurisdictions - the United States of America, France and Germany. Finally, we examined the Brazilian legal system and the attempts to create and apply a General Anti-Avoidance Rule. The aim was to identify whether the institute is in fact present in the national tax system, as it is in the other systems analyzed; as well as to investigate how Brazilian jurisprudence and doctrine are influenced by foreign doctrines. Finally, a comparative analysis was carried out between the General Anti-Avoidance Rules analyzed, in order to identify convergences and divergences between the treatments attributed by each jurisdiction.

Keywords: general anti-avoidance rules; comparative law; tax planning; abuse.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
BEPS	<i>Base of erosion and profit shifting</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CFC	<i>Controlled Foreign Corporations</i>
CTN	Código Tributário Nacional
EUA	Estados Unidos da América
G20	Grupo das 20 maiores economias do mundo
GAAR	<i>General Antiavoidance Rule; Norma Geral Antielisiva</i>
JCT	<i>Joint Committee on Taxation</i>
Lcp	Lei Complementar
LPF	Livro de Procedimentos Fiscais; <i>Livre de Procédure Fiscale</i>
Min.	Ministro(a)
MNE	<i>Multinational Enterprises</i>
MP	Medida Provisória
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
Projeto BEPS	Projeto <i>Base erosion and profit shifting</i>
RFB	Receita Federal do Brasil
SAAR	<i>Special Antiavoidance Rule; Norma Especial Antielisiva</i>

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	1
1.1.	Objeto e Justificativa de relevância	1
1.2.	Método.....	3
1.3.	Estrutura	5
2.	NORMA GERAL ANTIELISIVA.....	7
2.1.	Elisão tributária e planejamento tributário	7
2.2.	Conceito e função	8
2.3.	Protagonismo de Organizações Internacionais.....	12
2.4.	Norma Geral Antielisiva na Ação 6 do Projeto BEPS	17
3.	DOUTRINAS JUDICIAIS DE ANTIELISÃO – A EXPERIÊNCIA DO <i>COMMON LAW</i>	
	22	
3.1.	Breve recapitulação	22
3.2.	<i>Substance over form</i>	25
3.3.	<i>Economic substance</i>	26
3.4.	<i>Step transaction doctrine</i>	26
3.5.	Codificação – Seção 7701 (o) do <i>Internal Revenue Code</i>	27
4.	DOUTRINAS ESTATUTÁRIAS DE ANTIELISÃO – A EXPERIÊNCIA DO <i>CIVIL LAW</i>	32
4.1.	A perspectiva alemã.....	32
4.1.1.	Breve recapitulação.....	32
4.1.2.	Aplicação atual	34
4.2.	A perspectiva francesa.....	37
4.2.1.	Breve recapitulação.....	38
4.2.2.	Aplicação atual	40
5.	ANTIELISÃO E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	43
5.1.	Abordagem legislativa – o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN	43
5.1.1.	MP n.º 66 de 2002.....	45
5.1.2	MP nº 685 de 2015.....	46
5.1.3	ADI 2.446/DF	47
5.1.4	Análise Sistemática – Parágrafo Único do artigo 116 do CTN	48
5.2	Abordagem da Jurisprudência do CARF.....	50
5.3	Análise comparativa	52
6.	CONCLUSÃO	55
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57

1. INTRODUÇÃO

A presente Tese visa a analisar o instituto da Norma Geral Antielisiva, enquanto instrumento de combate a planejamentos tributários “abusivos”, a partir do estudo de seu desenvolvimento, conteúdo e aplicação conforme proposta pela ação 6 do Projeto BEPS da OCDE e em três jurisdições do *common law* e do *civil law* – Estados Unidos, França e Alemanha. Com base na delimitação teórica destes aspectos, busca-se identificar pontos de convergência e de divergência entre as variações nacionais e o ordenamento jurídico brasileiro. Assim, pretende-se esclarecer se, tal qual nos ordenamentos investigados e na proposição internacional, existe, de fato, Norma Geral Antielisiva em âmbito nacional e quais aspectos adotados por aqueles são replicados no sistema tributário do país.

O tema é relevante porque com o aprofundamento da economia globalizada, torna-se central no debate internacional sobre políticas tributárias a busca por instrumentos de combate a planejamentos tributários ditos “abusivos” e à elisão fiscal, sendo a Norma Geral Antielisiva um dos institutos adotados pelos Estados para estes fins, com o respaldo e a influência de organizações internacionais. Neste contexto, o Brasil, enquanto relevante *player* deste fórum global, sinaliza, por vezes, a intenção de adaptar o ordenamento jurídico pátrio, ou moldar a aplicação das normas já estabelecidas, a fim de contribuir para o esforço antielisão.

1.1. Objeto e Justificativa de relevância

O planejamento tributário – entendido por SCHOUERI como o direito de o contribuinte organizar suas atividades da forma menos onerosa dentre as opções previstas pela legislação tributária¹ – com frequência esbarra em limites impostos pela autoridade tributária que ultrapassam a mera verificação da formalidade e da legalidade dos atos realizados. Em função disso, verifica-se tendência mundial por parte dos Estados de buscar alternativas para evitar ditos “abusos”, que não se relacionam com condutas ilícitas de evasão fiscal, mas se aproveitam de brechas nos sistemas tributários nacionais (*loopholes*) para levar ao limite o direito à economia tributária, o que é entendido como elisão fiscal.

Dentre as teorias, doutrinas e testes relevantes desenvolvidos para essa finalidade, destacam-se aqueles aplicados pelos Estados Unidos da América, França e Alemanha. Cada um possui um escopo distinto, adaptado ao respectivo ordenamento jurídico. Têm em comum,

¹ SCHOUERI, L. E. **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 24, p. 345 e 346, 2010.

contudo, o fato de embasarem Normas Gerais Antielisivas, regras que, de acordo com COÊLHO, permitem a desqualificação de uma operação lícita realizada pelo contribuinte, e seus consequentes efeitos tributários, em detrimento da consideração de seu resultado ou substância econômica para fins fiscais².

Especificamente no direito tributário estadunidense, reconhecido como um dos pioneiros neste debate, destacou-se a doutrina *substance over form*, que ganhou relevância a partir do julgamento do caso *Gregory v. Helvering* (1935)³. Na ocasião, a Suprema Corte dos EUA foi chamada a analisar a validade de reorganização societária realizada com a motivação exclusiva de economizar tributos. Entendeu-se, nesse contexto, que a legitimidade fiscal da operação dependia, também, de motivo negocial que a fundamentasse, para além da intenção de reduzir a tributação.

A partir deste ponto, diversas teorias complementares foram desenvolvidas no seio da jurisprudência norte-americana. O racional em comum nelas empregado é, essencialmente, que o conteúdo e a motivação negocial em alguma medida se sobrepõem à forma dos atos, justificando a descaracterização destes para fins fiscais.

Da perspectiva do *civil law*, por sua vez, Alemanha e França adotaram, respectivamente, o abuso de forma e o abuso de direito como meios para coibir exageros do contribuinte⁴. O primeiro é entendido como a instrumentalização atípica de negócios jurídicos perfeitamente legais; enquanto o segundo diz respeito à necessidade de que direitos subjetivos não sejam interpretados de modo absoluto, mas submetidos a demais direitos e deveres do indivíduo e de terceiros.

A nível internacional, é notório o protagonismo de organizações internacionais, em especial da OCDE, no fomento ao debate e na proposição de alternativas viáveis para solucionar o problema da elisão. Nesse ponto, o exemplo mais relevante parece ser o Projeto BEPS, apoiado pelo G20, que se trata de um plano de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do lucro. A partir dele, introduz-se uma norma geral antiabuso ao modelo de convenções da organização, que visa a endereçar o problema de abuso de tratados contra a

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 64-66.

³ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court of the United States. *Gregory v. Heldering*, 293 U.S. 465 (1935).

⁴ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Análise da aplicação da teoria do substance over form aos planejamentos tributários no Brasil. Revista de Direito Tributário da APET, n. 22, p. 35-56, 2009.

bitributação, de modo específico, mas também busca combater, de modo geral, o desafio da elisão tributária⁵.

O Brasil, como membro do G20 e importante *player* internacional, não se ausenta desses debates e tendências traçadas a nível global. Pelo contrário, demonstra a intenção de adaptar o ordenamento jurídico interno a fim de aderir às proposições do BEPS, o que faz parte, inclusive, da campanha do país para a almejada adesão à OCDE. Exemplo notório deste esforço é a inclusão do Parágrafo Único ao Art. 116 do CTN⁶, realizada pela Lcp n.º 104 de 2001, que é por vezes considerado pela doutrina nacional uma Norma Geral Antielisiva, apesar de depender de uma ainda inexistente regulação legal para sua efetiva aplicação.

Assim, demonstra-se relevante a investigação acerca: (i) da existência de Norma Geral Antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro; (ii) da compatibilidade do instituto com o sistema tributário nacional; e (iii) de contribuições de jurisdições alienígenas ao enfrentamento do problema da elisão fiscal no âmbito pátrio.

1.2. Método

A presente Tese de Láurea é um estudo de direito comparado, o que demanda particular atenção quanto ao método adotado para comparar os diferentes ordenamentos jurídicos ora sob análise.

A comparação do direito é traduzida na busca por semelhanças e diferenças entre os objetos e na tentativa de compreensão dos motivos que justificam as convergências e divergências entre si⁷. Esse método se mostra adequado ao presente trabalho, uma vez que, como aponta GLENN, proporciona melhor conhecimento acerca do próprio ordenamento pátrio, por meio (i) do contraste com demais jurisdições; e (ii) da maior exposição a informações referentes ao objeto analisado⁸. Como consequência prática, propicia também o aprimoramento

⁵ ROSENBLATT, P. Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: os Desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [S. l.], n. 2, p. 237, 2022.

⁶ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

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

⁷ HUSA, Jaakko. Research designs of comparative law – methodology or heuristics?. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). *The Method and Culture of Comparative Law: essays in honour of Mark van Hoecke*. 1 ed. Oxford: Hart, 2014. p. 54.

⁸ GLENN, H. Patrick. Aims of comparative law. In: SMITS, Jan M (org.). *Elgar Encyclopedia of Comparative Law*. 1 ed. Northampton: Elgar, 2006. pp. 60-62.

das normas nacionais, a partir do exame da possibilidade de aproveitamento da experiência estrangeira na regulação nacional⁹.

Ao contrário do que se pode pensar, o direito comparado não indica um único método de pesquisa, mas busca adequar o procedimento de estudo conforme o objetivo específico desejado pelo pesquisador, visando a garantir maior eficiência¹⁰. Para tanto, é necessário que sejam realizadas escolhas por parte deste, as quais HUSA classifica em duas categorias: escolhas (*i*) técnicas (*technical*), aquelas referentes à natureza, extensão e método de obtenção do material de pesquisa; e (*ii*) teóricas (*theoretical*), aquelas referentes aos elementos específicos que serão comparados e à forma de comparação¹¹.

Com relação ao primeiro grupo, destaca-se que esta Tese tem como objeto uma análise comparativa restrita ao instituto da Norma Geral Antielisiva existente, a princípio, na Convenção Modelo da OCDE e em cada um dos ordenamentos jurídicos selecionados – Estados Unidos, França, Alemanha e Brasil. A opção por estas jurisdições parece interessante por congregar: (*i*) países regidos pelo *common law* e pelo *civil law*; (*ii*) variedade de doutrinas que embasam Normas Gerais Antielisivas; e (*iii*) jurisdições que, em alguma medida, influenciam a doutrina e o ordenamento jurídico brasileiro.

Com relação ao segundo grupo, evidencia-se que o presente estudo adota o método funcionalista de comparação, que tem como objetivo identificar como um mesmo problema é solucionado por diferentes sistemas jurídicos. Assim, o ponto de partida da comparação é o problema jurídico identificado, de modo que o instituto objeto de estudo deve ser analisado a partir de sua conexão funcional com aquele¹². Em específico, portanto, busca-se compreender como a elisão fiscal é combatida em cada um dos países selecionados, por meio da Norma Geral Antielisiva, a fim de entender como o Brasil se encaixa, ou não, neste panorama.

Considerando as escolhas feitas, adota-se como fio condutor da comparação ora pretendida a Norma Geral Antielisiva proposta no âmbito da ação 6 do Projeto BEPS. Desse modo, busca-se evitar excessivas comparações multilaterais entre os diferentes sistemas

⁹ HAGE, Jaap. Comparative law as a method and the method of comparative law. In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). The Method and Culture of Comparative Law: essays in honour of Mark van Hoecke. 1 ed. Oxford. Hart, 2014. p. 47.

¹⁰ Ibidem. p. 52.

¹¹ HUSA, Jaakko. Op. cit. pp. 57-64.

¹² Ibidem. pp. 60-61.

jurídicos nacionais, o que seria demasiadamente complexo, privilegiando a comparação bilateral do respectivo ordenamento sob foco e a proposição internacional.

Por fim, procura-se realizar análise macro, com relação as diferenças e semelhanças entre as soluções adotadas por países do regime do *common law* e do *civil law*. Com isso, pretende-se compreender a influência destes regimes sobre a Norma Geral Antielisiva e de que forma isso se reproduz no Brasil.

1.3. Estrutura

Esta Tese está estruturada em seis capítulos, sendo o primeiro deles dedicado à Introdução ao tema da Norma Geral Antielisiva e à sua relevância para o debate tributário internacional e nacional; bem como empenha-se em apresentar o método empregado nesta pesquisa, em especial o método de direito comparado e as premissas estabelecidas para seu desenvolvimento.

No segundo capítulo “Norma Geral Antielisiva”, discorre-se acerca do conceito de Norma Geral Antielisiva e da função esperada do instituto no contexto de combate à elisão fiscal. Ainda, apresenta-se o desenvolvimento do combate à elisão fiscal a partir da iniciativa de organizações internacionais, como OCDE e ONU, para unificar, ou mesmo homogeneizar, esforços nacionais. Em especial, preocupa-se em delimitar os elementos antielisão propostos pela ação 6 do Projeto BEPS.

No capítulo seguinte, “Doutrinas judiciais de antielisão – a experiência do *common law*”, são apresentadas as teorias da *Substance over Form*, *Economic Substance* e *Step Transaction Doctrine*, maturadas sobretudo no âmbito da jurisprudência estadunidense. Busca-se, assim, identificar o conteúdo, os elementos determinantes e a aplicação prática da Norma Geral Antielisiva dos Estados Unidos da América.

O quarto capítulo, “Doutrinas estatutárias de antielisão – a experiência do *civil law*”, trata das soluções francesa e alemã para a problemática dos planejamentos tributários abusivos. Discorre-se acerca das teorias do Abuso de Direito, da França, e do Abuso de Forma, da Alemanha, a fim de identificar o conteúdo, os elementos determinantes e a aplicação prática da Norma Geral Antielisiva destas jurisdições.

Em seguida, o quinto capítulo “Antielisão e o ordenamento jurídico brasileiro” aborda as tentativas de instituir uma Norma Geral Antielisiva nacional, ou ao menos de importar elementos típicos do instituto, com base em experiências de outras jurisdições. São analisadas

investidas tanto pela via estatutária, com foco no acréscimo do Parágrafo Único ao Art. 116 do CTN, tanto pela via jurisprudencial, com foco na adoção pelo CARF de elementos alheios à legalidade tributária para determinar os limites de planejamentos tributários “abusivos”. A partir destas reflexões, pondera-se, nesta oportunidade, acerca da efetiva existência de uma Norma Geral Antielisiva no país, assim como a eventual compatibilidade deste instituto com o ordenamento jurídico brasileiro, comparando a realidade pátria com os aspectos de direito estrangeiro analisados.

Por fim, na Conclusão, expõe-se a síntese das informações apreendidas no presente estudo, compilando os principais resultados das comparações realizadas. Assim, pretende-se determinar balizas que devem guiar quaisquer tentativas de instituição de Norma Geral Antielisiva no país e avaliar a viabilidade destes esforços, considerando a compatibilidade do instituto com o ordenamento jurídico pátrio.

2. NORMA GERAL ANTIELISIVA

2.1. Elisão tributária e planejamento tributário

O estudo da Norma Geral Antielisiva deve ser precedido da análise dos conceitos teóricos de elisão tributária e planejamento tributário, que serão adotados como premissas para fins desta Tese. Por se tratar de uma pesquisa de direito comparado, na hipótese de o direito alienígena possuir acepções diversas daquelas aqui apresentadas sobre os mesmos conceitos, a análise comparativa será realizada a partir do referencial ora apontado.

A definição de elisão tributária comporta inúmeras divergências doutrinárias, desde a sua terminologia correta (“elisão” ou “elusão”), seu conteúdo semântico, até a sua contraposição a outros conceitos, como o de evasão tributária¹³. Como reflexo disto, mesmo dentro de correntes doutrinárias similares, observam-se diferentes conceituações do termo: DORIA o define como uma ação individual preventiva¹⁴; BARRETO, como um direito subjetivo do contribuinte¹⁵; e OLIVEIRA, como o resultado lícito do planejamento tributário¹⁶. Convergem estes autores, contudo, quanto ao seu resultado prático de proporcionar uma economia tributária, mediante o afastamento do fato gerador, sua postergação, ou a redução do montante devido a título de tributo.

Ainda, para que seja considerada elisão tributária, os autores supracitados estabelecem como requisitos (*i*) a ocorrência anterior à configuração do fato gerador; (*ii*) a licitude dos meios utilizados; e (*iii*) a efetividade e eficácia dos meios utilizados, que não podem ser meramente artificiais e desconexos ao seu conteúdo. Desse modo, a elisão tributária se distancia do conceito tradicionalmente adotado de evasão tributária, que ocorre na hipótese de um destes requisitos não ser atendido por parte do contribuinte, conforme nos ensina OLIVEIRA¹⁷.

Nesse sentido, para grande parte da doutrina, inclusive a mencionada acima, a elisão é tida como uma economia tributária lícita, enquanto, a *contrario sensu*, a evasão é considerada

¹³ Destaca-se estudo mais aprofundado sobre o tema em: ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário. Dissertação de Mestrado sob orientação do Prof. Gerd Willi Rothmann. 2014. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014. pp. 21-33.

¹⁴ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. Elisão e evasão fiscal. São Paulo. Lael, 1971. p. 93.

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. 1^a ed. São Paulo. Noeses, 2016. p. 227.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Curso de direito tributário. 13^a ed. São Paulo. Saraiva, 2011. p. 20.

¹⁷ Ibidem.

a conduta ilícita do contribuinte, adotada, via de regra, após a ocorrência do fato gerador. De pronto, cumpre esclarecer que, dada a limitação de escopo desta Tese, e no esforço de manter a coerência conceitual quanto as premissas utilizadas no decorrer da pesquisa, a concepção de elisão e evasão fiscal apresentadas acima será empregada como fio condutor deste estudo.

O conceito de planejamento tributário, por sua vez, possui forte conexão com aquele de elisão, na medida em que é entendido por alguns autores como a atividade cujo objeto é a identificação de alternativas de afastamento ou postergação do fato gerador, ou de redução da carga tributária aplicável¹⁸ - o que o faz por meio da exploração de lacunas das normas tributárias, da utilização de estruturas e práticas incomuns, entre outros¹⁹. Tem, portanto, como fim último a própria elisão tributária, atingível por meio da organização dos atos, negócios e patrimônio do contribuinte, em uma relação de causa e efeito, como defende GRECO²⁰.

2.2. Conceito e função

O conceito de Norma Geral Antielisiva (*General Antiavoidance Rule*; “GAAR”), de modo distinto aos conceitos de elisão e planejamento tributário, parece ser dotado de maior uniformidade por parte da doutrina. A sua aplicação, por outro lado, é passível de inúmeras contendas e críticas, uma vez que depende diretamente do conteúdo atribuído aqueles outros conceitos – a amplitude de seu escopo de atuação varia conforme o conteúdo atribuído a estes pelas jurisdições em que se insere, conforme será apresentado no decorrer deste trabalho.

Conforme ensina OLIVEIRA, a Norma Geral Antielisiva pode ser definida como norma que visa a estabelecer limites ao planejamento tributário, de modo a controlar a prática da elisão fiscal e o abuso deste direito por parte do contribuinte²¹. Como efeitos práticos, CÔELHO explica, complementarmente, que a aplicação do instituto promove a desqualificação de operação lícita realizada e a equalização de tratamento fiscal, à primeira vista distinto, atribuído a esta operação e a outra operação tributada, levando em consideração o resultado econômico similar de ambas²².

¹⁸ Ibidem. p. 444.

¹⁹ SCHOUERI, L. E. Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 24, p. 346, 2010. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>>. Acesso em: 08.11.2022.

²⁰ GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 2^a ed. São Paulo. Dialética, 2008. p. 13 (nota 1).

²¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma Geral Antielisão. Revista Direito Tributário Atual, S. l., n. 25, p. 137, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1582>. Acesso em: 17.11.2022.

²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 64-66.

Nesse sentido, trata-se de mecanismo concebido como parte integrante do processo de validação da eficácia de determinada operação, o qual pode ser dividido nas seguintes etapas, ainda de acordo com OLIVEIRA: (i) verificação da validade do negócio jurídico conforme as normas jurídicas que o constituem – via de regra, normas de Direito Privado, sem as quais não ocorrem os fatos tributáveis; e (ii) verificação da validade do ato ou negócio jurídico conforme as normas de Direito Tributário aplicáveis. A Norma Geral Antielisiva, bem como as normas especiais antielisivas (SAARs), se referem a esta segunda etapa, em que se estabelece hipóteses de inoponibilidade ao Fisco de estruturas que seriam, a princípio, consideradas válidas de acordo com a primeira etapa²³.

Neste quesito, cumpre estabelecer definição negativa do instituto da Norma Geral Antielisiva, frente ao conceito de normas especiais antielisivas. As SAARs são regras voltadas a suprir lacunas específicas do ordenamento jurídico que proporcionam vantagem fiscal indesejada ao contribuinte, com base na vinculação de efeitos tributários pré-estabelecidos a pressupostos fáticos rígidos, detalhados e taxativos – características que limitam a discricionariedade do intérprete e aplicador da norma²⁴. O instituto estabelece, portanto, ficções ou presunções legais relativas para atribuir a determinado fato jurídico o mesmo tratamento tributário de outros, conforme expressamente permitido pelo art. 109 do CTN²⁵, segundo defende CÔELHO²⁶. Exemplos de SAARs, inclusive no ordenamento jurídico brasileiro, são as regras referentes a preços de transferência e subcapitalização, que restringem a dedutibilidade de determinadas despesas na apuração do lucro tributável.

Dessa forma, no âmbito da supracitada segunda etapa do processo de validação da eficácia de operações frente ao Direito Tributário, KREVER constata diferentes objetivos e *modi operandi* de SAARs e GAARs. De acordo com o autor, as normas especiais antielisivas operam mediante o reconhecimento da legitimidade das transações realizadas pelo contribuinte, apesar de negarem o aproveitamento de determinadas vantagens fiscais decorrentes de aspectos objetivos que excedem os limites estabelecidos SAAR. Por sua vez, a Norma Geral Antielisiva atua promovendo a desqualificação, para fins fiscais, dos arranjos engendrados pelo

²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Norma Geral Antielusão. Op. cit. p. 136.

²⁴ DANIEL NETO, C. A.; DE LAURENTIIS, T. Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais. Revista Direito Tributário Atual, S. 1., n. 42, p. 197, 2019. Disponível em:

<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>>. Acesso em: 11.12.2022.

²⁵ “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op.cit. p. 62.

contribuinte, os quais são substituídos por estruturas hipotéticas, fictícias e tributados de acordo com estas, embora permaneçam eficazes para fins civis²⁷.

Apesar de seu caráter mais assertivo, contudo, parte da doutrina entende que a utilização exclusiva de normas especiais antielisivas não é suficiente para mitigar a elisão fiscal tida como abusiva, sobretudo porque, como pontua ZIMMER²⁸ e AVI-YONAH & PICHHADZE²⁹, (*i*) a adoção de SAARs em excesso aumenta a complexidade do sistema tributário, oportunizando a criação de novas formas de elisão fiscal e onerando excessivamente os contribuintes; e (*ii*) SAARs, apesar de bem delineadas e detalhadas, podem ser contornadas. Ademais, tendo em vista seu caráter específico, trata-se de normas direcionadas tão somente a estruturas elisivas conhecidas por parte da autoridade fiscal – o que implicaria necessidade de elaboração de nova norma especial a cada esquema elisivo inovador.

A Norma Geral Antielisiva, diferentemente, possui caráter aberto e menor grau de determinação – o qual varia de acordo com a jurisdição em que se insere –, a fim de abarcar o maior número de casos concretos possível de forma flexível³⁰. Nesse sentido, podem ser entendidas como normas de suporte às SAARs, na medida em que visam a cobrir hipóteses elisivas não previstas especificamente pelo legislador³¹ e, portanto, suprir suas falhas supracitadas. Quanto a esse aspecto, nota-se verdadeiro paradoxo apontado por COOPER: em vista à impossibilidade de se prever todas as hipóteses de elisão fiscal, o legislador não é capaz de delinear regra específica, SAAR, para prevenir sua ocorrência; contudo, em um esforço de lidar com todas as hipóteses de elisão fiscal não previstas, e imprevisíveis, o legislador de fato promulga uma norma, a Norma Geral Antielisiva³².

A inserção de Norma Geral Antielisiva ao ordenamento jurídico ocorre de formas variadas e sob diferentes configurações, a depender da experiência de cada país³³. Não obstante, KREVER distingue os tipos mais comuns de GAARs em quatro grupos: (*i*) normas voltadas à

²⁷ KREVER, Richard. General report: GAARS. In: LANG, M. et al. (ed.). GAARS – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016. p. 7.

²⁸ ZIMMER, Frederik. In Defence of General Anti-Avoidance Rules. Bulletin for International Taxation, vol. 73 04, n. 4. 2019. p. 220.

²⁹ AVI-YONAH, Reuven S.; PICHHADZE, Amir. GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S. from Canada (September 28, 2015). Accounting, Economics and Law - A Convivium (Vol 6, 2016). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2666716>. Acesso em: 04.03.2023. p. 3.

³⁰ DANIEL NETO, C. A.; DE LAURENTIIS, T. Op. cit. p. 196.

³¹ AVI-YONAH, Reuven S.; HALABI, Oz. U.S. Treaty Anti-Avoidance Rules: An Overview and Assessment. Law & Economics Working Papers. 45. 2012. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/art45>. Acesso em: 20.09.2022. p. 2-3.

³² COOPER, Graeme S. Tax avoidance and the rule of law. IBFD Publications, 1997. p. 26-27.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, 2005. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 02.11.2022. p. 15.

análise de atos e benefícios (“*acts and benefits*”), as quais visam identificar transações realizadas com o propósito de se aproveitar de vantagem fiscal e recompor a tributação que teria sido incidente sobre a transação nos moldes ideais estabelecidos pelo Fisco; (ii) norma estatutária (ou, menos frequente, doutrina judicial) que privilegia a substância econômica de determinada transação à sua forma jurídica para fins tributários; (iii) doutrina judicial ampla de abuso de direito; (iv) norma estatutária de abuso de direito, aplicável quando o contribuinte faz uso de formas jurídicas artificiais (*fictitious arrangement*) ou formas válidas, mas que contrariam a finalidade da norma tributária³⁴.

Ainda segundo o autor, podem ser diferenciadas três categorias gerais de casos em que as autoridades fiscais buscam aplicar tais Normas Gerais Antielisivas³⁵. A primeira categoria diz respeito a situações em que a norma tributária prevê tratamentos fiscais distintos a depender da estrutura jurídica adotada, e o contribuinte organiza sua operação a fim de se beneficiar de menor, ou nenhuma, tributação. Não se incluem nestas hipóteses aquelas em que o benefício fiscal foi intencionado pelo legislador, para atingir determinado objetivo extrafiscal. A seu turno, a segunda categoria trata dos casos nos quais o contribuinte altera a denominação de determinar transação (*relabels*), sem que haja efetiva alteração em sua estrutura que a justifique, de modo a atrair a incidência de menor tributação. Por fim, a terceira categoria se refere à circunstância na qual o contribuinte se aproveita de interpretação literal da norma tributária para aplicá-la de forma inconsistente à sua finalidade.

Por fim, cumpre ressaltar a ampla controvérsia existente quanto aos benefícios efetivamente proporcionados pela implementação de uma Norma Geral Antielisiva em determinado ordenamento jurídico, tanto por parte da doutrina nacional, quanto por parte da doutrina internacional. Isso porque, apesar de ter como objetivo central a atribuição de maior segurança jurídica ao sistema tributário, com base na definição de limites para a elisão fiscal; o caráter *geral* da Norma acaba por aumentar a utilização de conceitos abertos, cuja aplicação se torna incerta e sujeita à discricionariedade das autoridades fiscais³⁶, a exemplo do próprio conceito de elisão fiscal que, como visto acima, carece de consenso doutrinário.

³⁴ KREVER, Richard. Op. cit. p. 2-3.

³⁵ KREVER, Richard. Op. cit. p. 3-4.

³⁶ LEÃO, M. A (Falta de) Norma Geral Antiabuso no Direito Tributário Brasileiro: entre o Dever Fundamental de pagar Tributos e o Direito de economizá-los. Revista Direito Tributário Atual, S. l., n. 40, p. 523, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1506>>. Acesso em: 16.11.2022.

2.3. Protagonismo de Organizações Internacionais

Apesar de o instituto da Norma Geral Antielisiva ter se desenvolvido de formas distintas no âmbito de legislações domésticas, como será explorado nos capítulos subsequentes, o estudo e o combate à elisão fiscal ganhou contornos acentuados na década de 1990, quando Organizações Internacionais e, em particular a OCDE, assumiram a frente destes debates e intensificaram a cobrança pela adoção de medidas concretas por parte das nações. A definição de parâmetros mínimos de tributação e regulação, cada vez mais exigentes, em tratados, convenções e compromissos formais internacionais, impulsionou a adaptação de legislações domésticas, para além de normas especiais, inclusive de países não membros destas Organizações.

Em um dos primeiros esforços contrários ao que chamou, à época, de *competição fiscal prejudicial*³⁷, a OCDE publicou, em 1998, o relatório *Harmful Tax Competition*, cujo objetivo era analisar práticas fiscais prejudiciais, adotadas por países membros ou não da OCDE, e seus impactos aos sistemas tributários e economias ao redor do globo, bem como elaborar propostas para endereçar a problemática. Para efeitos do relatório, entendiam-se como práticas fiscais prejudiciais aquelas adotadas por paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, estes definidos conforme uma série de fatores estabelecidos pela OCDE na ocasião³⁸.

As preocupações abordadas no referido relatório tinham como fundamento a crescente competição entre os países para (i) atrair investimento estrangeiro; e (ii) proteger a competitividade da indústria nacional frente à economia global; por meio da diminuição ou eliminação da carga tributária. Este cenário era causado, sobretudo, pelo advento da globalização, que facilitou a mobilidade de empresas multinacionais (MNEs³⁹) e, consequentemente, a organização da produção conforme os custos envolvidos em cada localidade – dentre estes o custo tributário –, buscando a maior eficiência⁴⁰. Tratou-se, portanto, de fenômeno que permitiu a difusão do planejamento tributário a nível internacional.

Como medida de combate à *competição prejudicial*, a OCDE propôs três frentes de atuação, por meio de: (i) legislações domésticas; (ii) tratados fiscais; e (iii) cooperação internacional. Na prática, contudo, o relatório reconheceu que a adoção de disposições

³⁷ Tradução livre do termo *Harmful Tax Competition*, adotado pela OCDE.

³⁸ OCDE. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris. OECD Publishing, 1988.

³⁹ Sigla do termo em inglês – *Multi-national Enterprises*.

⁴⁰ AVI-YONAH, Reuven S. The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective. Brooklyn Journal of International Law, vol. 34, n. 3, 2009, p. 788.

unilaterais por parte dos países seria mais simples, em comparação às medidas que dependiam da coordenação bi ou multilateral⁴¹. Dentre as medidas unilaterais propostas, destacavam-se a implementação de regras CFC, o alinhamento às *guidelines* de preços de transferência da OCDE e a transparência de informações bancárias e regulatórias.

Nota-se que, no relatório em comento, não foi incluída qualquer menção ao instituto da Norma Geral Antielisiva como instrumento de combate à *competição fiscal prejudicial*, seja a nível doméstico ou a nível dos tratados bilaterais, mas priorizou-se a adoção de normas especiais antielisivas (SAARs). Este aspecto reflete o carácter ainda pontual do combate à elisão fiscal em âmbito internacional, naquele momento.

A esse respeito, dentre as críticas ao projeto, destaca-se aquela quanto à sua ineficiência em superar o modelo baseado na competição entre os Estados, segundo o qual a competição é útil, mas deve ser aperfeiçoada por meio de medidas unilaterais específicas – tal qual explorado no relatório –, conforme explica BRAUNER⁴². A partir desta análise, todavia, o modelo mais eficiente para evitar a erosão da base tributária seria pautado na cooperação e na coordenação entre os países^{43 44}.

Na década que se seguiu, como consequência dos estudos realizados, a OCDE divulgou sucessivas listas de *Paraísos Fiscais Não Cooperativos*⁴⁵, que compreendiam nações com baixa ou nenhuma tributação efetiva e com transparência insuficiente em seus sistemas tributário e regulatório⁴⁶. Esta iniciativa pressionou os respectivos países a adotarem compromissos formais de aumento de transparência e de troca de informações em matéria fiscal, exigindo a implementação de parâmetros mínimos. Desse modo, a lista, segundo os critérios estabelecidos, foi zerada em maio de 2009⁴⁷.

Nesse sentido, apesar das falhas mencionadas, é inegável o efeito prático obtido pelo relatório *Harmful Tax Competition* de alterar o posicionamento externo de países tidos como paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, ainda que as medidas concretas subsequentes tenham sido insuficientes. Ademais, é notável que a iniciativa trouxe à luz o debate acerca da

⁴¹ OCDE. Op. cit. p. 38-39.

⁴² BRAUNER, Yariv. BEPS, an interim evaluation. World Tax Journal, IBFD, ed. fev. 2014, p. 25.

⁴³ Ibidem, p. 25.

⁴⁴ ROSENBLATT, Paulo. Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: os Desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, S. I., n. 2, 2022, p. 235.

⁴⁵ Tradução livre do termo *Uncooperative Tax Havens*, adotado pela OCDE.

⁴⁶ AVI-YONAH, Reuven S. Op. cit. p. 785.

⁴⁷ Conforme informações disponíveis no site oficial da *Uncooperative Tax Havens List*: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/list-of-unco-operative-tax-havens.htm>>.

elisão fiscal à nível internacional, de modo a torná-lo, gradativamente, pauta central da agenda econômica global.

Dando seguimento aos esforços de combate à elisão internacional, em 2003, a OCDE reconheceu em seus Comentários ao Art. 1º da Convenção Modelo da OCDE a possibilidade de países negarem a aplicação de tratados bilaterais a transações consideradas abusivas (*i*) com base em Normas Gerais Antielisivas domésticas; ou (*ii*) a partir da compreensão do objetivo e finalidade dos tratados, além da necessidade de estes serem interpretados em boa-fé, nos termos do Art. 31 da Convenção de Vienna sobre o Direito dos Tratados⁴⁸. Na mesma linha, os Comentários da ONU ao Art. 1º da Convenção Modelo da ONU permitiram a não aplicação dos tratados com fundamento em Normas Gerais Antielisivas e doutrinas de antielisão domésticas, ou segundo a própria interpretação da racionalidade do tratado⁴⁹.

Ainda nestes comentários, a ONU estabelece como princípio orientador (*guiding principle*) de sua Convenção Modelo a não aplicação dos benefícios de determinada convenção de dupla tributação na hipótese de o motivo principal para a realização de uma transação consistir na obtenção de uma posição fiscal mais favorável⁵⁰. Trata-se de princípio cujo conteúdo se assemelha de forma clara ao conteúdo de uma Norma Geral Antielisiva, conforme definição apresentada no item 2.2 do presente trabalho.

As Convenções Modelo da OCDE e da ONU são relevantes uma vez que estas são amplamente utilizadas como base para tratados bilaterais contra a bitributação celebrados por diversos países, que adotam a interpretação estabelecida por aqueles comentários⁵¹, atualizados periodicamente pelas entidades – estima-se que, em 2007, 75% da redação dos aproximadamente 3000 (três mil) tratados de bitributação celebrados era idêntica à redação da Convenção Modelo da OCDE⁵². Nessa perspectiva, por seu alcance e influência, as Convenções representam notória ferramenta de uniformização da solução de problemas comuns de dupla tributação (ou dupla não tributação) em âmbito internacional⁵³.

⁴⁸ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003. Paris. OECD Publishing, 2003. pp. 53-54.

⁴⁹ ROLIM, J. D. The General Anti-avoidance Rule: its Expanding Role in International Taxation. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, S. I., n. 2, 2017. p. 123–124.

⁵⁰ Parágrafos 22-26 do Comentário ao Artigo 1º da Convenção Modelo da ONU.

⁵¹ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris. OECD Publishing, 2017. Pp. 18-19.

⁵² AVI-YONAH, Reuven S. Double Tax Treaties: An Introduction. 3 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1048441>> Acesso em: 15.05.2023. p. 1.

⁵³ OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris. OECD Publishing, 2017. P. 9.

Dessa maneira, a inclusão expressa de permissão à desconsideração de transações, para fins dos benefícios previstos em tratado, a partir de Normas Gerais Antielisivas domésticas ou da interpretação acerca dos objetivos e finalidades destes instrumentos, representa expansão do combate à elisão fiscal, para além de situações específicas passíveis de endereçamento por meio de SAARs em âmbito internacional.

Nos anos 2010, em vista aos gargalos do projeto de 1998 e no contexto de exposição de grandes planejamentos tributários realizados por MNEs nas décadas seguintes – a exemplo da Apple, Google e Starbucks –, intensificou-se o debate internacional sobre o combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do lucro (BEPS)⁵⁴, em especial com relação às jurisdições de reduzida ou nenhuma tributação. A pauta era, e é, particularmente relevante para as nações mais ricas, que concentravam a maior parte das MNEs e, em consequência de sua maior mobilidade, sofreram consideráveis perdas de receita⁵⁵.

De tal forma, o grupo das 20 maiores economias do mundo (G20), em cúpula promovida em 2012 no México, apoiou a OCDE⁵⁶ a desenvolver o Projeto BEPS. Ao que, incumbida desta tarefa, a organização apresentou em 19 de julho de 2013 o Plano de Ação BEPS que (i) identificou 15 medidas, com escopos específicos, a serem adotadas para combater planejamentos fiscais internacionais “agressivos” (“Ações”); (ii) estabeleceu um cronograma de implementação destas medidas; e (iii) apresentou a metodologia para sua correta implementação⁵⁷. Complementarmente, em 05 de outubro de 2015, foram publicados os relatórios finais referentes a cada uma das Ações propostas, em que se incluiu recomendações tanto para os países membros da OCDE, quanto para os não membros, ressaltando o caráter de interesse geral da problemática enfrentada.

Ao examinar o Projeto BEPS, BRAUNER destaca três princípios inovadores, sob a perspectiva da tributação internacional, que foram adotados como fundamentos das Ações propostas pela OCDE. O primeiro deles é a compreensão de que a interdependência dos atores em um mercado em crescente globalização demanda a colaboração e a coordenação de políticas tributárias, de modo que não é possível depender meramente de medidas unilaterais – especialmente no que diz respeito ao combate à elisão fiscal. O segundo concerne à necessidade de se adotar soluções holísticas e sistemáticas, em detrimento de soluções específicas e

⁵⁴ BRAUNER, Yariv. Op. cit. p. 10.

⁵⁵ BRAUNER, Yariv. What the BEPS. Florida Tax Review, vol. 16, nº 2, 2014. p. 64.

⁵⁶ G20. G20 Leaders’ Declaration 2012. p. 8.

⁵⁷ OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris. OECD Publishing, 2013. p. 11.

pragmáticas, de forma a se adequar à interdependência dos sistemas tributários. Finalmente, o terceiro princípio se trata do reconhecimento da relevância dos desafios impostos pela economia digital e da necessidade de soluções igualmente inovadoras^{58 59}.

Tais princípios, em especial o primeiro e o segundo, apontam para a necessidade de se engajar o maior número possível de países na iniciativa do Projeto BEPS e de superar o falho modelo baseado na competição entre os países, criticado desde o relatório *Harmful Tax Competition*. Nessa perspectiva, a OCDE se atentou, em alguma medida, à imprescindibilidade de envolver países não membros da organização⁶⁰, a fim de envolver os interesses dos países emergentes e em desenvolvimento. Assim, por todas as razões apresentadas, é evidente que um dos objetivos do Projeto consiste em expandir o protagonismo da OCDE no combate à elisão fiscal, ao promover a centralização desse debate sob o Projeto BEPS.

A respeito das Ações propostas no âmbito do Projeto BEPS, BRAUNER as classifica em cinco grupos, a partir de suas características essenciais⁶¹. O primeiro grupo consiste em ações abrangentes, que representam desafios gerais e atuais do regime fiscal internacional, incluindo aqueles referentes à economia digital e a práticas fiscais prejudiciais. O segundo grupo é composto por ações de caráter técnico, a respeito de normas com conteúdo substancial que, contudo, apresentam vulnerabilidades, como o aprimoramento de regras CFC e a prevenção a abuso de tratados. O terceiro grupo, a seu turno, abrange ações direcionadas ao regime de preços de transferência. O quarto grupo de ações trata de questões administrativas e de compliance, a exemplo da efetividade de mecanismos de resolução de disputas. Por fim, o quinto grupo, composto somente pela Ação 15, aborda a possibilidade de se desenvolver um instrumento multilateral.

A partir dessa perspectiva, é notável a variedade de frentes de atuação a que o Projeto BEPS se propõe, em especial considerando a complexidade das matérias tratadas e o objetivo de congregar diferentes interesses em cooperação. Para fins de comparação, a problemática abordada no relatório *Harmful Tax Competition* consiste em apenas uma das 15 Ações do Projeto (Ação 5), da mesma forma que os Comentários ao Art. 1º da Convenção Modelo (Ação 6). Trata-se, portanto, de ambicioso esforço de reforma do regime tributário internacional⁶².

⁵⁸ BRAUNER, Yariv. BEPS, an interim evaluation. World Tax Journal, IBFD, ed. fev. 2014. pp. 13-14.

⁵⁹ BRAUNER, Yariv. What the BEPS. Florida Tax Review, vol. 16, nº 2, 2014. p. 58.

⁶⁰ OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris. OECD Publishing, 2013. p. 25.

⁶¹ BRAUNER, Yariv. What the BEPS. Florida Tax Review, vol. 16, nº 2, 2014. p. 69.

⁶² BRAUNER, Yariv. What the BEPS. Florida Tax Review, vol. 16, nº 2, 2014. p. 114.

Sob o contexto ora apresentado, de 1998 – com o relatório *Harmful Tax Competition* – a 2015 – com o relatório final do Projeto BEPS –, é possível concluir que as Organizações Internacionais, mas sobretudo a OCDE assume papel cada vez mais central na agenda internacional de combate à elisão fiscal – impulsionada pelos interesses políticos e econômicos de seus membros. Além disso, destaca-se o gradativo aumento do escopo das medidas patrocinadas, que inicialmente eram específicas e unilaterais, mas que se tornam mais abrangentes e complexas, bem como multilaterais.

2.4. Norma Geral Antielisiva na Ação 6 do Projeto BEPS

A reforma do regime tributário internacional proposta pelo Projeto BEPS, além de explicar tendências domésticas e internacionais de combate à elisão fiscal, é particularmente interessante para fins da presente Tese por prever, como uma das opções de medidas mínimas de enfrentamento ao abuso de tratados (*minimum standards*), a inclusão de Norma Geral Antielisiva nas respectivas convenções bilaterais de bitributação^{63 64 65 66}. Em vista disso, optou-se por realizar, em primeiro lugar, a análise funcional desta Norma Geral Antielisiva, a fim de utilizá-la posteriormente como parâmetro de comparação frente às demais Normas Gerais Antielisivas domésticas.

Nessa perspectiva, para fins de comparação, importa delimitar os seguintes aspectos da Norma Geral Antielisiva sob análise: (i) seu escopo de aplicação; (ii) seu conteúdo, incluindo os critérios adotados e sua aplicação; (iii) sua introdução no ordenamento jurídico a que refere, importando a distinção entre uma norma estatutária ou uma doutrina jurisprudencial; e (iv) sua eficiência em solucionar a problemática a que se propõe, a partir de eventuais críticas a ela direcionadas.

⁶³ ROSENBLATT, Paulo; SANTOS, P. H. R. C. dos. O Alcance da Ação 6 do BEPS nos Tratados para evitar a Bitributação do Brasil: um Cenário Incerto. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, S. I., n. 4, 2018, p. 240.

⁶⁴ LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. *Tax Notes International* v. 74, n. 7, 2014, pp. 663-664.

⁶⁵ ROLIM, J. D. The General Anti-avoidance Rule: its Expanding Role in International Taxation. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, S. I., n. 2, 2017, p. 119.

⁶⁶ COOPER, Graeme S. Some Thoughts on the BEPS Proposals to Control Treaty Abuse. In: SIM, S. et al. (ed.) *Asian Voices: BEPS and Beyond*. Books IBFD, 2017. p. 5.

A mencionada proposição antielisiva está expressa no Plano de Ação 6 do Projeto BEPS, denominado Prevenção ao abuso de tratados (*Prevention of Tax Treaty Abuse*), no Art. X, item 7, do relatório final publicado em 2015, nos termos abaixo⁶⁷:

“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.”

De acordo com o dispositivo em comento, o escopo de aplicação da norma, caso introduzida em um tratado bilateral, se limita, à primeira vista, aos benefícios previstos no respectivo tratado (“*benefit under this Convention*”), bem como aos itens do tratado que dizem respeito à tributação da renda ou do capital (“*in respect of an item of income or capital*”). Dessa forma, de antemão, pode-se concluir que a Norma Geral Antielisiva não incidirá sobre benefícios auferidos pelo contribuinte em função das respectivas legislações domésticas ou mesmo de outros tratados celebrados por um dos países contratantes⁶⁸.

Com relação aos benefícios abarcados, todavia, apesar de o artigo prever a aplicação da norma em relação a itens que tratam de tributação da renda ou do capital, nos Comentários sobre sua interpretação, é estabelecido que o termo *benefit* consiste em toda e qualquer limitação ao poder de tributar de determinado Estado imposta pelo tratado – incluindo, por exemplo, os benefícios do Art. 24, que constam na seção de Provisões Especiais da Convenção Modelo⁶⁹. Assim, entende-se que a Norma Geral Antielisiva abrange todas as disposições do respectivo tratado.

Por fim, verifica-se ainda que o escopo de aplicação da Norma Geral Antielisiva não é limitado pela aplicação de outras normas anti-abuso, mais específicas, que possam estar previstas no tratado (“*Notwithstanding the other provisions of this Convention*”), e nem limita a aplicação destas, conforme Comentários da OCDE⁷⁰.

⁶⁷ OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris. OECD Publishing, 2015. p. 55.

⁶⁸ LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. *Tax Notes International* v. 74, n. 7, 2014, pp. 656-657.

⁶⁹ OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris. OECD Publishing, 2015. p. 56.

⁷⁰ OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris. OECD Publishing, 2015. p. 55.

No que concerne ao conteúdo da Norma sob escrutínio, dois elementos distintos se sobressaem, segundo COOPER⁷¹: (i) regra que proíbe a concessão de benefício com base no caráter tributário de um dos propósitos principais da transação que resultaria no benefício em questão (“*principal purposes of any arrangements or transactions*”); e (ii) exceção a esta regra, que permitiria a concessão do benefício, na hipótese em que, no caso específico, esta concessão estiver de acordo com os objetivos e propósitos do tratado (“*object and purpose of the relevant provisions*”).

A respeito do primeiro elemento, a proibição de que a transação tenha como um de seus propósitos principais a obtenção de benefícios tributários implica, necessariamente, análise subjetiva por parte das autoridades fiscais na aplicação da norma. Isso porque, apesar de os comentários ao Art. X, item 7, exigirem uma análise objetiva dos motivos de todas as pessoas envolvidas na transação⁷², é extremamente difícil se provar de forma concreta a intenção do contribuinte – de acordo com LANG seria, inclusive, impossível⁷³.

Quanto ao subjetivismo desse fator, ROSENBLATT⁷⁴ destaca quatro críticas levantadas pela doutrina. A primeira se refere ao potencial anti-isonômico da Norma Geral em questão, dado que duas transações objetivamente idênticas, realizadas por contribuintes com propósitos principais tidos como distintos – considerando que um tenha obtido economia de tributos intencionalmente e outro a tenha obtido por acaso – receberiam tratamento fiscal diferente. A segunda crítica, de forma complementar ao comentário anterior de LANG sobre a dificuldade de comprovação do propósito principal, justamente por seu caráter subjetivo, aponta forte presunção a favor do fisco, caso o ônus probatório seja atribuído ao contribuinte⁷⁵.

A seu turno, a terceira crítica consiste na dificuldade de se determinar o sujeito do qual emana o propósito principal a ser analisado – se seria este exclusivamente a pessoa envolvida na transação ou também partes relacionadas a ela. Finalmente, a quarta crítica sustenta que qualquer ato e negócio jurídico é motivado por múltiplos propósitos, não excludentes entre si, sendo nebulosa a distinção entre (i) propósitos tributários e extra tributários; e (ii) propósito

⁷¹ COOPER, Graeme S. Some Thoughts on the BEPS Proposals to Control Treaty Abuse. In: SIM, S. et al. (ed.) Asian Voices: BEPS and Beyond. Books IBFD, 2017. p. 6-7.

⁷² OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris. OECD Publishing, 2015. p. 57-58.

⁷³ LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. Tax Notes International v. 74, n. 7, 2014, pp. 658-659.

⁷⁴ ROSENBLATT, Paulo. Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: os Desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, S. I., n. 2, 2022. p. 241.

⁷⁵ LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. Tax Notes International v. 74, n. 7, 2014, pp. 659.

principal e propósitos secundários, bem como os respectivos critérios para sua determinação, como defende LANG⁷⁶.

Sobre este quarto ponto, dentre as possíveis abordagens adotadas por Normas Gerais Antielisivas optantes pelo modelo do teste do propósito negocial (*business purpose test*), como no Art. X, item 7, verifica-se que Ação 6 do Projeto BEPS priorizou um escopo moderado ao estabelecer o requisito de que o propósito de economia tributária da operação fosse um dos *principais* (*one of the principal purposes*), para fins de sua aplicação – em linha com Normas que estabelecem adjetivos similares, como *predominante*, *decisivo*, ou *significante*. Isso porque, como destaca ROSENBLATT, outras Normas estabelecem escopo mais restrito, segundo o qual somente será aplicável na hipótese de o propósito fiscal ser o *único* motivador da operação; ou mesmo escopo mais amplo, em que será desconsiderada a operação se *qualquer* dos propósitos apresentados possuir aspecto tributário⁷⁷.

Com relação ao segundo elemento, a exceção à Norma Geral Antielisiva justifica-se pelo fato de um dos principais objetivos de um tratado de bitributação ser a indução de determinados comportamentos por parte dos contribuintes, que realizarão transações e investimentos com a intenção, dentre outras, de se aproveitarem dos benefícios previstos. Nesse sentido, não seria razoável negar ao contribuinte as vantagens fiscais estipuladas pelo tratado, meramente por ter ele correspondido a esta indução proposital. Significa dizer, portanto, que a desconsideração pretendida pela Norma visa a atingir somente aquelas hipóteses em que a operação realizada esteja em desacordo com o objeto e o propósito das próprias normas do tratado que a regulem⁷⁸. Sem dúvidas, a definição de objeto e propósito (*object and purpose*) dependerá de interpretação finalística por parte do aplicador do direito.

Avançando para a forma de introdução da Norma Geral Antielisiva nos respectivos ordenamentos jurídicos, é evidente que, por se tratar de norma a ser incluída em tratado que, posteriormente, integrará a legislação positiva dos países contratantes, consiste em hipótese de norma estatutária, ainda que grande parte de seu conteúdo, como detalhado supra, seja aberto à interpretação das autoridades fiscais competentes.

Por fim, apesar de não abordar o tema das Normas Gerais Antielisivas no âmbito dos ordenamentos jurídicos domésticos, mas tão somente no âmbito dos tratados bilaterais de

⁷⁶ LANG, Michael. Op. cit. p. 659.

⁷⁷ ROSENBLATT, Paulo. Op. cit. p. 241.

⁷⁸ COOPER, Graeme S. Some Thoughts on the BEPS Proposals to Control Treaty Abuse. In: SIM, S. et al. (ed.) Asian Voices: BEPS and Beyond. Books IBFD, 2017. p. 6-7.

bitributação, BARRETO destaca a influência desta regulamentação no processo de produção legislativa em combate à elisão fiscal, inclusive no Brasil⁷⁹. Dessa forma, portanto, justifica-se a relevância do estudo desta Norma e sua comparação às GAARs desenvolvidas pelo direito interno.

⁷⁹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 134.

3. DOUTRINAS JUDICIAIS DE ANTIELISÃO – A EXPERIÊNCIA DO *COMMON LAW*

Em países com ordenamento jurídico de tradição do *common law*, a exemplo dos Estados Unidos da América, o controle da elisão fiscal a partir da definição de eventuais Normas Gerais Antielisivas é atribuído à jurisprudência, que deverá fazê-lo por meio do sistema de precedentes, atualizado a cada caso concreto. Nessa perspectiva, selecionou-se a jurisdição norte-americana para ilustrar a dinâmica de desenvolvimento das doutrinas judiciais de antielisão e sua aplicação prática.

3.1. Breve recapitulação

O combate à elisão fiscal nos Estados Unidos da América tem como primeiro marco notável o julgamento do caso *Gregory v. Helvering* pela Suprema Corte do país, em 1935, reconhecido por diversos autores⁸⁰ ⁸¹ ⁸² como a origem das doutrinas judiciais antielisão, desenvolvidas e aprofundadas pelos tribunais ao longo das décadas seguintes.

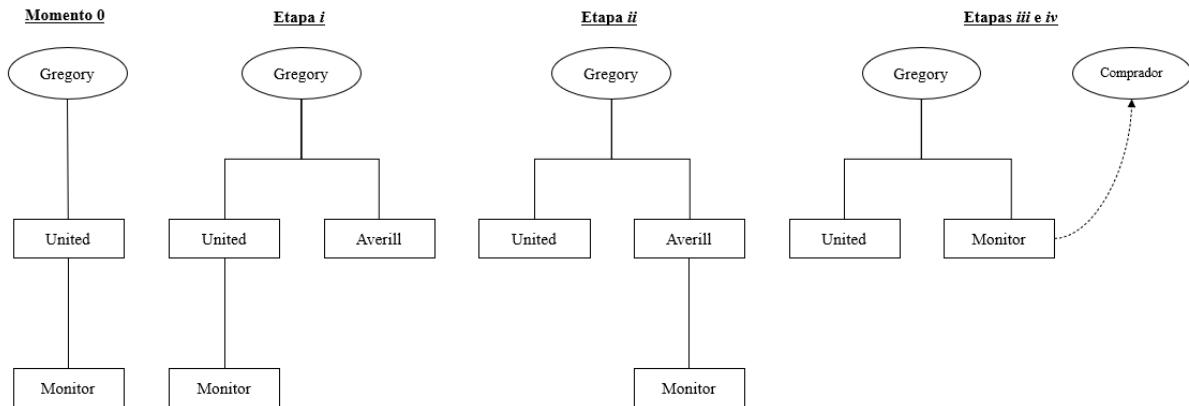
O caso em questão tratou de operação de compra e venda de ações precedida por reorganização societária de empresas detidas por Evelyn Gregory, em 1928. À época, Gregory possuía a totalidade da participação societária na empresa United Mortgage Company (“United”), que, por sua vez, possuía 1.000 (mil) ações de uma segunda empresa – Monitor Securities Corporation (“Monitor”) –, as quais desejava alienar para terceiro. Para tanto, Gregory realizou operação em quatro etapas, em intervalos de poucos dias: (i) constituiu nova sociedade – Averill Corp (“Averill”); (ii) transferiu as ações da Monitor, sob titularidade da United, para a Averill; (iii) dissolveu e liquidou a Averill e, consequentemente, passou a deter

⁸⁰ LAMPREAVE, Patricia, An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union (November 1, 2011). Bulletin for international taxation. - Amsterdam. - Vol. 66 (2012), no. 3 ; p. 156, Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2026120>>. Acesso em 22.12.2022.

⁸¹ SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso *Gregory vs. Helvering* até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015, p. 128.

⁸² AVI-YONAH, Reuven S.; PICHHADZE, Amir. GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S. from Canada (September 28, 2015). Accounting, Economics and Law - A Convivium (Vol 6, 2016). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2666716>. Acesso em: 04.03.2023. p. 6.

de forma direta as ações da Monitor; e, por fim, *(iv)* alienou as ações da Monitor; conforme esquema abaixo:



A operação, nos moldes realizados, resultou em tributação do ganho de capital auferido sobre as 1.000 ações na etapa *iv*, representado pelo valor total da alienação, subtraído o custo de aquisição do ativo registrado por Gregory. Dessa forma, a contribuinte aproveitou-se de alíquota vantajosa, referente ao ganho de capital, bem como utilizou o custo de aquisição anterior para reduzir a base de cálculo sobre a qual incidiu a tributação.

Por sua vez, a transferência das ações pela United à Averill, na etapa *ii*, foi tratada como reorganização societária, para os fins previstos pela Seção 112 (g) do *Revenue Act* de 1928. Este dispositivo isentava de tributação ganhos decorrentes da distribuição de ações realizadas em função de “plano de reorganização” (*plan of reorganization*)⁸³.

Todavia, a tributação seria expressivamente elevada, caso a alienação das ações da Monitor tivesse sido realizada de forma direta, sem interposição da Averill, seja a partir da alienação das ações pela United para o comprador, e posterior distribuição do lucro obtido na operação como dividendos à Gregory; seja a partir da distribuição das ações como dividendos e posterior alienação destas, por Gregory, para o comprador. Em ambas as hipóteses, Gregory seria submetida a alíquota maior, em comparação com aquela incidente sobre o ganho de capital, por se tratar de distribuição de dividendos. Ainda, em consideração à natureza da

⁸³ Conforme original: “Sec. 112. (g) Distribution of Stock on Reorganization. If there is distributed, in pursuance of a plan of reorganization, to a shareholder in a corporation a party to the reorganization, stock or securities in such corporation or in another corporation a party to the reorganization, without the surrender by such shareholder of stock or securities in such a corporation, no gain to the distributee from the receipt of such stock or securities shall be recognized.”

operação, não seria possível uma redução da base de cálculo tributável por meio do aproveitamento do custo de aquisição do ativo, como ocorre com o ganho de capital.

Com base nessa diferença, Gregory foi autuada pelas autoridades tributárias dos EUA, na pessoa de Guy Helvering, que apontaram irregularidades como a falta de substância econômica na reorganização societária realizada e a motivação unicamente tributária da transação e, portanto, exigiram o recolhimento de tributos correspondentes à distribuição de dividendos. Irresignada, Gregory recorreu ao Poder Judiciário a fim de que a exigência fiscal fosse cancelada.

A princípio, a demanda foi julgada de forma favorável à contribuinte em primeira instância, de modo a priorizar a operação tal qual formalmente efetuada. Entendeu-se que não seria possível distinguir o tratamento atribuído a pessoas jurídicas com base em seu tempo de existência, ainda que tenham sido concebidas apenas para obter uma vantagem fiscal temporária ou qualquer outro fim legítimo; bem como não caberia à autoridade fiscal decidir hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, a fim de tributar seus sócios⁸⁴.

Em seguida, esse entendimento foi revertido pela Corte de Apelação dos EUA (*Court of Appeals*), a partir do voto condutor proferido por Learned Hand. Na ocasião, o juiz reconheceu o direito do contribuinte de organizar licitamente suas atividades e transações, de modo tornar sua tributação a mais eficiente possível. Para tanto, todavia, ressaltou a necessidade de se interpretar a norma tributária não apenas literalmente, mas também a partir de sua finalidade. Nesse sentido, compreendeu que a operação realizada por Gregory, em especial a transferência das ações da United para a Averill, não consistiria em reorganização societária conforme pretendido pela lei, uma vez que não compunha os negócios ou atividades econômicas de quaisquer das sociedades em questão. Assim, não se trataria de operação que o Congresso tenha pretendido isentar ao promulgar a norma.

A seu turno, o julgamento da Suprema Corte sobre o caso manteve a decisão de Hand de desconsiderar a operação realizada por Gregory, a partir do pressuposto de que a norma contida na Seção 112 (g) não incidiria sobre toda e qualquer transferência de ações, mas exigiria a vinculação da operação a plano de reorganização relacionado ao modelo de negócios de pelo menos uma das sociedades envolvidas. Nessa perspectiva, o tribunal entendeu não ser suficiente

⁸⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. O desvirtuamento da teoria do propósito negocial: da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015, p. 128.

a operação, de fato, apresentar os requisitos formais de uma reorganização societária, dado que não possuía qualquer propósito negocial ou corporativo (*business or corporate purpose*). Afinal, a Averill teria sido concebida com o objetivo único e exclusivo de atribuir à transação a forma de uma reorganização societária.

Vale destacar que, apesar de as decisões no âmbito da Corte de Apelação e da Suprema Corte serem uníssonas quanto à impossibilidade de aproveitamento da isenção fiscal pretendida por Gregory, o foco sobre os fundamentos adotados por cada um dos tribunais é distinto, conforme explicam AVI-YONAH e PICHHADZE⁸⁵. Por um lado, Hand enfatizou a necessidade de se interpretar as normas a partir de sua finalidade o que, neste caso, levaria à conclusão de que a operação realizada por Gregory não estava de acordo com a intenção do Congresso ao aprovar a Seção 112 (g). Por outro lado, a Suprema Corte, apesar de se aproveitar da interpretação teleológica da norma, extrapolou este racional e salientou a ausência de propósito negocial (*business purpose*) nos atos da contribuinte a fim de desconsiderar o que considerou mero artifício (*contrivance*).

Em suma, o caso *Gregory v. Helvering* é relevante por representar a origem de diversas doutrinas de combate à elisão fiscal, desenvolvidas posteriormente pela jurisprudência dos EUA. Destacam-se, nesse sentido, as doutrinas *(i) substance over form; (ii) economic substance; (iii) step transaction; (iv) business purpose; e (v) sham transaction*. Dentre estas, por uma limitação de escopo deste Trabalho, selecionou-se as três primeiras para ilustrar entendimento de Norma Geral Antielisiva norte-americano.

3.2. *Substance over form*

A doutrina da Substância sobre a Forma preza pela avaliação dos fatos de acordo com a substância comercial e econômica da transação, e não seu conteúdo formal, para fins da determinação de suas consequências tributárias^{86 87}. Como uma doutrina judicial, NETO⁸⁸ indica que sua origem remete aos precedentes de *Gregory v. Helvering* (vide supra, no capítulo 3.1) e *Higgins v. Smith*, de 1940.

⁸⁵ AVI-YONAH, Reuven S.; PICHHADZE, Amir. GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S. from Canada (September 28, 2015). Accounting, Economics and Law - A Convivium (Vol 6, 2016). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2666716>. Acesso em: 04.03.2023. p. 6.

⁸⁶ LAMPREAVE, Patricia. Op. cit. p. 154.

⁸⁷ NETO, Luis Flávio. Teorias do “abuso” no planejamento tributário. Dissertação de Mestrado sob orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri. 2011. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. p. 213.

⁸⁸ Ibidem.

Em *Higgins v. Smith*, tal qual na decisão da Suprema Corte no caso *Gregory v. Helvering*, entendeu-se que a operação praticada pelo contribuinte não seria dotada de substância econômica suficiente, apesar de formalmente válida – e, portanto, ensejaria a atribuição de tratamento fiscal diverso, em conformidade com a real substância da operação⁸⁹.

3.3. *Economic substance*

A seu turno, a doutrina da Substância Econômica parte da premissa de que o tribunal poderá negar vantagens fiscais decorrentes de uma operação comercial, caso esta não apresente benefício econômico outro, que não a obtenção de economia tributária^{90 91} – a exemplo do que foi decidido no âmbito dos precedentes *Frank Lyon v. U.S.*, de 1978, e *ACM Partnership v. Commissioner*, de 1977, conforme curadoria de NETO⁹².

Nestas hipóteses, embora o contribuinte atenda aos requisitos legais e regulatórios de validade de determinada operação, a estrutura adotada proporciona um resultado improvável de ter sido previsto pelo Congresso quando da promulgação das normas⁹³. Em última medida, portanto, objetiva-se impedir a obtenção de vantagens fiscais contrárias àquelas pretendidas pelo legislador, por meio da realização de operações com exclusivamente destinadas à redução da carga tributária⁹⁴.

3.4. *Step transaction doctrine*

A doutrina das Transações em Etapas visa a tratar como uma única transação, uma série de transações conectadas, a fim de impedir que sobre operações com resultados financeiros similares incidam tributações diferentes – como resultado das etapas jurídicas individualmente adotadas e em detrimento da operação de forma geral⁹⁵. Nestas hipóteses, as etapas individuais são desconsideradas para fins fiscais e é atribuído tratamento fiscal como se uma única e unificada transação tivesse sido realizada. Dentre os precedentes representativos da doutrina sob comento, destaca-se o caso *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, de 1938⁹⁶.

⁸⁹ Ibidem.

⁹⁰ LAMPREAVE, Patricia. Op. cit. p. 154.

⁹¹ NETO, Luis Flavio. Op. cit. p. 215.

⁹² NETO, Luis Flavio. Op. cit. p. 214-215.

⁹³ LAMPREAVE, Patricia. Op. cit. p. 157.

⁹⁴ NETO, Luis Flavio. Op. cit. p. 214-215.

⁹⁵ LAMPREAVE, Patricia. Op. cit. p. 155.

⁹⁶ US: SC, 1938, *Minnesota Tea Co. v. Helvering*, 302 U.S. 609, 610 (1938).

A aplicação prática desta doutrina por parte dos tribunais é precedida pelo exame de três testes, descritos tanto por LAMPREAVE⁹⁷, quanto por NETO⁹⁸, sendo eles: (i) o teste do compromisso vinculativo (“*binding commitment test*”), que avalia se, no momento da realização da primeira etapa da transação, haveria um compromisso vinculativo de realizar todas as demais etapas; (ii) o teste do resultado final (“*end result test*”), que avalia se as etapas separadas representam partes pré-definidas de uma única transação, a fim de se atingir um resultado final; e (iii) o teste de interdependência mútua (“*mutual interdependence test*”), que avalia se as etapas são interdependentes ao ponto de as relações jurídicas resultantes de uma das etapas serem ineficazes em caso de não realização das demais etapas.

3.5. Codificação – Seção 7701 (o) do *Internal Revenue Code*

A existência de múltiplas doutrinas de combate à elisão fiscal, como exemplificado acima, e as disfuncionalidade e lacunas provocadas pela existência de SAARs geraram tendência de harmonização e ampliação de regras antielisivas por meio de Normas Gerais Antielisivas, como explicam CARRERO e ALMENDRAL⁹⁹ - o que afetou países como Australia, Canadá e até mesmo Brasil. O Congresso dos Estados Unidos não ficou alheio a estas mudanças.

Nesse contexto, visando a estabelecer critérios objetivos para a análise da substância econômica e a unificar a aplicação das diversas e díspares doutrinas de antielisão por parte dos tribunais estadunidenses¹⁰⁰, o Congresso concebeu reforma intitulada “Codificação da Doutrina de Substância Econômica e Imposição de Penalidades” que foi acompanhada pela publicação, por parte do *Joint Committee on Taxation* (“JCT”) do Congresso norte-americano, de explicação técnica sobre a interpretação e aplicação dos dispositivos inéditos (“Nota Técnica”)¹⁰¹. A inovação legislativa, por meio do *Health Care and Education and Reconciliation Act* de 2010, promoveu alterações à Seção 7701 do *Internal Revenue Code*, nos termos abaixo:

“Sec. 7701. (o) Clarification of economic substance doctrine

⁹⁷ Ibidem

⁹⁸ NETO, Luis Flavio. Op. cit. 220.

⁹⁹ CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. Op.cit. p. 97-98.

¹⁰⁰ CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma General Anti-abuso: la Tendencia hacia el “Sustancialismo”. Revista Direito Tributário Atual, S. I., n. 24, p. 91–123, 2010. Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1634>. Acesso em: 02.12.2022. p. 92.

¹⁰¹ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Congress of United States. Joint Committee on Taxation. Technical Explanation on the revenue provisions of the “Reconciliation Act of 2010,” as amended, in combination with the “Patient Protection and Affordable Care Act” (JCX-18-10), de 21 de março de 2010. Washington, 2010. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications/2010/jcx-18-10/>> Acesso em: 08.12.2022.

(1) Application of doctrine. In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if –
 (A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and
 (B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects) for entering into such transaction.
 [...]
 (5) Definitions and special rules. For purposes of this subsection –
 [...]
 (C) Determination of application of doctrine not affected. The determination of whether the economic substance doctrine is relevant to a transaction shall be made in the same manner as if this subsection had never been enacted.”

A partir deste dispositivo e da respectiva Nota Técnica, prosseguiremos à análise da atual Norma Geral Antielisiva implementada nos Estados Unidos, com base nos critérios delimitados no item 1.2, referente à de Metodologia desta Tese, sendo eles: *(i)* escopo; *(ii)* conteúdo; e *(iii)* sua forma de introdução no ordenamento jurídico.

Inicialmente, verifica-se que o escopo de aplicação da Norma Geral Antielisiva codificada não é estabelecido pela Seção 7701 (o), parágrafo 5 (c), a qual se limita a apontar que o método de apuração da relevância da doutrina da substância econômica para a análise de determinada transação não deve ser alterado pela atualização normativa. Isto posto, conclui-se que a relevância deverá ser determinada mediante exame casuístico, tal qual era feito mesmo antes de 2010¹⁰², a ser realizado preliminarmente aos testes de substância econômica propriamente ditos¹⁰³.

Como consequência direta deste entendimento, SANTOS constata não ser a análise da substância econômica indispensável para a validação de todas as operações do contribuinte frente ao Fisco¹⁰⁴. Nesse sentido, a própria Nota Técnica aponta a desnecessidade de se submeter ao enfoque da substância econômica, por exemplo, os casos em que a vantagem fiscal foi prevista e intencionada pelo legislador¹⁰⁵, a fim de fomentar determinada atividade por parte do contribuinte – como é o caso de incentivos com objetivos extrafiscais.

Em vista a esta indefinição de hipóteses de aplicação da doutrina da substância econômica por parte da Seção 7701, BRAUNER e MENUCHIN criticam duramente a caracterização do dispositivo enquanto Norma Geral Antielisiva. Isso porque, segundo os

¹⁰² CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. Op.cit. p. 100-101.

¹⁰³ BRAUNER, Y.; MENUCHIN, S.N. Chapter 38: United States. In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016. p. 1-2.

¹⁰⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Op. cit. p. 132.

¹⁰⁵ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Op. cit. p. 152.

autores, a falta de definição do escopo de aplicação da Norma e a sua delegação ao discernimento dos tribunais desqualificam o dispositivo enquanto verdadeira codificação da doutrina em questão – tratar-se-ia de mera previsão da estrutura e dos instrumentos jurídicos para sua aplicação. De acordo com esse entendimento, a Norma estabelecida em 2010 dificilmente seria comparável a Normas Gerais Antielisivas tradicionais¹⁰⁶.

Quanto ao conteúdo da Norma Geral Antielisiva, a nova redação do dispositivo estabelece que a substância econômica será constatada em determinada transação, caso verificados dois requisitos: (i) a mudança significativa da posição econômica do contribuinte, para além da vantagem fiscal; e (ii) a existência de propósito negocial substantivo para a realização da operação, para além da economia de tributos federais a ser obtida. Os dois testes podem ser diferenciados, segundo a Nota Técnica, conforme o aspecto objetivo do primeiro, com relação aos efeitos econômicos da operação, e o aspecto subjetivo do segundo, referente aos motivos do contribuinte em se envolver na operação¹⁰⁷.

Com relação ao primeiro teste, a Nota Técnica aponta que a mudança significativa da posição econômica do contribuinte pode ser constatada a partir do lucro potencial (*profit potential*) ou qualquer outro fator ou prova objetiva que demonstre uma possibilidade razoável de obtenção de vantagem econômica substancial¹⁰⁸ como consequência da operação realizada, ainda que a médio prazo, como pontuam CARRERO e ALMENDRAL¹⁰⁹. A Norma não estabelece, portanto, valores ou patamares mínimos aceitáveis para balizar esta análise objetiva.

O segundo teste, por sua vez, requer o exame da intenção do contribuinte ao realizar a operação, a fim de avaliar se esta possui finalidade extrafiscal. Esta análise suscita questões relevantes, a respeito, por exemplo, da viabilidade de se exigir e conhecer determinado estado mental do contribuinte e acessar seus motivos subjetivos. A respeito destas controvérsias, CARRERO e ALMENDRAL notam que a jurisprudência norte-americana, a partir da qual se formulou a Norma em questão, consolidou distinção entre motivo (*motive*) – elemento de caráter essencialmente subjetivo e interno do contribuinte – e propósito (*purpose*) – elemento que pode ser razoavelmente cognoscível com base nos elementos do caso concreto¹¹⁰. De acordo com os autores, a Seção 7701 (o) se refere ao segundo elemento, enquanto o primeiro seria irrelevante. Nesse sentido, SANTOS explica que, apesar de o segundo teste possuir, em

¹⁰⁶ BRAUNER, Y.; MENUCHIN, S.N. Op. cit. pp. 2; 9.

¹⁰⁷ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Op. cit. p. 153-155.

¹⁰⁸ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Op. cit. p. 154-155.

¹⁰⁹ CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. Op.cit. p. 105.

¹¹⁰ CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. Op.cit. p. 105-106.

alguma medida, cunho subjetivo, a sua verificação depende da apuração dos efeitos objetivos da operação na atividade econômica do contribuinte¹¹¹.

A Nota Técnica também ressalta, no tocante ao requisito de comprovação de propósito para além da economia de tributos federais, a impossibilidade de o contribuinte amparar-se em eventuais vantagens obtidas na operação por efeito de tributos estaduais e locais ou em benefícios de contabilidade financeira (*financial accounting benefits*) que resultem de reduções da tributação federal¹¹².

Em todo caso, conforme ensina SANTOS, este segundo teste demonstra o desvirtuamento da teoria do propósito negocial concebida no âmbito do julgamento do caso *Gregory v. Helvering* (vide item 3.1, supra), em 1935, até a sua positivação na Seção 7701 do *Internal Revenue Code*, em 2010. Na origem, em especial na decisão proferida pelo juiz Hand, a investigação do propósito do contribuinte ao realizar determinada operação era justificada e estava diretamente relacionada à interpretação teleológica da norma tributária, de modo que se buscava compreender a compatibilidade da realidade da operação com a finalidade prevista pela norma. Todavia, a Norma Geral codificada, fruto da evolução da doutrina e jurisprudência sobre o tema, privilegiou a análise da substância econômica com base em critérios objetivos pré-definidos, desvinculados daquele esforço interpretativo inicial. O autor conclui, sob esse aspecto, ter ocorrido enfraquecimento teórico quanto ao combate à elisão fiscal¹¹³.

Ainda com relação aos testes, deve-se destacar que a inclusão da preposição “e” (*and*) entre os dois requisitos previstos na Norma, exige sua análise cumulativa e complementar, de modo que não podem mais ser considerados isoladamente suficientes para fins de desconsideração de uma transação, como anteriormente aplicado por alguns tribunais^{114 115 116}. Tratou-se de opção do legislador de não apenas uniformizar as doutrinas aplicadas administrativa e judicialmente, mas também cristalizar concepção mais rígida do teste de substância econômica, na medida em que a avaliação conjuntiva dos testes amplia a

¹¹¹ SANTOS, Ramon Tomazela. Op. cit. p. 132.

¹¹² ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Op. cit. p. 154.

¹¹³ SANTOS, Ramon Tomazela. Op. cit. p. 132.

¹¹⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Op. cit. p. 132.

¹¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. 1^a ed. São Paulo. Noeses, 2016. p. 128-129.

¹¹⁶ CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. Op.cit. p. 103.

aplicabilidade da norma prevista na Seção 7701(o), conforme explicam CARRERO e ALMENDRAL¹¹⁷.

Na prática, de acordo com BARRETO, a aplicação da doutrina por parte do agente da autoridade fiscal segue procedimento de quatro etapas, conforme estabelecido pela Divisão Internacional e de Grandes Empresas (“LB&I”) do *Internal Revenue Service*, por meio da Diretiva LB&I 4-0711-015¹¹⁸. A primeira e a segunda etapas consistem em verificar a aplicabilidade da Norma Geral Antielisiva ao caso concreto, tendo em vista a necessidade de delimitar seu escopo casuisticamente, como supracitado. Dessa forma, a primeira etapa visa a identificar fatos e circunstâncias que apontem não se tratar de caso sob o escopo da doutrina da substância econômica (*doctrine likely not appropriate*); enquanto a segunda etapa, por sua vez, busca o exato oposto (*doctrine may be appropriate*). Dentre os fatores que incluiriam determinada transação na alçada da Norma Geral, o autor destaca, por exemplo, a realização de etapas desnecessárias ou a complexidade das estruturas.

A terceira e quarta etapas, a seu turno, correspondem a procedimentos administrativos a serem realizados pelo agente fiscal, que, a princípio, deverá preparar caso para ser apresentado ao Diretor competente, mediante preenchimento de questionário amplo sobre a situação fática (*development of the case*). Em seguida, será oportunizado ao contribuinte apresentar suas razões e o caso seguirá para aprovação por parte do Diretor (*DFO approval*).

Por fim, cumpre destacar que a versão codificada da Norma Geral Antielisiva estadunidense enfrenta críticas ainda mais estruturais por parte da doutrina do país, sendo a principal delas o fato de proporcionar aos contribuintes um roteiro (*road map*) para uma elisão fiscal bem-sucedida, como pontuam AVI-YONAH e PICHADZE¹¹⁹. Nesse sentido, com base nos requisitos estabelecidos, mesmo transações com claro objetivo de economia tributária poderiam passar ilesas pelos testes da Seção 7701, caso demonstrassem (*i*) uma chance razoável de obter lucros com a transação, e (*ii*) um contribuinte verossímil, fundamentado em documentação capaz de satisfazer o aspecto subjetivo.

¹¹⁷ Ibidem. p. 103.

¹¹⁸ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 129.

¹¹⁹ AVI-YONAH, Reuven S.; PICHADZE, Amir. Op. cit. p. 10.

4. DOUTRINAS ESTATUTÁRIAS DE ANTIELISÃO – A EXPERIÊNCIA DO CIVIL LAW

Em países com ordenamento jurídico de tradição do *civil law*, a exemplo da Alemanha e da França, por sua vez, o controle da elisão fiscal a partir de eventuais Normas Gerais Antielisivas é atribuído ao Poder Legislativo, que deverá fazê-lo por meio da positivação destas normas de acordo com sua compatibilidade com cada ordenamento jurídico. Diferentemente dos países de tradição do *common law*, preza-se pela definição de uma hipótese objetiva de desconsideração de planejamentos tributários elisivos, em detrimento das análises de casos concretos proporcionadas pelo sistema de precedentes.

4.1. A perspectiva alemã

O combate à elisão fiscal na Alemanha é caracterizado pela doutrina do Abuso de Formas, positivada no Código Tributário do *Reich* (*Reichsabgabenordnung*; “RAO”) deste ordenamento jurídico. Como se verá, o desenvolvimento da Norma Geral Antielisiva alemã, sob a influência desta doutrina, foi marcado por sua origem na interpretação econômica das leis tributárias, até sua aproximação de uma interpretação teleológica das normas.

4.1.1. Breve recapitulação

A origem da regulação da elisão tributária na Alemanha data de 1919, sob o contexto de reforma tributária concebida com o objetivo de atender demandas arrecadatórias do Estado Social em ascensão, após a Primeira Guerra Mundial¹²⁰. Na ocasião, Enno Becker elaborou o RAO, no qual incluiu o primado da consideração econômica, combinado ao combate ao emprego abusivo de formas, a fim de evitar a economia tributária indesejada.

Nos termos do §4 do RAO, a consideração econômica visava a solucionar problemas relacionados à interpretação de conceitos adotados pelas leis tributárias, a partir de seus efeitos econômicos, como ensina BARRETO¹²¹. Para tanto, SCHOUERI explica que dois critérios eram sopesados: (i) as circunstâncias econômicas a que a lei se vinculava; e (ii) a finalidade da lei, inclusive considerando a evolução do Direito à época da aplicação, afastando a mera interpretação histórica. Significava dizer, portanto, que a tributação seria resultante do

¹²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 374.

¹²¹ BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento Tributário: Limites Normativos. 1^a ed. São Paulo. Noeses, 2016. p. 106.

significado econômico e teleológico das normas, o que resultaria em uma interpretação dinâmica¹²².

De modo complementar, a proibição ao abuso de forma, prevista no §5 do RAO, voltava-se, às hipóteses não alcançadas pela consideração econômica ou pela simulação, como aquelas em que a legislação vinculasse expressamente a tributação a determinada forma jurídica¹²³. A aplicação desta norma ocorreria, portanto, de modo subsidiário e em contextos limitados, à época.

Em 1934, as normas mencionadas sofreram alterações a partir da Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*), segundo a qual a visão de mundo nacional-socialista, a concepção popular, a finalidade e o significado econômico deveriam ser considerados para fins tanto de interpretação da lei tributária, quanto para a apreciação dos fatos geradores¹²⁴. Este segundo fator, acrescentado na ocasião, representava a positivação da chamada Teoria do Julgamento, segundo a qual também da situação fática deveria ser extraído o conteúdo econômico. Dessa forma, a consideração econômica atingiria igualmente o momento da interpretação da norma e de sua aplicação¹²⁵. Ressalta-se que, à época, a proibição ao abuso de forma foi mantida.

No Código Tributário de 1977 (*Abgabenordnung*; “AO”), o combate à elisão na Alemanha recebeu novos contornos, a começar pela revogação dos dispositivos relacionados expressamente à consideração econômica. De acordo com SCHOUERI, a evolução da doutrina e da jurisprudência no país resultou no entendimento de que a consideração econômica integraria a interpretação, como em outras áreas do Direito, em especial a partir do critério teleológico da norma jurídica¹²⁶. No mesmo sentido, MACHADO explica que se entendeu, à época, se tratar a consideração econômica de regra geral hermenêutica, cuja positivação não seria necessária¹²⁷.

A partir desta nova concepção, SCHOUERI destaca restrição à consideração econômica: ao aplicador da lei caberia considerar somente as circunstâncias previstas pelo legislador, que

¹²² SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 376.

¹²³ Ibidem, p. 377-378.

¹²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha. Revista Direito Tributário Atual, S. l., n. 25, 2011. p. 121-122.

¹²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 374.

¹²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. Pp. 384-390.

¹²⁷ MACHADO, Brandão. Prefácio do Tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. Interpretação da lei tributária: conteúdo e critérios do conteúdo econômico. São Paulo. Resenha Tributária, 1993. P. 11, NR nº 16 e 17.

poderiam contemplar ou não fenômenos econômicos – assim, circunstâncias não previstas não deveriam ser consideradas. Dessa forma, a consideração econômica encontraria um claro limite de aplicação nas situações em que a lei se vinculasse ao Direito Privado¹²⁸.

Adicionalmente, o AO de 1977 também foi marcado pela mudança de escopo do dispositivo que tratava do abuso de formas, agora estabelecido no §42 da lei em questão. Em reflexo às alterações de escopo da consideração econômica, o abuso de formas passou a direcionar-se às hipóteses em que o legislador vinculou a tributação a categorias, negócios ou formas específicas de Direito Privado, e não a circunstâncias econômicas – ou seja, hipóteses que a consideração econômica não mais poderia atingir¹²⁹. Nesse sentido, o dispositivo proibia o contorno da lei tributária mediante abuso de formas, que, embora não possuísse definição legal, era entendido como a adoção de estruturas formais contrárias à finalidade da norma. Como consequência, estabeleceu-se que, nestes casos, a tributação ocorreria conforme a norma tributária eludida, segundo explica SCHOUERI¹³⁰.

Assim, a proibição ao abuso de formas foi, e é, considerada Norma Geral Antielisiva por se voltar aos casos em que a mera interpretação da norma, e a consequente subsunção dos fatos a ela, não pode se distanciar daquela preceituada pelo Direito Privado¹³¹, de modo que resultaria em economia tributária indesejável.

4.1.2. Aplicação atual

A disciplina da elisão tributária na Alemanha adotou a configuração atual a partir de reforma ao Código Tributário alemão em 2008, que redefiniu a redação atribuída à Norma Geral Antielisiva do §42. De acordo com TORRES, um dos fatores impulsionadores da reforma em questão foi o avanço do fenômeno da globalização e o desenvolvimento de novas tecnologias, bem como o papel desempenhado por Organizações Internacionais na condução do combate à elisão fiscal¹³² (vide item 2.3, supra), que resultaram no esforço de incremento desta disciplina na legislação doméstica.

¹²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. P. 392.

¹²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. P. 392.

¹³⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. p. 393.

¹³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit. P. 392.

¹³² TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 124-125.

Em comparação ao AO de 1977, a principal mudança implementada em 2008 diz respeito à inclusão da definição legal de abuso de forma no item 2 do §42¹³³, para fins de aplicação da Norma Geral Antielisiva, nos termos abaixo:

“(2) Há abuso quando for escolhida uma forma jurídica inadequada que resulte, para o contribuinte ou um terceiro, numa vantagem não prevista em lei, em comparação com a forma adequada. Isto não se aplica se o contribuinte comprovar o fundamento não-tributário da escolha de forma, significativo com o quadro geral das circunstâncias.”¹³⁴

A partir deste dispositivo, cumpre analisar a atual Norma Geral Antielisiva alemã, com base nos mesmos critérios adotados nos capítulos anteriores, sendo eles: (i) escopo; (ii) conteúdo; (iii) sua forma de introdução no ordenamento jurídico; e (iv) críticas específicas.

Inicialmente, ressalta-se que o escopo da Norma Geral Antielisiva ora analisada é especialmente amplo. Como destaca DRÜEN, ela é aplicável ao direito tributário doméstico, ao direito tributário harmonizado da União Europeia e ao processo tributário, bem como aos encargos e taxas exigidos pela maioria dos municípios, cuja legislação própria faz referência ao §42¹³⁵. Adicionalmente, PALM pontua a aplicabilidade da Norma sobre o direito tributário internacional, tanto quanto o nacional¹³⁶. Ambos os autores destacam, ainda, particular limitação de escopo frente a normas antielisivas especiais (SAARs), de modo que, uma vez constatados requisitos de incidência de SAAR, os efeitos desta serão aplicáveis, em detrimento daqueles da Norma Geral, conforme definido pelo próprio §42^{137 138}.

Com relação ao seu conteúdo, a leitura do dispositivo demonstra a opção, por parte do legislador, de adotar conceitos abertos e abstratos, que carecem de definição legal objetiva, para delimitar a hipótese de aplicação da Norma Geral Antielisiva, tais quais “*forma jurídica*

¹³³ Conforme original: “(1) 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. Andernfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) 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.”

¹³⁴ Tradução do Prof. Ricardo Lobo Torres em TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro. Elsevier, 2013. P. 31.

¹³⁵ DRÜEN, K-D. Chapter 14: Germany. In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016. P. 2.

¹³⁶ PALM, Ulrich. Chapter 7: Germany. In: BROWN, Karen B. (ed.). A comparative look at regulation of corporate tax avoidance. Washington. Springer, 2012. p. 178-180.

¹³⁷ DRÜEN, K-D. Op. cit. p. 6.

¹³⁸ PALM, Ulrich. Op. cit. 178-180.

inadequada” e “fundamento não-tributário (...) significativo”. Para PALM, esta abstração demanda que os termos previstos sejam definidos sob o contexto de casos concretos analisados à luz da nova redação do §42 por parte dos tribunais alemães¹³⁹. Contudo, pelo menos até 2016, a Corte Fiscal Federal alemã (*Bundesfinanzhof*, “BFH”) ainda não havia analisado nenhum caso sobre a matéria¹⁴⁰.

De todo modo, a doutrina e jurisprudência prévias à alteração normativa de 2008 dão indícios de como o conceito de *inadequação* das formas jurídicas deve ser implementado pela BFH. Segundo o entendimento construído, a avaliação da escolha pela forma jurídica precisa levar em consideração se uma parte razoável teria estruturado a transação dessa mesma forma, para obter os mesmos resultados econômicos, se não fosse pela vantagem tributária existente, de acordo com SCHÖN¹⁴¹. O autor ressalta, todavia, que os tribunais precisarão enfrentar o desafio de definir, não apenas o que seria uma forma jurídica *inadequada*, mas também o que seria uma forma *adequada* – em especial considerando a necessidade de se comparar os resultados de ambas para averiguar a ocorrência de abuso, a partir do trecho “*em comparação com a forma adequada*” previsto pela norma.

Vale ressaltar, ainda, a menção do dispositivo a “*vantagem [fiscal] não prevista em lei*”, que aponta para a necessidade de interpretação teleológica das normas, em linha com a evolução da doutrina, jurisprudência e legislação alemã sobre a consideração econômica, dominante anteriormente. Significa dizer, em última medida, que na hipótese de a forma considerada *adequada* gozar de vantagem econômica igual ou melhor do que a pleiteada pelo contribuinte optante por forma *inadequada*, a Norma Geral Antielisiva não seria aplicável¹⁴². Isso se deve à premissa de que, sendo a forma *adequada* apta a receber a vantagem em questão, então esta é compatível com a finalidade da norma aplicável.

A despeito da pendência de definição dos termos abordados acima, a aplicação da Norma Geral Antielisiva do §42 deve se dar em três etapas, conforme elucida SCHÖN. Em primeiro lugar, deve-se verificar se a transação do caso concreto resultou em vantagem fiscal que não teria sido obtida a partir de forma jurídica considerada como adequada e que não tenha

¹³⁹ PALM, Ulrich. Op. cit. 187.

¹⁴⁰ DRÜEN, K-D. Op. cit. p. 2.

¹⁴¹ SCHÖN, Wolfgang. Statutory avoidance and disclosure rules in Germany. In: FREEDMAN, Judith (ed.), Beyond Boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management. 2008, p. 56-57. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1590814>. Acesso em: 10.02.2023.

¹⁴² NETO, Luis Flavio. Teorias do “abuso” no planejamento tributário. Dissertação de Mestrado sob orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri. 2011. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011, pp. 163-164.

sido prevista pela norma tributária específica. Em seguida, deve-se definir se a transação é inadequada. Por fim, a terceira etapa consiste em possibilitar a prova, por parte do contribuinte, quanto a eventuais fundamentos não-tributários que justifiquem a forma adotada¹⁴³.

Em referência a esta terceira etapa, a análise da Norma Geral Antielisiva em questão demanda, ainda, consideração acerca da alocação do ônus da prova, expressa na última frase do dispositivo (supracitado). Desta norma, DRÜEN extrai dois momentos do ônus da prova: (i) primeiro momento, representado pela primeira e segunda etapas detalhadas acima, em que o ônus é atribuído à administração tributária para provar o abuso de formas, a partir da utilização de forma jurídica inadequada por parte do contribuinte, com base em evidências convincentes; e (ii) segundo momento, representado pela terceira etapa acima, em que o ônus é atribuído ao contribuinte para comprovar “*fundamento não-tributário*” para a forma jurídica adotada¹⁴⁴.

4.2. A perspectiva francesa

O combate à elisão fiscal na França é marcado pelo desenvolvimento da doutrina do Abuso de Direito (“*abus de droit*”), positivada no Livro de Procedimentos Fiscais (“*Livre de Procédure Fiscale*”; “LPF”) deste ordenamento jurídico. Importante destacar que aplicação da referida doutrina não se limita ao Direito Tributário, e, pelo contrário, teve sua origem no Direito Civil, tendo como primeiro marco notável o julgamento do caso *Clément Bayard* pela Corte de Cassação Francesa em 1915.

No bojo do caso em questão, analisou-se a seguinte situação fática, descrita por PREBBLE¹⁴⁵: com o único objetivo de impedir que balões sobrevoassem suas terras, determinado proprietário construiu ao redor de seu imóvel uma cerca de 16 (dezesseis) metros de altura com afiadas pontas de metal em seu topo. Eventualmente, balões foram, de fato, atingidos pela cerca, o que ensejou (i) por parte do proprietário, um pedido de reparação dos danos causados; e (ii) por parte dos donos de balão, uma reconvenção com base no perigo causado pela cerca. Nesse contexto, a Corte de Cassação Francesa adotou o entendimento de que a construção da cerca se tratou de abuso do direito de propriedade, por parte do proprietário, uma vez que teve como único objetivo prejudicar terceiros – no caso, os vizinhos adeptos à prática com balões. Sob

¹⁴³ SCHÖN, Wolfgang. Op. cit. p. 57.

¹⁴⁴ DRÜEN, K-D. Op. cit. p. 3-4.

¹⁴⁵ PREBBLE, John. *Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community*, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 18-19. Disponível em: <<https://www.wgtn.ac.nz/cagtr/working-papers/wp-56.pdf>>, acesso em 03.06.2023.

esses fundamentos, a Corte proferiu decisão em favor dos donos de balão e garantiu a reparação de seu dano.

4.2.1. Breve recapitação

No âmbito do Direito Tributário, até o século XIX, a Corte de Cassação Francesa (“*Conseil d’Etat*”) posicionou-se no sentido de privilegiar o princípio da liberdade contratual dos contribuintes e, por conseguinte, a organização de suas transações e atividades econômicas sob o arranjo menos oneroso, como destaca PREBBLE, com fundamento em decisões proferidas pela Corte neste período¹⁴⁶. Este entendimento, contudo, foi desafiado em 1867, por decisão da própria Corte, no âmbito do caso *Dalloz Sirley*, em que se reconheceu o direito das autoridades fiscais francesas de desconsiderar transações com base na verdadeira substância (“*true substantive nature*”) dos acordos contratuais celebrados, em casos de fraude¹⁴⁷.

Não obstante manifestações preliminares da jurisprudência francesa a respeito da possibilidade de desconsideração de estruturas consideradas abusivas, a legislação fiscal do país abordou de forma concreta a matéria, por meio da Lei de 13 de janeiro de 1941^{148 149 150}. O diploma em comento originou o artigo L 64 do LPF (“L64”), dedicado ao abuso de direito¹⁵¹, o qual concedia à administração tributária autorização para (i) desconsiderar atos jurídicos voltados à dissimulação de renda ou lucro; e (ii) atribuir às transações tratamento fiscal conforme sua natureza genuína (“*genuine character*”)¹⁵². Como destaca BARRETO, o conteúdo deste artigo tinha como premissa central a inoponibilidade à Administração Tributária de atos que dissimulassem o escopo de determinado contrato, a partir da inclusão de cláusulas que proporcionassem a redução da carga tributária ou que disfarçassem a realização de benefícios ou rendas¹⁵³.

A aplicação prática do abuso de direito foi igualmente disciplinada pelo L64 de 1941, que estabeleceu procedimento cujas características notáveis eram: (i) a submissão do caso, por parte da autoridade fiscal, à análise de um Comitê Consultivo pré-contencioso; (ii) o ônus da

¹⁴⁶ Ibidem. p. 20.

¹⁴⁷ Ibidem. p. 20.

¹⁴⁸ MALHERBE, J.; FLÁVIO NETO, L. O Abuso de Direito: Uma Análise no Direito Comparado. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 22, p. 36, 2008. Disponível em:

<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1585>>. Acesso em: 03.06.2023.

¹⁴⁹ PREBBLE, John. Op. cit. p. 20.

¹⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 118.

¹⁵¹ MALHERBE, J.; FLÁVIO NETO, L. Op. cit. p. 36

¹⁵² PREBBLE, John. Op. cit. p. 20-21.

¹⁵³ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 118-119.

prova atribuído ao contribuinte; e (iii) o aumento de 100% (cem por cento) da contingência tributária, caso o Comitê atestasse a existência de intenção fraudulenta do contribuinte¹⁵⁴. Referido procedimento ainda sofreu alterações em 1963, a partir da promulgação da Lei nº 63-1316, de 27 de dezembro daquele ano, que modificou os limites de atuação do Comitê Consultivo, embora tenha mantido a essência da dinâmica estabelecida pelo diploma legal de 1941¹⁵⁵.

Em 1987, contudo, o procedimento estabelecido originalmente pelo L64 sofreu alterações substanciais, veiculadas pela Lei nº 87-502, de 8 de julho daquele ano, que introduziu ao LPF os artigos L64 e L64 B (“Lei Aicardi”¹⁵⁶). Como destaca PREBBLE¹⁵⁷, o texto teve como principais inovações (i) a permissão aos contribuintes para submeter seus casos ao Comitê Consultivo antes da realização das operações, atribuição antes reservada à administração tributária; (ii) a proibição de reavaliação do caso, caso a administração tributária falhasse em seguir o procedimento do L64, disposição não antes prevista; e (iii) a atribuição do ônus da prova no âmbito do contencioso à parte que houvesse recebido avaliação do Comitê ou à administração tributária, caso esta não consultasse o Comitê, o que antes atribuído somente ao contribuinte.

Ao passar das décadas, apesar de a legislação francesa prever disciplina específica da doutrina do Abuso de Direito no âmbito do Direito Tributário, sobreveio entendimento da administração fiscal de que aplicar-se-ia também à matéria fiscal o Princípio Geral do Abuso de Direito, originalmente admitido no Direito Civil francês, como supracitado¹⁵⁸. Objetivava-se, desta forma, ampliar o que seria considerado por planejamento tributário abusivo, tendo em vista a limitação do escopo de aplicação do L64. Provocada a se manifestar sobre este entendimento no contexto do caso *Sté Janfin*, em 2006, a Suprema Corte Administrativa Francesa decidiu de modo favorável à Administração Fiscal, no sentido de ser possível a requalificação de atos jurídicos e operações com base no Princípio Geral do Abuso de Direito, mesmo nas hipóteses em que tal requalificação não enseje a aplicação do L64 do LPF, conforme explicam PREBBLE¹⁵⁹ e MALHERBE¹⁶⁰.

¹⁵⁴ PREBBLE, John. Op. cit. p. 21.

¹⁵⁵ PREBBLE, John. Op. cit. p. 21.

¹⁵⁶ MALHERBE, J.; FLÁVIO NETO, L. Op. cit. p. 41.

¹⁵⁷ PREBBLE, John. Op. cit. p. 21.

¹⁵⁸ PREBBLE, John. Op. cit. p. 23.

¹⁵⁹ PREBBLE, John. Op. cit. p. 23-24

¹⁶⁰ MALHERBE, J.; FLÁVIO NETO, L. Op. cit. p. 38-39.

4.2.2. Aplicação atual

A disciplina da elisão tributária na França adotou a configuração atual a partir de reforma ao LPF ocorrida por ocasião da Lei nº 2008-1443, de 30 de dezembro de 2008, que atribuiu a seguinte redação ao L64 e L64 B¹⁶¹:

“Article L64. In order to re-establish their true nature, the administration may put aside, as not being opposable to it, all the operations that constitute an abuse of law, either because these operations are fictitious, or because, aiming at benefiting from a literal application of the texts or decisions against the goals pursued by their authors, they are solely intended to avoid or reduce the tax liability that would normally have been borne [the “abus de droit”rule].”¹⁶²

A partir deste dispositivo, cumpre analisar a atual Norma Geral Antielisiva francesa, com base nos critérios selecionados para este Trabalho, sendo eles: (i) escopo; (ii) conteúdo; e (iii) sua forma de introdução no ordenamento jurídico.

A princípio, cumpre destacar que o escopo de aplicação da Norma ora analisada, como o da GAAR alemã, é amplo, sendo aplicável a todos os tributos franceses – diretos, indiretos, taxas de registro, impostos especiais, dentre outros – como explica DUBUT¹⁶³. De acordo com o autor, o Comitê Consultivo constituído para estes fins publica relatórios anuais em que é possível monitorar as recomendações proferidas e os tipos tributários vinculados. Em 2013, ano em que foi realizado o estudo em questão, curioso notar que a ampla maioria dos casos se referiu a tributo sobre a renda de indivíduos.

A respeito do conteúdo veiculado pela norma, a leitura do dispositivo denota duas definições de Abuso de Direito (“*abus de droit*”) que ensejariam a desconsideração dos atos ou

¹⁶¹ Conforme original: “L64. Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écartier, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

En cas de désaccord sur les rectifications notifiées sur le fondement du présent article, le litige est soumis, à la demande du contribuable, à l'avis du comité de l'abus de droit fiscal. L'administration peut également soumettre le litige à l'avis du comité.

Si l'administration ne s'est pas conformée à l'avis du comité, elle doit apporter la preuve du bien-fondé de la rectification.

Les avis rendus font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.”

“L64 B. La procédure définie à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande.”

¹⁶² Tradução de Thomas Dubut em DUBUT, T. Chapter 13: France. In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016. p. 1.

¹⁶³ Ibidem. p. 2.

negócios praticados: (i) atos de caráter fictício ou artificial; ou (ii) atos com objetivo exclusivo de reduzir a carga tributária, com base na interpretação literal de normas, em desconformidade com os objetivos de seus autores¹⁶⁴ ¹⁶⁵. Todavia, como explica PREBBLE¹⁶⁶, não seria excluída, por esta Norma, a possibilidade de os contribuintes optarem pelo enquadramento jurídico mais favorável para a realização de suas transações – na realidade, de acordo com o autor, o L64 se aproxima do princípio da Substância sobre a Forma, de modo a equilibrar a liberdade negocial dos contribuintes e a definição de Abuso de Direito.

Esse equilíbrio tênue apontado por PREBBLE, por sua vez, não deixa de ser alvo de críticas, como de TORRES¹⁶⁷, que destaca a imprecisão com que o conceito de Abuso de Direito é tratado pela norma prevista no L64. Segundo este autor, o ordenamento jurídico francês trata de forma semelhante diferentes conceitos – como Abuso de Direito, Simulação e Fraude à Lei – uma vez que identifica como Abuso de Direito: (i) a simulação, ao se referir a operações fictícias (“operations are fictitious”); e (ii) a fraude de intenção, ao se referir a desvios normativos voltados à obtenção de vantagens fiscais (“solely intended to avoid or reduce the tax liability”).

Importante pontuar, a este respeito, que a jurisprudência francesa passou a incorporar à doutrina do Abuso de Direito a doutrina da Simulação – entendida por PREBBLE como transações artificiais ou simuladas¹⁶⁸ – não apenas em matéria de Direito Tributário, mas também em demais âmbito jurídicos. Sobre a interpretação do artigo L64 pelos tribunais, BARRETO destaca, ainda, que as decisões têm acatado a desconsiderações de atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, sob a alegação de Abuso de Direito, nos casos em que as estruturas possuam como único propósito a redução ou supressão do ônus tributário¹⁶⁹.

A indefinição dos critérios previstos no artigo L64, como demonstrada supra, é apontada por DUBUT como a principal fraqueza desta Norma Geral Antielisiva¹⁷⁰. Nesse sentido, em especial com relação à segunda conceituação de Abuso de Formas prevista pelo dispositivo, o autor identifica dois elementos subjetivos que dificultam sua aplicação prática – (i) a intenção

¹⁶⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 118-119.

¹⁶⁵ NETO, Luis Flavio. Op. cit. p. 111.

¹⁶⁶ PREBBLE, John. Op. cit. p. 21-22.

¹⁶⁷ TORRES, Héleno Taveira. Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/2001). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, vol. 5, p. 124.

¹⁶⁸ PREBBLE, John. Op. cit. p. 21-23.

¹⁶⁹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 120.

¹⁷⁰ DUBUT, T. Chapter 13: France. In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016. p. 2-3.

do contribuinte (“*solely intended to avoid or reduce the tax liability*”); e (ii) a intenção dos autores da norma legal (“*against the goals pursued by their authors*”).

O autor explica que, atualmente, o elemento de intenção do contribuinte é avaliado, por parte dos tribunais, com base em seus objetivos almejados, e não a partir da análise de todos os efeitos da operação. O elemento de intenção dos autores da norma, a seu turno, é avaliado com base em registros de debates parlamentares e outros documentos do gênero¹⁷¹. Estes são bons exemplos da necessidade de complementação jurisprudencial dos conceitos subjetivos previstos no L64, que, apesar de representar uma Norma Geral Antielisiva estatutária, demanda e dá abertura para relevante construção interpretativa dos tribunais.

Sob o ponto de vista procedural, a aplicação do artigo L64 por parte das autoridades administrativas permite a contestação por parte do contribuinte da requalificação realizada, o que se faz perante o Comitê Consultivo¹⁷², já qualificado supra. Nesse contexto, parecer do Comitê atribui à parte que receber decisão desfavorável o ônus de provar o contrário, assegurado o direito ao contraditório a ambos os lados^{173 174}. Além disso, o contribuinte pode evitar eventuais aplicações da regra de Abuso de Direito ao consultar a administração tributária antes da realização da operação, a fim de validar sua natureza¹⁷⁵.

Por fim, notam-se, como consequências legais da aplicação do L64, além da desconsideração dos atos e negócios jurídicos considerados abusivos (o que se faz apenas para fins tributários), a aplicação de multa de 80 ou 40%, a depender se o contribuinte teve a iniciativa ou foi o beneficiário do Abuso de Direito em questão¹⁷⁶.

¹⁷¹ Ibidem

¹⁷² BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 118-119.

¹⁷³ Ibidem

¹⁷⁴ NETO, Luis Flavio. Op. cit. p. 112.

¹⁷⁵ DUBUT, T. Op. cit. p. 3-4.

¹⁷⁶ Ibidem.

5. ANTIELISÃO E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

O debate acerca da elisão fiscal no Brasil deve ser analisado sob a perspectiva da evolução legislativa sobre o tema, mas também com base na efetiva aplicação das normas em questão por parte da jurisprudência, sobretudo a administrativa, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”). Dessa forma, a fim de sistematizar o estudo ora proposto, optou-se por dividir o presente capítulo em três partes: *(i)* apresentação do desenvolvimento da legislação tributária sobre a elisão fiscal; *(ii)* apresentação do desenvolvimento da jurisprudência do CARF sobre a elisão fiscal; e *(iii)* análise comparativa dos elementos antielisivos identificados no ordenamento jurídico nacional frente às Normas Gerais Antielisivas analisadas nos capítulos precedentes.

5.1. Abordagem legislativa – o Parágrafo Único do artigo 116 do CTN

Não obstante tentativas prévias frustradas quando da promulgação do Código Tributário Nacional¹⁷⁷, o debate acerca do combate à elisão fiscal no Brasil teve como primeiro marco legislativo efetivo a inclusão, em 2001, de Parágrafo Único ao art. 116 do CTN, por meio da Lcp nº 104, de 10 de janeiro de 2001 (“Lcp 104/2001”), nos termos a seguir:

“Art. 116. (...)

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

A Exposição de Motivos do então Projeto de Lcp nº 77, de 1999, posteriormente convertido na Lcp 104/2001, indicou a intenção do legislador complementar de incluir no ordenamento jurídico nacional norma que permitisse à autoridade tributária desconsiderar operações realizadas pelo contribuinte com “*finalidade de elisão*”, de modo que o dispositivo em comento representaria instrumento de combate a planejamentos tributários praticados “*com abuso de forma ou de direito*”¹⁷⁸. No mesmo sentido, por ocasião da tramitação do referido Projeto de Lei no Congresso Nacional, SCHOUERI & BARBOSA relatam declarações feitas no

¹⁷⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 163-164.

¹⁷⁸ BRASIL. Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999. Item 5.

âmbito dos debates no sentido de a proposição se tratar de Norma Geral Antielisiva e de atribuir à Receita Federal do Brasil (“RFB”) poderes extensos de interpretação e decisão¹⁷⁹.

É evidente, contudo, a discrepância entre as intenções declaradas ao longo do processo legislativo – tanto pelo relator do Projeto, quanto por demais congressistas –, e a redação final da norma positivada no Parágrafo Único acima. Dentre elas, a diferença mais clara diz respeito ao emprego do termo “*finalidade de dissimulação*”, voltada à qualificação dos atos a serem desconsiderados, e a falta de menção expressa à “*finalidade de elisão*” ou demais signos que remetem diretamente a esta prática.

Como consequência desta alteração ao texto promulgado após o processo legislativo, a doutrina subdividiu-se em duas correntes de interpretação do dispositivo ora analisado, como descrito por SCHOUERI¹⁸⁰ e BARRETO¹⁸¹. A primeira corrente, em linha com a Exposição de Motivos da Lcp 104/2001, caracteriza o Parágrafo Único como uma Norma Geral Antielisiva, por compreender que a dissimulação citada se refere à hipótese de incidência tributária (fato gerador em *abstrato*), e não ao fato gerador *concreto*, passível de simulação, como é exemplo o posicionamento de TORRES¹⁸². Nesse sentido, o ato ou negócio praticado não é, em si, dissimulado, mas provoca a dissimulação do fato gerador em *abstrato*, o que caracteriza a elisão.

Esta corrente defende, ainda, uma opção alegadamente realizada pelo legislador no sentido de, dentre os modelos estrangeiros de Norma Geral Antielisiva, adotar a solução equiparável à francesa de Abuso de Direito, ou à alemã de Abuso de Formas, em que a dissimulação ocorre com relação ao tipo descrito na regra de incidência ou à norma de cobertura, como explica TORRES¹⁸³.

¹⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Chapter 6: Brazil In: GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (M. Lang et al. eds., IBFD 2016), Books IBFD. Acesso em: 20.09.2022. p. 2-3.

¹⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 400.

¹⁸¹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. pp. 173-174.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2^a ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2013. pp. 50-51.

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. 2^a ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2013. pp. 47-51.

A segunda corrente, por outro lado, entende o Parágrafo Único do art. 116 como uma norma “*antissimulação*”, a exemplo do posicionamento de SCHOUERI¹⁸⁴ e XAVIER¹⁸⁵. Segundo este racional, o dispositivo se limita a autorizar a desconsideração de negócios simulados (fato gerador *concreto*, nos termos de TORRES¹⁸⁶), ou seja, de modo a tributar o fato típico e atingir o negócio dissimulado. Isso porque entende-se a inclusão do termo “*dissimular*” no texto normativo como clara referência ao instituto da *simulação*, na acepção do Direito Civil. Nessa perspectiva, a única inovação da norma seria a inclusão de exigência de regulamentação, por lei ordinária, dos procedimentos a serem adotados nestas hipóteses¹⁸⁷.

Reforçam a fundamentação desta segunda corrente a constatação de que um dos requisitos para a classificação de determinada conduta como elisiva (vide item 2.1, supra) é a efetividade e eficácia dos meios utilizados, os quais não podem ser *dissimulados*, como relembra OLIVEIRA¹⁸⁸. Além disso, é evidente que a simulação da realidade fática de determinado negócio torna-o nulo, de modo que qualquer economia fiscal dele resultante será ilícita – o que, por si só, é incompatível com a natureza da elisão enquanto economia fiscal lícita¹⁸⁹. Estas constatações reforçam, portanto, o caráter de norma antievasão do Parágrafo Único do art. 116.

As controvérsias ora expostas foram objeto de aprofundados debates não só por parte da doutrina especializada, mas também no âmbito da jurisprudência administrativa e judicial, além de ser objeto de tentativas de regulamentação por parte da administração tributária, como se verá a seguir.

5.1.1. MP n.º 66 de 2002

A fim de sanar os procedimentos a serem adotados para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos conforme previsão do Parágrafo Único do art. 116, foi proposta a Medida

¹⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 400.

¹⁸⁵ XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001. p. 156-157.

¹⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit. pp. 50-51.

¹⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 400.

¹⁸⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). Curso de direito tributário. 13^a ed. São Paulo. Saraiva, 2011. p. 98.

¹⁸⁹ Ibidem.

Provisória nº 66 de 2002 (“MP 66/02”) pelo Poder Executivo Federal para apreciação pelo Congresso Nacional. Os artigos 13 a 19 da propositura, contudo, ao contrário de especificar e tornar concreta a aplicação do dispositivo, na tentativa de regulação, ampliaram o escopo da redação original¹⁹⁰ ¹⁹¹, o que foi prontamente rejeitado pelo Poder Legislativo.

Amostra específica da ampliação patrocinada pela administração tributária estava incluída ao artigo 14 da MP 66/02, o qual previa que a desconsideração de atos ou negócios jurídicos pudesse considerar (*i*) a falta de propósito negocial, entendida por este diploma como a opção pela forma mais complexa ou onerosa entre as formas disponíveis para a prática de determinado ato¹⁹²; ou (*ii*) o abuso de forma, entendido por este diploma como a prática de ato ou negócio jurídico indireto com resultado econômico igual ao do ato ou negócio jurídico dissimulado¹⁹³. Como destaca BARRETO¹⁹⁴, estes conceitos e doutrinas não são abrigados pelo signo “*dissimilar*” efetivamente presente na redação do dispositivo, de modo que sua inclusão explicitava esforço de desbordar o conteúdo semântico da norma para alcançar situações não previstas pelo legislador.

Dessa forma, é evidente que a rejeição da MP 66/02 pelo Congresso Nacional representou, no mínimo, manifestação democrática do Poder Legislativo, naquele contexto, contrária à interpretação do Parágrafo Único do art. 116 com base em doutrinas do propósito negocial e abuso de formas.

5.1.2 MP nº 685 de 2015

Dada a rejeição da MP 66/02, em 2015, uma nova Medida Provisória foi proposta pelo Poder Executivo a fim de, dentre outros, proporcionar o controle por parte da administração tributária de atos ou negócios jurídicos que gerassem supressão, redução ou diferimento de tributos, nos termos do artigo 7º da Medida Provisória nº 685 de 2015 (“MP 685/15”). Embora tal propositura não se referisse expressa e diretamente à regulação do Parágrafo Único do art. 116, BARRETO¹⁹⁵ explica que, com a criação da referida obrigação acessória, pretendeu-se inserir no ordenamento jurídico brasileiro conceitos voltados ao combate da elisão fiscal, não abarcados pelo diploma da Lcp 104/2001.

¹⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Op. cit. p. 3-4.

¹⁹¹ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 166-167.

¹⁹² Art. 14, §2º, MP 66/02.

¹⁹³ Art. 14, §3º, MP 66/02.

¹⁹⁴ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 167.

¹⁹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 167.

Nesse sentido, a declaração a ser introduzida pela MP 658/15 era devida pelo contribuinte com relação a atos ou negócios jurídicos dos quais resultasse “*supressão, redução ou diferimento*” tributário, nas hipóteses em que (*i*) a operação praticada não possuísse razões extratributárias relevantes; (*ii*) a forma adotada não fosse usual, utilizasse de negócio jurídico indireto ou contivesse cláusula de descaracterizasse os efeitos de um contrato típico; ou (*iii*) tratasse de operações previstas em ato da RFB. Caso a operação declarada não fosse reconhecida pela RFB, o contribuinte seria intimado a recolher os tributos devidos acrescidos de juros de mora, conforme a nova qualificação atribuída pela administração tributária¹⁹⁶.

É claro, portanto, que uma vez mais pretendeu-se incluir critérios de validação dos planejamentos tributários que não estavam contidos na norma prevista pela Lcp 104/2001 – tais quais “*razões extratributárias relevantes*” e “*forma não usual*”¹⁹⁷ – como ocorrido com a MP 66/02. Como não poderia deixar de ser, o resultado nesta ocasião também não foi diferente, de modo que a MP 658/15 foi rejeitada pelo Congresso Nacional, que novamente refutou a inclusão de doutrinas alienígenas de antielisão ao ordenamento jurídico brasileiro.

5.1.3 ADI 2.446/DF

A controvérsia quanto à natureza da norma veiculada pelo Parágrafo Único do art. 116 do CTN e sua adequação ao ordenamento jurídico pátrio foi objeto da ADI 2.446 ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio perante o Supremo Tribunal Federal, tão logo a Lcp 104/2001 foi promulgada pelo Congresso Nacional. Ressalvada a morosidade de julgamento, em abril de 2022 foi proferido acórdão por maioria do plenário do STF em que, embora se ateste a constitucionalidade do dispositivo, considerações relevantes quanto à natureza da norma foram estabelecidas, o que se passa a analisar.

A primeira constatação relevante, unânime entre os ministros julgadores (inclusive aqueles vencidos), é no sentido de que o Parágrafo Único do art. 116 não representa uma norma de combate à elisão fiscal, apesar de a Exposição de Motivos da Lcp 104/2001 alegadamente indicar esta intenção, como vota a MIN. CÁRMEN LÚCIA¹⁹⁸. Pelo contrário, concordam os ministros se tratar de norma de combate à evasão fiscal, configurada pela prática de condutas ilícitas – nesse sentido: “*cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal*” (Min. Cármén Lúcia); “*Inibe-se condutas ilícitas caracterizadas como sonegação fiscal*”

¹⁹⁶ Art. 9º, MP 685/15.

¹⁹⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit. p. 167.

¹⁹⁸ STF, ADI 2446, Relatora: Cármén Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 11.04.2022, publicado em 27.04.2022.

(Min. Ricardo Lewandowski); e “*não busca impedir, ainda que por vias transversas, o planejamento tributário lícito, mas sim inibir condutas ilícitas*” (Min. Dias Toffoli). A consequência imediata desta constatação diz respeito à possibilidade da prática da economia tributária lícita, entendida neste contexto como elisão fiscal, que não é objeto de análise do Parágrafo Único do art. 116.

Adicionalmente, atestou-se, também por unanimidade, que a aplicação prática do Parágrafo Único do art. 116 depende da edição de lei ordinária que o regule, em observância ao seguinte trecho da norma: “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*”. Como detalhado acima, o Congresso Nacional não promulgou legislação neste sentido até a Data de Corte deste Trabalho, o que implica a impossibilidade de invocação do dispositivo para a desconsideração de atos ou negócios jurídicos por parte da autoridade administrativa. Pelo contrário, o Poder Legislativo já demonstrou, em duas oportunidades, a rejeição democrática a determinadas vertentes de interpretação da norma incorporada pela Lcp/2001.

Por fim, importa mencionar que, dada as premissas de (*i*) natureza de norma antievasiva, e (*ii*) necessidade de regulação por lei ordinária para sua aplicação prática, o STF decidiu por maioria pela constitucionalidade da norma contida no Parágrafo Único do art. 116.

5.1.4 Análise Sistemática – Parágrafo Único do artigo 116 do CTN

O contexto apresentado acima é essencial para fundamentar a análise da norma prevista no Parágrafo Único do art. 116 do CTN com base nos critérios adotados pela presente Tese de Láurea, sendo eles: (*i*) escopo; (*ii*) conteúdo; e (*iii*) sua forma de introdução no ordenamento jurídico.

Inicialmente, destaca-se que o escopo de aplicação da norma do Parágrafo Único do art. 116 deve ser compreendido à luz do entendimento do STF no âmbito da ADI 2.446, que atribuiu ao referido dispositivo natureza de norma antievasiva, sendo a evasão fiscal reconhecida pela Corte, para estes fins, como a adoção de condutas ilícitas por parte do contribuinte, como visto (item 5.1.3, supra). Nesse sentido, é adotado como evidente limite de escopo o planejamento fiscal realizado por meio de condutas lícitas, referentes à elisão fiscal. De pronto, portanto, é possível concluir pela impossibilidade de se considerar a norma veiculada pela Lcp 104/2001 uma Norma Geral Antielisiva, conforme definição empregada no âmbito deste Trabalho.

De todo modo, ainda que não fosse possível chegar a esta conclusão pela ADI 2.446, o conteúdo da norma sob análise permite reconstruir o racional supramencionado. Isso porque, em primeiro lugar, a expressão “*finalidade de dissimular*” utilizada para qualificar os atos ou negócios jurídicos a serem desconsiderados pela autoridade administrativa se refere ao instituto da simulação, que, como visto no item 5.1 supra, é incompatível com a elisão fiscal. Além disso, o trecho “*dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”, dada a amplitude de situações e elementos abarcados, denota que a *dissimulação* poderia ser praticada antes ou após a ocorrência do fato gerador, como explica OLIVEIRA¹⁹⁹. Nesse sentido, comprehende-se que a intenção do contribuinte ao dissimular, segundo a norma, não é a de evitar a ocorrência do fato gerador (elisão fiscal), mas esconder a sua existência ou de seus elementos (evasão fiscal).

Destaca-se, ainda, quanto ao conteúdo do Parágrafo Único do art. 116, que a *dissimulação* prevista não se confunde com demais doutrinas como Substância sobre a Forma, Propósito Negocial ou Abuso de Forma. Esta afirmação, a despeito de possíveis argumentações em sentido contrário, foi confirmada em mais de uma oportunidade pelo legislador (vide itens 5.1.2 e 5.1.3, supra), a quem incumbe estabelecer os procedimentos e critérios a serem adotados em caso de aplicação da norma.

A esse respeito, vale destacar que a menção do dispositivo a “*observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*” não apenas impossibilita a aplicação prática desta norma até a sua regulação por lei ordinária, como atestado pelo STF, mas também denota a inexistência de competência pessoal e discricionária de autoridades administrativas para aplicar o dispositivo, como conclui OLIVEIRA²⁰⁰. Isso porque trata-se de requisito obrigatório da desconsideração prevista pelo Parágrafo Único do art. 116 que a autoridade administrativa se submeta (*i*) aos procedimentos; e (*ii*) às regras substantivas e/ou critérios de aplicação da norma, ambos fixados em lei.

Por fim, cumpre constatar que, por óbvio, a inclusão do Parágrafo Único do art. 116 do CTN representa uma norma estatutária, muito embora sua aplicação prática encontre-se defasada pela ausência de regulação por parte da lei ordinária. Nesse sentido, ante o silêncio da lei, a jurisprudência, em especial a administrativa, ocupou papel relevante no âmbito da

¹⁹⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit. p. 109-110.

²⁰⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit. p. 96.

validação ou desconsideração de planejamentos tributários, o que não é isento de críticas, como se verá a seguir.

5.2 Abordagem da Jurisprudência do CARF

A análise da jurisprudência do CARF sobre planejamento tributário é espinhosa e demanda a adoção de rígida metodologia científica para que a interpretação de precedentes não indique resultados enviesados ou limitados a determinado período temporal. Nessa perspectiva, considerando a limitação de escopo deste Trabalho, optou-se por privilegiar *(i)* como metodologia, a revisão de bibliografia baseada em pesquisas jurisprudenciais robustas e confiáveis, em detrimento da implementação de metodologia de pesquisa jurisprudencial em si; e *(ii)* como recorte temporal, bibliografias recentes (com relação à Data de Corte deste Trabalho) que apresentassem panorama da evolução jurisprudencial, em detrimento de estudos sobre períodos específicos.

Nesse sentido, como se verá a seguir, a jurisprudência do CARF acerca do planejamento tributário pode ser estudada sob três momentos distintos, de abordagens: *(i)* formalista, até meados dos anos 2000; *(ii)* fundamentada em aspectos extralegais, anteriormente à Lcp 104/2001; e *(iii)* inspirada em doutrinas da Substância sobre a Forma, após a Lcp 104/2001 e as MPs 66/02 e 685/15.

Em um primeiro momento, a jurisprudência administrativa federal acerca do planejamento tributário foi marcada pela abordagem formalista, fundamentada pelo princípio da legalidade e da liberdade negocial do contribuinte, o que prevaleceu até os anos 2000, como explica SCHOUERI & BARBOSA²⁰¹. Segundo este entendimento, eram consideradas válidas quaisquer transações formalmente legítimas, independentemente das intenções do contribuinte, tidas como irrelevantes para fins fiscais – ou seja, a não concretização da hipótese tributária impedia a tributação da operação sob análise. Desse modo, o papel da autoridade administrativa seria tão somente o de identificar a subsunção do fato à norma²⁰².

A abordagem Formalista, todavia, acabou por gerar tendência entre os contribuintes de realização de planejamentos tributários progressivamente mais arrojados e limítrofes, o que,

²⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Op.cit. p. 1-2.

²⁰² SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 398.

por sua vez, resultou em forte reação em sentido contrário por parte dos julgadores²⁰³, como em um pêndulo. Esta mudança de padrão marcou novo momento da jurisprudência no qual, mesmo sem qualquer alteração legislativa que as fundamentassem, decisões administrativas passaram a desconsiderar planejamentos tributários com base em princípios abstratos, nos termos de SCHOUERI²⁰⁴, ou requisitos subjetivos, nos termos de ZILVETI ET. AL²⁰⁵ – a exemplo da “*falta de propósito negocial*”, “*dever fundamental*”, dentre outros.

Em linha com este novo momento jurisprudencial, o Governo Federal nacional encabeçou alteração ao CTN²⁰⁶, por meio do Projeto de Lcp nº 77/99, com o objetivo de incluir a possibilidade de desconsideração, por autoridades administrativas, de operações praticadas “*com abuso de forma ou de direito*”²⁰⁷ – o que, como analisado supra, foi prontamente rejeitado pelo Congresso Nacional nos termos da Lcp 104/2001. Irresignado, posteriormente, o Governo Federal ainda pretendeu a inclusão na legislação tributária de critérios como “*falta de propósito negocial*” e “*abuso de forma*” (MP 66/02), além de “*razões extratributárias relevantes*” e “*forma usual*” (MP 685/15), todos igualmente rechaçados pelo Poder Legislativo.

Ao contrário do esperado após tais negativas, os precedentes do CARF voltaram-se então à abordagem com base na Substância sobre a Forma (“*substance over form*”), da perspectiva de SCHOUERI & BARBOSA²⁰⁸, ou Abordagem Econômica (“*economic approach*”), da perspectiva de ZILVETI ET. AL²⁰⁹. A partir deste terceiro momento, a corte administrativa passou a levar em consideração outros elementos, que não aspectos meramente formais, para fins de validar determinado planejamento tributário, suscitando para tanto doutrinas não positivadas e importadas de ordenamentos jurídicos alienígenas, como a do Propósito Negocial e do Abuso de Direito^{210 211}. Nesse sentido, a fim de legitimar esta abordagem apesar da

²⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 399.

²⁰⁴ Ibidem.

²⁰⁵ ZILVETI, F. A.; PEREIRA, L. E. M. de Q.; OLIVEIRA, J. L. N.; NOCETTI, D. A. Tax Planning in Brazilian Administrative Courts. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, [S. l.], n. 3, p. 161–170, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1834>. Acesso em: 06.06.2023.

²⁰⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros. In: D. F. Almeida; F. L. Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 399.

²⁰⁷ BRASIL. Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999. Item 5.

²⁰⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Op.cit. p. 5.

²⁰⁹ ZILVETI, F. A.; PEREIRA, L. E. M. de Q.; OLIVEIRA, J. L. N.; NOCETTI, D. A. Op. cit. Pp. 163-164.

²¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Op.cit. p. 5.

²¹¹ SOARES, R. L. Tentativas de Regulamentação da Norma Antielisiva Brasileira e a Influência na Produção Jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 39, p. 411, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/436>. Acesso em: 06.06.2023.

evidente inexistência de base legal, conceitos do Direito Privado como Simulação (“*sham doctrine*”) e Fraude (“*fraud*”) foram desvirtuados e utilizados como fundamento das decisões proferidas²¹².

Importante notar que, como pontuado por ZILVETI ET. AL²¹³, os julgados do CARF com base nesta terceira abordagem criaram requisitos subjetivos de legitimidade dos planejamentos tributários analisados, a fim de fundamentar suas conclusões a princípio sem amparo legal. Dentre estes, destacam-se: (i) propósito negocial, segundo o qual qualquer transação jurídica deve buscar uma finalidade econômica; e (ii) substância econômica, segundo o qual a estrutura adotada deve refletir e se adequar à sua substância comercial (“*corporate substance*”). Ainda assim, a doutrina indica a preocupante falta de consistência na aplicação dos diversos critérios levantados pelo CARF^{214 215}, o que acaba por gerar, inclusive decisões com resultados práticos semelhantes, apesar de fundamentações completamente controvérsias, de acordo com ROSENBLATT & MOREIRA²¹⁶.

Por fim, não seria possível deixar de destacar que o CARF já avança em seu entendimento e reconheceu, em caso pontual (Caso Lupatech²¹⁷), a possibilidade de desconsideração de planejamento tributário com base tão somente em alegada ausência de propósito negocial, sem qualquer esforço de vinculação desta à simulação – a qual, inclusive, se reconheceu a ausência no caso concreto. Como reportam SCHOUERI & BARBOSA²¹⁸, nesta ocasião, a estrutura apresentada pelo contribuinte foi considerada pelos julgadores como artificial, embora nenhuma base legal tenha fundamentado esta argumentação.

5.3 Análise comparativa

A análise comparativa da norma contida no Parágrafo Único do art. 116 do CTN será realizada à luz dos aspectos delimitados no âmbito das demais jurisdições apresentadas neste Trabalho – (i) escopo; (ii) conteúdo; e (iii) forma de introdução no ordenamento jurídico nacional.

²¹² SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Op.cit. p. 5-6.

²¹³ ZILVETI, F. A.; PEREIRA, L. E. M. de Q.; OLIVEIRA, J. L. N.; NOCETTI, D. A. Op. cit. Pp. 164-166.

²¹⁴ Ibidem.

²¹⁵ ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 43, p. 518, 2019. Disponível em:

<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1458>>. Acesso em: 25.05.2022.

²¹⁶ Ibidem.

²¹⁷ CARF, Acórdão nº 1402-001.404, julgado em 07.09.2013.

²¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, M. Calicchio. Op.cit. p. 6-7.

Com relação ao escopo de aplicação, como analisado supra, a Norma introduzida pela Lcp 104/2001, ao menos aquela positivada, possui caráter menos abrangente que as GAARs domésticas, no sentido de que tem por objeto condutas do contribuinte voltadas a *dissimular* a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária, o que limita sua aplicação às hipóteses de evasão fiscal. As demais normas domésticas, diferentemente da brasileira, possuem escopo amplo, voltado a condutas precedentes à ocorrência do fato gerador – o que permite sua classificação enquanto Norma Geral Antielisiva. A GAAR prevista pelo BEPS, a seu turno, apesar de possuir seu escopo limitado aos benefícios do respectivo Tratado, isto se dá em função de sua natureza particular – o que não se mostra relevante para fins deste Trabalho.

Em específico com relação à GAAR francesa, pode-se argumentar certa aproximação ao escopo e ao conteúdo da Norma brasileira, uma vez que o L64 prevê uma identificação dos conceitos de Abuso de Direito e Simulação – elas são diferentes, contudo, tendo em vista que a GAAR francesa prevê a possibilidade de se desconsiderar atos jurídicos realizados com Fraude à Lei, antes da ocorrência do fato gerador. Esta previsão não apenas não se encontra no Parágrafo Único do art. 116, como interpretações similares já foram rejeitadas pelo legislador em duas oportunidades.

Outra diferença relevante da Norma brasileira para as GAARs sob análise diz respeito à limitação de sua aplicação prática, dada a inexistência de regulamentação pelo legislador ordinário. Esta limitação não é notada nas GAARs da Alemanha ou da França e, menos ainda, na dos Estados Unidos que, pelo contrário, teve sua aplicação iniciada antes mesmo de sua positivação, em consideração à tradição de *common law* do país. Esta limitação aproxima-se apenas da limitação inerente à GAAR prevista em tratados que eventualmente sigam o padrão BEPS, considerando a necessidade de sua recepção na legislação doméstica.

Quanto ao seu conteúdo, é evidente que a Norma brasileira se inspirou na GAAR francesa, no que toca a proibição a condutas dissimuladas, o que, após construção da jurisprudência francesa, passou a ser incluído na interpretação do L64. O conteúdo das GAARs de Estados Unidos e Alemanha, por sua vez, serviu de inspiração para o Poder Executivo, que tentou incluir as noções de falta de Propósito Negocial (*economic substance*, dos EUA) e de Abuso de Formas (Alemanha) ao Parágrafo Único do art. 116 do CTN, por meio de Medidas Provisórias que foram rejeitadas no Congresso Nacional.

Não obstante, na prática, a jurisprudência administrativa brasileira se aproxima em especial ao conteúdo das doutrinas de antielisão dos Estados Unidos – como a doutrina do Propósito Negocial, a Substância sobre a Forma e as Transações em Etapas – todas são, em alguma medida, parte do racional implementado para a desconsideração de atos e negócios jurídicos do contribuinte, ainda que sob a alegação de serem estes negócios simulados.

Por fim, a diferença mais notável entre as normas brasileira, francesa, alemã e do BEPS em comparação com a estadunidense diz respeito à sua forma de introdução ao ordenamento jurídico – considerando que esta última se desenvolveu no seio do *common law*, enquanto as demais representam normas estatutárias. De todo modo, esta diferença é por vezes atenuada ao se notar o forte papel da jurisprudência enquanto definidora dos termos, em sua maioria, subjetivos implementados por normas desta natureza – o que não deixa de ser criticável. Esta natureza, contudo, em nenhuma medida deve, ou sequer pode desrespeitar os limites constitucionais impostos por cada ordenamento jurídico em que se insere.

6. CONCLUSÃO

Pretendeu a Tese ora em epígrafe analisar o instituto da Norma Geral Antielisiva, sob a perspectiva do direito comparado, e verificar *(i)* sua existência no ordenamento jurídico brasileiro; *(ii)* sua compatibilidade com o sistema tributário nacional; e *(iii)* eventuais contribuições de jurisdições alienígenas ao enfrentamento do problema da elisão fiscal no âmbito pátrio.

Ancorado neste escopo, o presente trabalho recorreu ao direito comparado, em especial às Normas Gerais Antielisivas da Ação 6 do Projeto BEPS e dos Estados Unidos, Alemanha e França, a fim de analisar sua origem, histórico de desenvolvimento, escopo de aplicação, conteúdo e eventuais críticas a ela direcionadas. Neste ínterim, foi possível analisar doutrinas de antielisão que, em alguma medida, influenciam a jurisprudência, os debates legislativos e a doutrina brasileira sobre o tema, como a Substância sobre a Forma, a Substância Econômica, a Transação em Etapas, o Abuso de Formas e o Abuso de Direito.

Com amparo nesta análise e com bases sólidas referentes às diferentes doutrinas, buscou-se estudar o combate à elisão no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, não apenas sob a perspectiva nacional, mas também a partir de visão global sobre o tema. Nessa perspectiva, notou-se *(i)* no Parágrafo Único do art. 116 do CTN e tentativas de sua regulação, influência de doutrinas de Propósito Negocial, Abuso de Formas e Substância sobre a Forma; e *(ii)* na jurisprudência do CARF, influência de doutrinas como Substância sobre a Forma, Substância Econômica, Propósito Negocial e Abuso de Formas.

Finalmente, foi realizado estudo comparativo, a fim de identificar eventuais influências, convergências e divergências entre as normas e doutrinas analisadas – exercício proveitoso para fins de compreensão do contexto em que o ordenamento pátrio se insere, bem como sob perspectiva global.

Esperando ter realizado a missão proposta, a partir desta Tese, pode-se consignar as seguintes conclusões, fundamentadas ao longo do trabalho:

- (i)* O Parágrafo Único do art. 116 do CTN não se identifica com o instituto da Norma Geral Antielisiva, uma vez que se volta à supressão de condutas de evasão fiscal;
- (ii)* O Parágrafo Único do art. 116 do CTN é compatível com o ordenamento jurídico nacional, considerando como premissa *(a)* sua natureza de norma antievasão, e *(b)* a necessidade de regulação por lei ordinária para sua aplicação prática;

- (*iii*) A norma positivada no Parágrafo Único do art. 116 do CTN possui notável influência da legislação francesa sobre elisão fiscal, embora as diferenças entre os ordenamentos e os próprios textos legais sejam determinantes para diferenciar a natureza de ambas; e
- (*iv*) A jurisprudência administrativa brasileira segue tendências de doutrinas antielisivas, sobretudo dos Estados Unidos da América, o que não é sustentado por bases legais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Maurice; BOMHOFF, Jacco (ed.). **Practice and theory in comparative law.** 1^a ed. New York. Cambridge, 2012.

AGLIARDI, Débora Dolfini. **A aplicação do abuso de direito como limite ao planejamento tributário.** Revista de Direito Tributário Atual, n. 46, p. 171-198, 2020. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-aplicacao-do-abuso-de-direito-como-limite-ao-planejamento-tributario/>> Acesso em: 31.05.2022.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 24^a ed. São Paulo. Saraiva, 2021.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Estruturação elusiva de atos e negócios jurídicos no Direito Tributário brasileiro: limites ao planejamento tributário.** Dissertação de Mestrado sob orientação do Prof. Gerd Willi Rothmann. 2014. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2014.

AVI-YONAH, Reuven S. **Double Tax Treaties: An Introduction.** 3 de dezembro de 2007. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1048441>> Acesso em: 15.05.2023.

AVI-YONAH, Reuven S. **The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective.** Brooklyn Journal of International Law, vol. 34, n. 3, pp. 783-95, 2009. Disponível em: <<https://repository.law.umich.edu/articles/38>> Acesso em: 22.05.2023.

AVI-YONAH, Reuven S.; HALABI, Oz. **U.S. Treaty Anti-Avoidance Rules: An Overview and Assessment.** Law & Economics Working Papers. 45. 2012. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/art45> Acesso em: 20.09.2022.

AVI-YONAH, Reuven S.; PICHHADZE, Amir. **GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting:** Lessons for the U.S. from Canada (September 28, 2015). Accounting, Economics and Law - A Convivium (Vol 6, 2016). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2666716>. Acesso em: 04.03.2023.

BARBOSA, M. Calicchio; SCHOUERI, L. E. **Chapter 6: Brazil.** In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos.** 1^a ed. São Paulo. Saraiva, 2016.

BECKERS, Dorien; BROE, Luc De. **The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive:** An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law (2017), 26, EC Tax Review, Issue 3, pp. 133-144, Disponível em: <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/26.3/ECTA2017015>>.

BIANCO, J. F.; SANTOS, R. T. **Brazilian Anti-Avoidance Legislation:** Recent Refinements and Major Deviations from International Practice. Bulletin for International Taxation, vol. 71, n. 6, 2017. p. 299–306.

BOWES, P. **Chapter 41: Controlled Foreign Company Legislation in the United Kingdom.** In: KOFLER, G. W. et al. (ed.). Controlled Foreign Company Legislation. Books IBFD, 2020.

BRASIL. Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar nº 77, de 1999.

BRAUNER, Yariv. **BEPS, an interim evaluation.** World Tax Journal, IBFD, fev., 2014, p. 10-39.

BRAUNER, Y.; DAVIS, C. A. **Chapter 42: Controlled Foreign Company Legislation in the United States.** In: KOFLER, G. W. et al. (ed.). Controlled Foreign Company Legislation. Books IBFD, 2020.

BRAUNER, Y.; MENUCHIN, S.N. **Chapter 38: United States.** In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016.

BRAUNER, Yariv. **What the BEPS.** Florida Tax Review, vol. 16, nº 2, 2014. p. 55-115.

CARRERO, J. M. C.; ALMENDRAL, V. R. **La Codificación de la “Doctrina de la Sustancia Económica” en EE.UU. como Nuevo Modelo de Norma General Anti-abuso: la Tendencia hacia el “Sustancialismo”.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 24, p. 91–123, 2010. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1634>. Acesso em: 02.12.2022.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Análise da aplicação da teoria do substance over form aos planejamentos tributários no Brasil.** Revista de Direito Tributário da APET, n. 22, p. 35-56, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal: o parágrafo único do art. 116, CTN, e o direito comparado.** Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COOPER, Graeme S. **Tax avoidance and the rule of law.** IBFD Publications, 1997.

COOPER, Graeme S. **Some Thoughts on the BEPS Proposals to Control Treaty Abuse.** In: SIM, S. et al. (ed.) Asian Voices: BEPS and Beyond. Books IBFD, 2017.

DANIEL NETO, C. A.; DE LAURENTIIS, T. **Normas Antielisivas e Segurança Jurídica: Análise da Jurisprudência do CARF sobre a Tributação na Segregação de Atividades Empresariais.** Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 42, p. 185–209, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/708>. Acesso em: 11.12.2022.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal.** São Paulo. Lael, 1971. p. 93.

DUBUT, T. Chapter 13: France. In: LANG, M. et al. (ed.). **GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World.** Books IBFD, 2016.

DRÜEN, K-D. Chapter 14: Germany. In: LANG, M. et al. (ed.). **GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World.** Books IBFD, 2016.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Supreme Court of the United States. *Gregory v. Helderling*, 293 U.S. 465 (1935).

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Congress of United States. Joint Committee on Taxation. Technical Explanation on the revenue provisions of the “Reconciliation Act of 2010,” as amended, in combination with the “Patient Protection and Affordable Care Act” (JCX-18-10), de 21 de março de 2010. Washington, 2010. Disponível em: <<https://www.jct.gov/publications/2010/jcx-18-10/>> Acesso em: 08.12.2022.

FREEDMAN, Judith. **Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance.** Asia-Pacific Tax Bulletin 167 (International Bureau of Fiscal Documentation), Oxford Legal Studies Research Paper No. 53/2014, 2014. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2488541>>. Acesso em: 08.11.2022.

FREEDMAN, J. **Chapter 37: United Kingdom.** In: LANG, M. et al. (ed.). GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World. Books IBFD, 2016.

FREEDMAN, J. **The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons.** 73 Bull. Intl. Taxn. 6/7 (2019), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

G20. G20 Leaders’ Declaration 2012. Disponível em: <https://www.g20.org/content/dam/gtwenty/gtwenty_new/about_g20/previous-summit-documents/2012/G20%20Leaders%20Declaration_2012.pdf> Acesso em: 26.05.2023.

GARCIA, C. **Chapter 16: Controlled Foreign Company Legislation in France.** In: KOFLER, G. W. et al. (ed.). Controlled Foreign Company Legislation. Books IBFD, 2020.

GERBRACHT, J. **Chapter 17: Controlled Foreign Company Legislation in Germany.** In: KOFLER, G. W. et al. (ed.). Controlled Foreign Company Legislation. Books IBFD, 2020.

GLENN, H. Patrick. **Aims of comparative law.** In: SMITS, Jan M (ed.). Elgar Encyclopedia of Comparative Law. 1 ed. Northampton. Elgar, 2006. pp. 57-65.

GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sergio André; FARIA, Aline Cardoso de (org.). **Planejamento Tributário sob a ótica do CARF.** 1^a. ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2019.
GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 2^a ed. São Paulo. Dialética, 2008. p. 13 (nota 1).

HAGE, Jaap. **Comparative law as a method and the method of comparative law.** In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). *The Method and Culture of Comparative Law: essays in honour of Mark van Hoecke.* 1 ed. Oxford. Hart, 2014. p. 37-52.

HUSA, Jaakko. **Research Designs of Comparative Law – Methodology or Heuristics?** In: ADAMS, Maurice; HEIRBAUT, Dirk (org.). *The Method and Culture of Comparative Law: essays in honour of Mark van Hoecke.* 1 ed. Oxford. Hart, 2014. pp. 53-68.

KREVER, Richard. **General report: GAARS.** In: LANG, M. et al. (ed.). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World.* Books IBFD, 2016.

LAMPREAVE, Patricia, **An Assessment of Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union** (November 1, 2011). *Bulletin for international taxation.* - Amsterdam. - Vol. 66 (2012), no. 3; p. 156, Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2026120>>. Acesso em 22.12.2022.

LANG, Michael. **BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties.** *Tax Notes International* v. 74, n. 7, 2014, pp. 663-664.

LEÃO, M. A (**Falta de) Norma Geral Antiabuso no Direito Tributário Brasileiro:** entre o Dever Fundamental de pagar Tributos e o Direito de economizá-los. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 40, p. 515–536, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1506>>. Acesso em: 16.11.2022.

MACHADO, Brandão. **Prefácio do Tradutor.** In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e critérios do conteúdo econômico.* São Paulo. Resenha Tributária, 1993.

MALHERBE, J.; FLÁVIO NETO, L. **O Abuso de Direito: Uma Análise no Direito Comparado.** *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 22, p. 36, 2008. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1585>>. Acesso em: 03.06.2023.

MARIZ DE OLIVEIRA, R. **Norma Geral Antielusão.** Revista Direito Tributário Atual, /S. l.J., n. 25, p. 132–146, 2011. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1582>>. Acesso em: 17.11.2022.

MICHAELS, Ralf. **The Functional Method of Comparative Law.** In: REIMANN, Mathias; ZIMMERMANN, Reinhard (ed.), *The Oxford Handbook of Comparative Law*, Oxford. Oxford University Press, 2008.

NETO, Luis Flavio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário.** Dissertação de Mestrado sob orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri. 2011. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011.

OCDE. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.** Paris. OECD Publishing, 2013.

OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.** Paris. OECD Publishing, 1988. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>> Acesso em: 22.05.2023.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003.** Paris. OECD Publishing, 2003.

OECD. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report,** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris. OECD Publishing, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Norma Geral Antielusão.** Revista Direito Tributário Atual, S. l., n. 25, p. 137, 2011. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1582>. Acesso em: 17.11.2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Planejamento tributário – elisão e evasão fiscal – norma antielisão e norma antievasão.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Curso de direito tributário*. 13^a ed. São Paulo. Saraiva, 2011. p. 98.

PALM, Ulrich. **Chapter 7: Germany.** In: BROWN, Karen B. (ed.). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Washington. Springer, 2012. p. 178-180.

PREBBLE, John. **Abus de droit and the general anti-avoidance rule of income tax law: a comparison of the laws of seven jurisdictions and the european community**, in Working paper series. Working Paper n. 56, Victoria University of Wellington : Wellington, Nova Zelândia, 2008, p. 18-19. Disponível em:
<<https://www.wgtn.ac.nz/cagtr/working-papers/wp-56.pdf>>, acesso em 03.06.2023.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord.). **Metodologia da Pesquisa em Direito: técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses**. 2^a ed. São Paulo. Saraiva, 2019.

ROCHA, Sergio André. **Brazil's international tax policy**. Rio de Janeiro. Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sérgio André. **O Planejamento Tributário na Obra de Misabel Abreu Machado Derzi**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 49, p. 455–478, 2021. Disponível em:<<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1867>>. Acesso em: 24.05.2022.

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

ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo. Dialética, 2001.

ROLIM, J. D. **The General Anti-avoidance Rule: its Expanding Role in International Taxation**. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, [S. l.], n. 2, p. 112–128, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1822>. Acesso em: 27.05.2022.

ROSENBLATT, Paulo; MOREIRA, Gabriel Eugênio Barreto. **Nem tanto ao Céu, nem tanto à Terra: repensando a Aplicação do Propósito Negocial a partir de uma Análise da Recente Jurisprudência do CARF**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 43, p. 499–523, 2019. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1458>>. Acesso em: 25.05.2022.

ROSENBLATT, Paulo. **Normas Gerais Antielisivas como Princípio de Direito Internacional: os Desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS.** Revista de Direito Tributário Internacional Atual, [S. l.], n. 2, p. 232–254, 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1827>>. Acesso em: 17.11.2022.

ROSENBLATT, Paulo; SANTOS, P. H. R. C. dos. **O Alcance da Ação 6 do BEPS nos Tratados para evitar a Bitributação do Brasil: um Cenário Incerto.** Revista de Direito Tributário Internacional Atual, [S. l.], n. 4, p. 235–252, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1840>. Acesso em: 25.05.2023.

SACCO, Rodolfo. **Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law.** American Journal of Comparative Law, vol. 39, n. 1, 1991.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O desvirtuamento da teoria do propósito negocial:** da origem no caso Gregory vs. Helvering até a sua aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Dialética de Direito Tributário n. 243, 2015.

SCHÖN, Wolfgang. **Statutory avoidance and disclosure rules in Germany.** In: FREEDMAN, Judith (ed.), Beyond Boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management. 2008, p. 56-57. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1590814>. Acesso em: 10.02.2023.

L.E. Schoueri & M. Calicchio Barbosa, **Chapter 6: Brazil** in GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (M. Lang et al. eds., IBFD 2016), Books IBFD. Acesso em: 20.09.2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 9^a ed. São Paulo. Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). **Planejamento tributário e o propósito negocial.** 1^a ed. São Paulo. Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento tributário e garantias dos contribuintes: entre a norma geral antielisão portuguesa e seus paralelos brasileiros.** In: D. F. Almeida; F. L.

Gomes; J. R. Catarino. (Org.). Garantias dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo, 2012, p. 371-438.

SCHOUERI, L. E. **Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 24, p. 345–370, 2010. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1649>>. Acesso em: 08.11.2022.

SEILER, Markus. **GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU**. 1^a ed. Viena. Linde, 2016.

SILVA, Rômulo Coutinho Cristiano da. **O Princípio da Segurança Jurídica no Planejamento Tributário**. Orientador: Paulo Ayres Barreto. Monografia (Mestrado em Direito) -Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

SOARES, R. L. **Tentativas de Regulamentação da Norma Antielisiva Brasileira e a Influência na Produção Jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 39, p. 398–417, 2021. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/436>>. Acesso em: 16.11.2022.

TOMKOWSKI, F. G. **Planejamento Tributário: a Fraude à Lei no Direito Tributário Brasileiro**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 37, p. 144–164, 2017. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/274>>. Acesso em: 16.11.2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/2001)**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, vol. 5, p. 124.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas gerais antielisivas**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, 2005. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 02.11.2022.

TORRES, R. L. **O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 25, p. 121–131, 2011.

Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1581>. Acesso em: 29.05.2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal.** 2^a ed. Rio de Janeiro. Elsevier, 2013.

ZIMMER, Frederik. **In Defence of General Anti-Avoidance Rules.** Bulletin for International Taxation, vol. 73 04, n. 4. 2019.