



JÚLIA CAVALCANTI DE OLIVEIRA

**A ADEQUAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIABUSO
PREVISTA NA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE AO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

LAVRAS – MG

2023

JÚLIA CAVALCANTI DE OLIVEIRA

**A ADEQUAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIABUSO
PREVISTA NA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE AO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Lavras, como parte das
exigências do curso de Direito, para a obtenção do
título de Bacharel.

Prof. Dr. Sthéfano Bruno Santos Divino
Orientador

**LAVRAS - MG
2023**

**Ficha catalográfica elaborada pelo Sistema de Geração de Ficha Catalográfica da Biblioteca
Universitária da UFLA, com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).**

Oliveira, Júlia Cavalcanti de.

A adequação da norma geral antiabusoprevista na convenção
modelo da OCDE ao ordenamento jurídico brasileiro / Júlia
Cavalcanti de Oliveira. - 2023.

87 p.

Orientador: Sthéfano Bruno Santos Divino.

TCC (graduação) - Universidade Federal de Lavras, 2023.
Bibliografia.

1. Ação 6. 2. Cláusula do principal propósito. 3. Direito interno.
I. Divino, Sthéfano Bruno Santos. II. Título.

JÚLIA CAVALCANTI DE OLIVEIRA

**A ADEQUAÇÃO DA NORMA GERAL ANTIABUSO PREVISTA NA CONVENÇÃO
MODELO DA OCDE AO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

**THE ADEQUACY OF THE GENERAL ANTI-ABUSE RULE AS STATED IN THE
OECD MODEL CONVENTION TO THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Lavras, como parte das
exigências do curso de Direito, para a obtenção do
título de Bacharel.

APROVADA em de fevereiro de 2023.

Dr. Marciano Seabra de Godoi

PUC Minas

Ma. Bianca de Paiva Francisco Beraldo Borges De Sant'ana Tito

UFLA

Prof. Dr. Sthéfano Bruno Santos Divino

Orientador

LAVRAS - MG

2023

RESUMO

O Brasil tem celebrado tratados para evitar a dupla tributação e inserido a cláusula do principal propósito, recomendada pela OCDE na Ação 6 do BEPS. Torna-se, portanto, relevante analisar se a adoção de uma cláusula geral antiabuso é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro. O primeiro capítulo tem por objetivo entender o contexto em que se insere a cláusula do propósito principal e o que se pretende combater com a sua introdução nos tratados internacionais. O segundo capítulo pretende se aprofundar na cláusula do principal propósito a fim de identificar suas lacunas e compreender o seu alcance. Por último, o terceiro capítulo busca compreender o cenário brasileiro no que tange ao planejamento tributário abusivo e à admissão de uma cláusula geral antiabuso. Em um primeiro momento, o estudo realiza uma pesquisa documental e bibliográfica para compreender o contexto do Projeto BEPS e o objetivo da Ação 6, assim como os conceitos de planejamento tributário abusivo e de *treaty shopping*. Também são analisados casos de planejamento tributário a fim de averiguar alguns entraves para a identificação da abusividade no arranjo ou na transação. A análise também se vale da pesquisa bibliográfica e documental para explorar os entendimentos concernentes à origem e ao conteúdo da cláusula PPT. Ademais, realiza-se uma pesquisa bibliográfica para abordar o posicionamento dos tratados internacionais e os limites de seu conteúdo, e a atual situação de uma norma geral antiabuso no ordenamento jurídico brasileiro. Enfim, o estudo examina a decisão do STF na ADI 2446 e avalia a compatibilização da cláusula geral antiabuso com a Constituição Federal. A pesquisa conclui que a atual redação da cláusula não se coaduna com o ordenamento jurídico brasileiro, pois compromete o princípio da segurança jurídica, da legalidade e o direito de o contribuinte economizar tributo.

Palavras-chave: BEPS. Ação 6. Cláusula do Principal Propósito. Direito Interno. Compatibilidade.

ABSTRACT

Brazil has signed treaties to avoid double taxation and inserted the principal purpose test, recommended by the OECD in Action 6 of the BEPS. It is, therefore, relevant to analyze whether the adoption of a general anti-abuse rule is compatible with the Brazilian legal system. The first chapter aims to understand the context in which the principal purpose test is inserted and what it is intended to combat with its introduction in international treaties. The second chapter intends to delve deeper into the principal purpose test in order to identify its gaps and understand its scope. Finally, the third chapter seeks to understand the Brazilian scenario with regard to abusive tax planning and the admission of a general anti-abuse rule. At first, the study conducts a documentary and bibliographical research to understand the context of the BEPS Project and the objective of Action 6, as well as the concepts of abusive tax planning and treaty shopping. Cases of tax planning are also analyzed in order to investigate some obstacles to the identification of abusiveness in the arrangement or transaction. The analysis also draws on bibliographical and documentary research to explore understandings concerning the origin and content of the PPT clause. In addition, a bibliographical research is carried out to address the positioning of international treaties and the limits of their content, and the current situation of a general anti-abuse rule in the Brazilian legal system. Finally, the study examines the decision of the STF in ADI 2446 and evaluates the compatibility of the general anti-abuse rule with the Constitution. The research concludes that the current wording of the clause is not consistent with the Brazilian legal system, as it compromises the principle of legal certainty, principle of legality and the right of the taxpayer to save tax.

Keywords: BEPS. Action 6. Principal Purpose Test. Domestic Law. Compatibility.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	4
2 O CONTEXTO GERAL DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO NO ÂMBITO DA OCDE E OS ÓBICES AO SEU COMBATE.....	7
2.1 PROJETO BEPS E AÇÃO 6.....	7
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO E AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE: DA LICITUDE À ILCITUDE	11
2.3 TREATY SHOPPING: DEFINIÇÕES E A OPÇÃO PELA ABORDAGEM NEUTRA	18
2.4 CASOS DE <i>TREATY SHOPPING</i> : ENTRAVES NA ANÁLISE CASUÍSTICA	22
3 CONTORNOS DA CLÁUSULA PPT	29
3.1 INFLUÊNCIAS DA CLÁUSULA PPT	29
3.2 OBJETIFICAÇÃO DO TESTE DO PROPÓSITO PRINCIPAL	33
3.3 A INSEGURANÇA JURÍDICA QUE CIRCUNDA A CLÁUSULA PPT	37
3.3.1 A INADEQUAÇÃO DO TERMO “UM DOS PRINCIPAIS OBJETIVOS”	38
3.3.2 A INTERPRETAÇÃO DA EXPRESSÃO “O OBJETO E O PROPÓSITO DAS DISPOSIÇÕES PERTINENTES DO PRESENTE TRATADO”	39
3.3.3 A IMPORTAÇÃO DE MODELOS ESTRANGEIROS	42
3.3.4 AS CONSEQUÊNCIAS ORIUNDAS DA INCIDÊNCIA DA CLÁUSULA PPT ...	43
4 A APLICABILIDADE DA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO NO DIREITO INTERNO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	45
4.1 A APLICABILIDADE DA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO NO DIREITO INTERNO E OS ÓBICES À SUA INTERNALIZAÇÃO	45
4.2 PANORAMA DE UMA NORMA GERAL ANTIABUSO NO BRASIL.....	50
4.3 A ADI Nº 2446.....	54
4.4 O DOLO, A FRAUDE E A SIMULAÇÃO	58
4.5 A CONFORMIDADE DE UMA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	65
5 CONCLUSÃO.....	72
REFERÊNCIAS	76

1 INTRODUÇÃO

Com a globalização e o aumento das interações internacionais e integração econômica, o direito internacional desempenha papel fundamental na regulamentação das relações decorrentes desse cenário. Basta pensar nos diferentes tipos de conexão que o contribuinte pode estabelecer com os Estados e, conseqüentemente, na interferência de mais de um ordenamento jurídico sobre a mesma situação. Nesse contexto, surgem os tratados para evitar a dupla tributação que, além de distribuir o poder de tributar, também buscam evitar a perda de receita tributária a partir da evasão fiscal.

A relação entre contribuinte e Fisco é marcada pela resistência daquele no que se refere às intervenções estatais. Em vista de diminuir a carga tributária, o contribuinte explora alternativas na organização de suas atividades. Não obstante o planejamento tributário não possa ser repreendido, já que ninguém é obrigado a escolher a via mais onerosa, há limites que não podem ser ultrapassados. Busca-se, então, um equilíbrio entre a liberdade do contribuinte de economizar tributo e o dever de pagá-lo para o suporte das despesas estatais.

O planejamento tributário internacional não está isento da criatividade do contribuinte de evitar ou mitigar a tributação, o que pode ser feito por vias lícitas ou ilícitas. Há, ainda, meios que embora sejam aparentemente lícitos são considerados abusivos e, portanto, acabam sendo objeto de repreensão pelos tratados. A rede de acordos internacionais dá maiores possibilidades para que o sujeito usufrua dos benefícios neles previstos. Destarte, para que transações ou arranjos abusivos não maculem a finalidade dos tratados e diminuam a receita tributária, os acordos podem se valer de uma cláusula geral antiabuso.

Embora não seja membro da OCDE, o Brasil tem celebrado tratados internacionais para evitar a dupla tributação e inserido a cláusula do propósito principal, sugerida na Convenção Modelo da OCDE, a fim de rechaçar as transações ou arranjos abusivos. Ocorre que a internalização da cláusula depende de sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro a fim de que não haja óbices à sua implementação. Nesse contexto, a presente pesquisa tem por objetivo verificar se a inserção da cláusula do principal propósito se coaduna com o direito interno.

No primeiro capítulo, pretende-se entender o contexto em que se insere a cláusula do propósito principal e o que se objetiva combater com a sua introdução nos tratados. A OCDE visa ao combate das formas de planejamento tributário abusivo no âmbito internacional, sendo

a principal delas o *treaty shopping*. Observa-se que os casos de arranjos entendidos como *treaty shopping* não são necessariamente arranjos ou transações abusivas, de forma requerem uma análise casuística. Ainda, nota-se a dificuldade em se analisar e combater planejamentos tributários abusivos em razão da ausência de parâmetros seguros e disposições legais.

O segundo capítulo tem por objetivo se aprofundar na cláusula do principal propósito a fim de identificar suas lacunas e compreender o seu alcance. A redação da cláusula PPT indica que a apreciação da autoridade fiscalizadora deve ser objetiva. No entanto, a cláusula possui lacunas que comprometem o direito do contribuinte de economizar tributos e a segurança jurídica. Extrai-se que o dispositivo é demasiadamente amplo ao estabelecer como critério a obtenção do benefício de o acordo ser “um dos principais propósitos” do arranjo ou transação. Ademais, faltam parâmetro e orientação para a aferição da abusividade pelo Fisco.

Por fim, o terceiro capítulo busca compreender o cenário brasileiro no que tange ao planejamento tributário abusivo e à admissão de cláusula geral antiabuso. Em primeiro lugar, constata-se que a inserção de norma geral depende de regulamentação por lei complementar, tendo em vista que os tratados internacionais não podem tratar de matéria reservada a essa espécie de lei. As disposições do acordo internacional devem, ademais, estar em consonância com a Constituição.

As discussões do terceiro capítulo perpassam o parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual ainda não teve seu procedimento regulamentado e, por conseguinte, não pode ser aplicado. Não há consenso a respeito do conteúdo do referido dispositivo, havendo posicionamentos que o interpretam como norma geral antiabuso, norma que se situa no campo da simulação e, ainda, como mero dispositivo que atribui à autoridade fiscal o poder de desconsiderar dos atos unilateralmente. O julgamento da ADI nº 2446 não foi esclarecedor quanto ao alcance do parágrafo único do art. 116, porém foi reconhecida a sua constitucionalidade, bem como enfraqueceu posicionamentos que não admitem o combate aos planejamentos tributários não abusivos.

A análise também verifica que os planejamentos tributários são combatidos a partir do instituto da simulação, revelando a insatisfação com os institutos previstos, bem como a insuficiência destes. O resultado é um cenário de insegurança jurídica para os contribuintes, em que o arranjo pode ou não se enquadrar em simulação e se submeter ou não às suas consequências jurídicas. Ao final do capítulo, depreende-se que uma norma geral antiabuso é compatível com a Constituição Federal.

A pesquisa adota o método de pesquisa monográfica em conjunto com a técnica de pesquisa bibliográfica. No primeiro capítulo, o estudo realiza uma pesquisa documental e bibliográfica para compreender o contexto em que se insere o Projeto BEPS e o objetivo da Ação 6, assim como o conteúdo do planejamento tributário abusivo e o conceito de *treaty shopping*. Ademais, alguns casos são analisados a fim de identificar as dificuldades para averiguar se há ou não abusividade no arranjo ou transação. O segundo capítulo também realiza pesquisa bibliográfica e documental acerca dos entendimentos que envolvem a origem e o conteúdo da cláusula PPT. Já o terceiro capítulo busca compreender o cenário nacional no que se refere ao planejamento tributário abusivo a partir de um levantamento bibliográfico que explora os posicionamentos e os limites dos acordos internacionais no direito interno, o parágrafo único do art. 116 do CTN, o instituto da simulação e a possibilidade de inserção de uma cláusula geral antiabuso conforme à Constituição Federal. Ademais, a pesquisa examina o julgamento do STF na ADI 2446.

Conclui-se que a redação da cláusula PPT não se coaduna com o ordenamento jurídico atualmente. Não obstante, tal incompatibilidade não decorre do fato de ser uma cláusula geral antiabuso ou da resistência ao reconhecimento do planejamento tributário abusivo, mas exclusivamente em razão dos termos em que foi concebida, porquanto compromete os princípios da legalidade, da segurança jurídica e o direito de o contribuinte economizar tributo.

2 O CONTEXTO GERAL DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO NO ÂMBITO DA OCDE E OS ÓBICES AO SEU COMBATE

2.1 Projeto BEPS e Ação 6

A crise financeira de 2008 despertou a necessidade de uma nova ordem tributária internacional, caracterizada pela transparência, cooperação e coordenação entre os países em matéria de política tributária (OEI, 2022, p. 3). Logo após a crise de 2008, em resposta, a OCDE reestruturou o Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias, com o objetivo de promover o compartilhamento de informações e a transparência. Era uma forma de responder às preocupações relacionadas à perda de receita em um cenário de austeridade, aos protestos sobre contas financeiras não declaradas e ao compartilhamento de informações a fim de combater o suporte financeiro ao terrorismo e às atividades criminosas (CHRISTIANS; SHAY, 2017, p. 22).

Nesse contexto, em 2012, o G20 solicitou à Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a elaboração de um plano de aprimoramento da legislação fiscal. Em 2013, a OCDE apresentou o Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), um plano de “Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros”¹. O Plano de Ação busca soluções para os seguintes problemas: I) inconsistências nas regras tributárias e lacunas entre as leis tributárias das jurisdições; II) a adequação das regras tributárias diante dos avanços tecnológicos; III) e o estabelecimento de medidas para prevenir o abuso de regras tributárias no cenário internacional (GONZÁLEZ-BARREDA, 2018, p. 1). Não se pode olvidar, contudo, que os temas abordados no plano não são preocupações novas, pois já haviam sido tratados pelo Comitê de Assuntos Tributários da OCDE (*Committee on Fiscal Affairs - CFA*), bem como nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE (GONZÁLEZ-BARREDA, 2018, p. 1).

O Projeto se desenvolveu em três fases: inicialmente, há a identificação do problema a ser resolvido, que resulta no próprio Plano de Ação; já a segunda fase culminou nas 15 ações a seguir dispostas; e, por fim, a terceira fase consiste no esforço em conseguir o apoio global, implementar as recomendações e entrar em um consenso em relação aos itens que ainda não

¹ OECD, Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing, Paris, 2013. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>.

são padrões mínimos. Salienta-se que com o objetivo de auxiliar os Estados a combaterem a evasão fiscal, o Plano é composto por quinze ações:

- Ação 1 - *Tax challenges arising from digitalisation*
- Ação 2 - *Neutralising the effects of hybrid mismatch arrangements*
- Ação 3 - *Controlled Foreign Company*
- Ação 4 - *Limitation on Interest Deductions*
- Ação 5 - *Harmful tax practices*
- Ação 6 - *Prevention of tax treaty abuse*
- Ação 7 - *Permanent establishment status*
- Ação 8 - 10 - *Transfer Pricing*
- Ação 11 - *BEPS data analysis*
- Ação 12 - *Mandatory Disclosure Rules*
- Ação 13 - *Country-by-Country Reporting*
- Ação 14 - *Mutual Agreement Procedure*
- Ação 15 - *Multilateral Instrument*

Entre essas ações, destaca-se a Ação 6, que trata da prevenção do abuso de Tratados para Evitar a Dupla Tributação. Ocorre que a globalização proporciona um ambiente com maior integração econômica, o que também vale para as multinacionais, que passam a estabelecer relações ainda mais complexas. O contexto enseja, outrossim, a maior interação entre os sistemas tributários nacionais e, conseqüentemente, aumentam as chances de conflitos em matéria de direito tributário, ocasionando, por exemplo, bitributação ou até mesmo ausência da tributação (OCDE, 2013, p. 7).

A fim de resolver tais assimetrias, são celebrados tratados para evitar a bitributação entre os Estados, os quais acabam sendo utilizados como ferramentas para arranjos considerados abusivos pela OCDE, como o *treaty shopping*. A erosão da base tributária acaba chamando a atenção dos Estados para os arranjos desenhados pelo contribuinte a fim de diminuir a carga tributária. Assim, são identificadas as práticas consideradas abusivas pelos Estados a fim de delimitar a área em que o contribuinte pode realizar o planejamento tributário adequado.

Segundo a OCDE, a descoordenação entre os sistemas tributários cria oportunidades para um planejamento tributário agressivo, citado em diversas passagens dos estudos elaborados pela Organização:

À medida que a economia se tornou mais integrada globalmente, também o fizeram as empresas” [...] “Estes desenvolvimentos foram exacerbados pela

crescente aptidão dos especialistas em planejamento tributário em identificarem e explorarem as oportunidades de arbitragem legal e os limites do planejamento tributário aceitável, proporcionado às multinacionais mais confiança para adotarem **posições fiscais agressivas**. (OCDE, 2014, p. 7).

Ao longo do tempo, as normas vigentes revelaram deficiências que criam oportunidades para a erosão da base tributária e a transferência de lucros. [...] A não tributação ou a baixa tributação não é por si só motivo de preocupação, mas torna-se motivo de preocupação quando associadas a práticas que segregam **artificialmente** os rendimentos tributáveis das atividades que os geram. Ou seja, o que gera preocupações na política fiscal é que, **devido às lacunas** na interação dos diferentes sistemas tributários e, em alguns casos, **devido à aplicação de acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, os rendimentos gerados por atividades transnacionais possivelmente não são tributados em lugar nenhum, ou ficam indevidamente sujeitos à tributação inferior à ordinária**. (OCDE, 2014, p. 10).

Em que pese a menção à agressividade e à abusividade que permeia os planejamentos tributários, a OCDE não apresenta uma definição para o que deve ser compreendido no conceito. Do mesmo modo, a doutrina não é pacífica quanto ao conceito de planejamento tributário agressivo, o qual também esbarra na concepção de abusividade. Cunha (2019, p. 74) entende que o Projeto BEPS confere autonomia aos conceitos. Primeiro, porque a própria Ação 12² menciona as duas concepções separadamente. Segundo, porque o propósito do Projeto BEPS, que visa a reformar o regime tributário internacional com a introdução de novos paradigmas para eliminar a dupla tributação, permite inferir que há a inovação na separação das ideias quanto ao que pode ser considerado agressivo e quanto ao que é abusivo.

Sobre o tema da abusividade, a Ação 6 versa sobre a prevenção da concessão dos benefícios dos tratados em circunstâncias entendidas como inapropriadas. O Projeto, na busca de combater o abuso de tratados, propõe alterações no preâmbulo da Convenção Modelo da OCDE para destacar a intenção de eliminar a dupla tributação sem criar oportunidades para a não tributação ou a redução da tributação por meio da evasão ou sonegação, ou por meio de *treaty shopping*, sendo esse tema uma das principais preocupações da Ação 6.

Além disso, o projeto apresenta outros dois métodos para o combate de abusos: 1) teste do propósito principal (principal purpose test - PPT), e 2) a regra de limitação de benefícios

² “It therefore called for recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures taking into consideration the administrative costs for tax administrations and businesses and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules”. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241442-en.pdf?expires=1653140987&id=id&accname=guest&checksum=C7CB5BDCFCB24424F3717BC024CB5483>>.

(limitation of benefits rule - LOB).

A regra de limitação de benefícios é uma regra antiabuso específica que estabelece certas condições³ para que as entidades possam se beneficiar dos termos do tratado. Assim, as cláusulas LOB buscam garantir que exista ligação suficiente entre o beneficiário e o Estado de residência (OCDE, 2015). Por outro lado, o teste de propósito principal é mais abrangente e busca cobrir as lacunas não alcançadas pela cláusula LOB. Pela regra PPT, se um dos principais propósitos da transação ou do arranjo for se valer dos benefícios do tratado, tais benefícios serão negados.

O objeto da presente análise concentra-se no *principal purpose test* - PPT, que se traduz na seguinte cláusula:

Não obstante as outras disposições da presente convenção, não será concedido um benefício nos termos da presente convenção em relação a um item de renda ou de capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção desse benefício foi um dos principais propósitos de qualquer acordo ou transação que resultaram

³ A Convenção Modelo da OCDE apresenta a seguinte sugestão de cláusula LOB:

Article 29 – Entitlement to benefits 1. [Provision that, subject to paragraphs 3 to 5, restricts treaty benefits to a resident of a Contracting State who is a ‘qualified person’ as defined in paragraph 2] 2. [Definition of situations where a resident is a qualified person, which covers– an individual; – a Contracting State, its political subdivisions and their agencies and instrumentalities; – certain publicly-traded companies and entities; – certain affiliates of publicly-listed companies and entities; – certain non-profit organisations and recognised pension funds; – other entities that meet certain ownership and base erosion requirements; – certain collective investment vehicles.] 3. [Provision that provides treaty benefits to certain income derived by a person that is not a qualified person if the person is engaged in the active conduct of a business in its State of residence and the income emanates from, or is incidental to, that business] 4. [Provision that provides treaty benefits to a person that is not a qualified person if at least more than an agreed proportion of that entity is owned by certain persons entitled to equivalent benefits] 5. [Provision that provides treaty benefits to a person that qualifies as a ‘headquarters company’] 6. [Provision that allows the competent authority of a Contracting State to grant certain treaty benefits to a person where benefits would otherwise be denied under paragraph 1] 7. [Definitions applicable for the purposes of paragraphs 1 to 7].

Algumas convenções firmadas pelo Brasil também preveem cláusulas LOB, como é o caso do Tratado Brasil e África do Sul (Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006): Artigo 28.2 - Uma entidade legal residente de um Estado Contratante e que obtenha rendimentos de fontes no outro Estado Contratante não terá direito nesse outro Estado Contratante aos benefícios da presente Convenção se mais de cinquenta por cento da participação efetiva nessa entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de cinquenta por cento do valor agregado das ações com direito a voto e das ações em geral da sociedade) for de propriedade, direta ou indiretamente, de qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não sejam residentes do primeiro Estado Contratante mencionado. Todavia, esta disposição não se aplicará se essa entidade desenvolver, no Estado Contratante do qual for residente, uma atividade empresarial de substância que não seja a mera detenção de títulos ou quaisquer outros ativos, ou a mera prestação de atividades auxiliares, preparatórias ou quaisquer outras atividades similares com respeito a outras entidades associadas.

diretamente ou indiretamente nesse benefício, a menos que esteja estabelecido que a concessão desse benefício nessas circunstâncias seria de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes da presente Convenção. (OECD, 2017, p. 110 - 111).

Pela cláusula PPT, há uma tentativa de assegurar a correta aplicação do tratado aos seus propósitos, ainda que a legislação interna do Estado não permita ou não tenha mecanismos para tratar a ocorrência de benefícios em circunstâncias inapropriadas. Resgatando-se o comentário do Relatório Final da Ação 6, atinente à possibilidade de adaptações da aplicação das referidas regras sugeridas na Convenção Modelo, questiona-se neste trabalho a consonância da cláusula geral ao ordenamento jurídico brasileiro (OECD, 2015, p. 10).

Ademais, o Relatório final da Ação 6 (OCDE, 2015) destaca não somente os mecanismos a serem adotados no âmbito internacional, mas também aponta para o papel da legislação interna de cada Estado. Contudo, tratando-se de recomendações, cada país é livre para decidir acerca da viabilidade da aplicação das regras sugeridas pela Convenção, tendo em vista que é possível que o funcionamento de uma norma antiabusiva interna seja suficiente para tratar dos problemas de abuso de tratados. Destarte, a discussão acerca da cláusula PPT se revela pertinente para a análise da viabilidade das recomendações da OCDE, a fim de que não sejam meramente reproduzidas sem reflexões.

2.2 Planejamento tributário abusivo e as recomendações da OCDE: Da licitude à ilicitude

As influências que delimitam os contornos do planejamento tributário de um Estado são admitidas, ao mesmo tempo em que também é possível exercer a racionalidade para definir condutas que são consideradas justas/injustas e lícitas/ilícitas. Nesse diapasão, Flávio Neto cita o pensamento de Vogel (1997 citado por FLÁVIO NETO, 2011, p. 45), para quem o abuso pode variar de acordo com cada Estado e momento histórico, apresentando diferentes graus de intolerância para o planejamento tributário abusivo. A partir de variáveis como políticas adotadas pelos governantes dos Estados, o entendimento das Cortes e da opinião pública, entre outras, haveria a calibração do hidrômetro de tolerância, de forma que alguns planejamentos seriam considerados legítimos, chegando até mesmo a não reconhecer o planejamento tributário abusivo, e outros seriam compreendidos como ilegítimos.

Diante dos diversos tratamentos⁴ que o planejamento tributário pode receber entre os Estados, e para saber o escopo da cláusula PPT, é preciso tecer considerações sobre o que seria considerado abusivo, se for possível se falar em ilicitude. Para a compreensão do tema é necessário, ainda, tratar de conceitos como elisão e evasão fiscal, os quais são tidos por grande parte da doutrina como antônimos [como Edmar Andrade Filho (2015), Ricardo Oliveira (2011) e Sílvio Crepaldi (2021)], sendo o primeiro, muitas vezes, entendido como sinônimo de planejamento tributário lícito, ao passo que o segundo fica no campo da ilicitude. O planejamento tributário pode ser resultante da própria lei que o incentiva ou da liberdade do contribuinte, a quem é permitido fazer tudo que não contraria o ordenamento (DÓRIA, 2001, p. 49, apud LIMA, 2020). As indagações acerca da legitimidade do planejamento tributário surgem na primeira situação, pois nem sempre está claro quando uma operação é lícita.

De acordo com Andrade Filho (2015, p. 8), o planejamento tributário refere-se a uma atividade ou a uma técnica de prospecção de alternativas com o fito de diminuir a carga tributária para as pessoas físicas ou jurídicas, sejam elas empresárias ou não, ao mesmo tempo em que se observa o ordenamento jurídico. O autor compreende o planejamento tributário pelas seguintes perspectivas: I) semântica, em que há a ideia de uma ação preventiva, o emprego de técnicas a fim de antecipar e organizar futuros cenários; II) sintática, relacionada à exploração das lacunas do ordenamento jurídico, que resultaria em práticas elisivas, as quais poderiam ser resolvidas de várias formas; III) pragmática, que se refere à possibilidade de escolha entre as alternativas oferecidas, de modo intencional ou não, pelo ordenamento jurídico. O autor faz uma crítica à perspectiva sintática, pois o planejamento tributário representa uma manifestação de liberdade dos interesses individuais e não ofende o direito ou terceiro (ANDRADE FILHO, 2015, p. 8).

Segundo Andrade Filho (2015, p. 8), a elisão fiscal ou a elusão tributária são sinônimos de planejamento tributário, enquanto a evasão é o oposto, pois esta consiste em qualquer ação ou omissão dolosa que tenha o intuito de encobrir, de forma intencional e fraudulenta, operações tributáveis. Assim, a elisão seria uma prática lícita, não sendo apenas a exploração de lacunas da legislação, mas o uso inteligente do direito positivo e do mundo dos negócios. Os conceitos da elisão e evasão ainda se diferenciam por critérios temporais e de validade formal. Caso o

⁴ Flávio Neto (2011, p. 18) cita, por exemplo, algumas teorias antiabuso desenvolvidas no ordenamento jurídico estrangeiro: abuso do direito (França), o abuso de formas (Alemanha), a fraude à lei (Espanha), a substância econômica, o propósito negocial e a substância sobre a forma (Estados Unidos da América).

sujeito atue conforme o direito e o faça antes da ocorrência do fato gerador, haverá uma situação de licitude. Dessa forma, as motivações dos atos ou negócios jurídicos não importam, exceto quando a lei estabelecer que tais razões devam ser consideradas.

Torres (2013, p. 8), por sua vez, entende que tanto a elisão, quanto a evasão antecedem a ocorrência do fato gerador, diferenciando-se da sonegação e da fraude, que se dão após o fato. O autor explica que o termo evasão está relacionado à economia de tributos quando se deixa de praticar o ato que provoca a ocorrência do fato gerador. Veja que pela acepção do autor, a evasão seria lícita, porém, ele lembra que, quando a expressão é utilizada como “tax evasion”, termo inglês, é considerada ilícita. Nesse caso, a evasão inclui a sonegação, a simulação, o conluio e fraude contra a lei (TORRES, 2013, p. 10).

Segundo Torres (2013, p. 8), a elisão pode ser lícita (planejamento fiscal consistente), caso em que a economia tributária é feita de acordo com interpretação razoável da lei; ou ilícita (planejamento fiscal abusivo), que ocorre com a prática de um ato que contraria o espírito da lei. A elisão ilícita seria identificada no direito comparado a partir do teste do principal propósito ou do teste de proporcionalidade. Pelo primeiro, desenvolvido nos Estados Unidos, não produzem efeitos contra o fisco os negócios jurídicos que têm o único propósito de economizar tributo. Já, de acordo com o teste de proporcionalidade, encontrado no direito alemão, há abuso de forma quando o contribuinte escolhe uma forma jurídica inadequada, que resulta em uma vantagem não prevista e que não tenha outra motivação que não seja tributária.

É comum que a diferença entre elisão e evasão fiscal seja marcada pelo critério temporal. Nesse sentido, Oliveira (2011, p. 20) afirma que a elisão fiscal legítima consiste em praticar ou deixar de adotar determinada conduta no intuito de afastar o nascimento da obrigação tributária, enquanto a evasão fiscal ilegítima se dá pela fuga da obrigação tributária em razão da ocorrência do fato gerador. Contudo, o autor destaca que nem toda evasão decorre de atos posteriores ao fato gerador ocorrido.

Andrade Filho (2015, p. 9) traz à baila o caso Grendene para pontuar a necessidade de observância do ordenamento jurídico e seu espírito, o qual também demonstra que não é sempre que o critério temporal servirá para definir a licitude ou ilicitude de uma conduta: a Grendene, tributada sob o regime do lucro real, criou, no mesmo dia, oito sociedades, as quais estavam enquadradas no regime tributário de lucro presumido. Foi alegado que a empresa autuada se valia das empresas coligadas para subfaturar parcela de suas vendas, já que vendia seus produtos a preço de custo às coligadas, enquanto estas vendiam-nos a preço de mercado. O

relator do Recurso nº 89.806, interposto pela Grendene contra a Delegacia da Receita Federal em Caxias do Sul, RS, julgado pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, descreveu a operação da seguinte forma:

Ao receber pedidos de seus representantes, ao invés de emitir notas fiscais de venda diretamente aos compradores, ela o fazia através das empresas comerciais, cuja existência tinha por única e exclusiva finalidade a de diminuir o lucro tributável da Grendene S.A., já que elas, empresas comerciais, não possuíam estrutura, instalações e tudo o mais que uma empresa necessita para exercer plenamente suas atividades. Das empresas listadas, 4 não possuíam sequer um funcionário, e as restantes tinham um funcionário cada uma. Todas tinham endereço coincidente da Grendene S.A.

Para o Ministro Eduardo Ribeiro do extinto Tribunal Federal de Recursos, no julgamento da Apelação Cível n. 115.478-RS, a estrutura descrita consiste em fraude, pois as empresas só existiam no papel e tinham como único propósito a diminuição da tributação. Andrade Filho (2015, p. 9) ressalta que o caso demonstra que não é qualquer escolha de forma que poderá ser considerada lícita, pois ainda deve estar amparada pelo ordenamento jurídico o que não teria sido verificado na situação em apreço. O autor acrescenta que quando se considera que a ação do contribuinte deve ser conforme à lei, isso significa que deve haver um compromisso com os princípios da legalidade e da segurança jurídica e, ao mesmo tempo, que a lei é um instrumento que veicula valores atrelados aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Veja-se que, em que pese tenha sido montada antecipadamente uma estrutura para diminuir a carga tributária, o negócio foi considerado ilícito. Sem entrar no mérito do julgamento, é possível perceber que o ponto que diferencia a evasão da elisão não é tão óbvio, pois é possível que algumas operações antecipadas não sejam consideradas lícitas e, assim, para alguns tributaristas não seriam casos de elisão, que é marcada pela licitude.

Ao avaliar o critério temporal para distinguir a elisão da evasão, Oliveira (2011, p. 20) salienta que não é sempre que a evasão decorre de atos que acontecem após o fato gerador, pois é possível que os atos tenham sido praticados antes, o que não retira o seu caráter inválido. Por outro lado, a partir da concepção de elisão apresentada por Torres (2013), o caso narrado poderia ser enquadrado em uma elisão ilícita ou planejamento fiscal abusivo, tendo em vista que contraria o espírito da lei.

Em suma, apesar das divergências na definição de evasão e elisão fiscal, grande parte da doutrina assume que enquanto a primeira é imbuída de ilicitude, a segunda é legítima e não pode ser repreendida. O planejamento tributário abusivo, no entanto, continua em uma zona cinzenta, em que é difícil afirmar o que é ou não ilícito, já que, em princípio, não fere diretamente os comandos do direito positivo. Diante da intolerância de determinadas estruturas, desenvolve-se na doutrina a figura da elusão. Em que pese não se encontre a palavra no dicionário, seu uso teria relação com o verbo eludir, que significa “evitar com destreza ou astúcia”. No Brasil, a existência de uma terceira via para a compreensão do planejamento tributário encontra resistência em parcela da doutrina, que se recusa a reconhecer outras figuras além da evasão e da elisão (GODOI, 2012, p. 129) [um exemplo de autor que segue essa visão é Alfredo Becker (2018)]. Godoi (2012, p. 129) compreende a atuação dos contribuintes em três campos: evasão (ilícita), elisão (lícita) e elusão. Este último campo constitui “o conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas” (GODOI, 2012, p. 129). Atribui-se à Torres a introdução da noção de elusão:

[É] o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de causa (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e da respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica. (TORRES, 2003 apud CARVALHO, 2021, p. 53).

A fim de elucidar a definição de elusão tributária, Carvalho (2021, p. 50) a diferencia da evasão, pois esta constituiria uma ofensa direta à norma tributária. Para o autor, na elusão, o contribuinte contorce o sentido da norma para se enquadrar em um regime tributário mais favorável, ou seja, o sujeito se vale artifícios ofensivos ao espírito da lei (CARVALHO, 2021, p. 54 - 55).

A forma como a licitude/ilicitude do planejamento tributário é compreendida está relacionada à interpretação do direito tributário, que se desdobra nas vertentes conceitualista, econômica e valorativa. Para a interpretação conceitualista, os conceitos e os institutos jurídicos refletem plenamente a realidade social e econômica subjacente à norma, de forma que não é necessário se ater aos dados empíricos. Amparado pela autonomia da vontade, o

positivismo normativista e conceptualista defende a possibilidade ilimitada de planejamento fiscal, de modo que não haveria que se falar em ilicitude. Por outro lado, o positivismo sociológico e historicista, a partir da consideração econômica do fato gerador, entende que qualquer forma de elisão estaria maculada pela ilicitude, representaria um abuso da forma jurídica selecionada para a constituição do negócio jurídico. Tal corrente apresenta nuances, sendo Amílcar de Araújo Falcão seu representante moderado. Já a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo admitem o planejamento tributário, desde que não haja abuso de direito. (TORRES, 2013, p.15). Nesse momento, há uma reaproximação entre ética e direito, valorização dos princípios do Estado Democrático de Direito, ponderação entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, etc (TORRES, 2013, p. 14).

Diante das novas demandas do direito tributário internacional, que visam ao combate à erosão da base tributária e à justiça fiscal, e da valorização da transparência, cooperação e coordenação entre os países, a interpretação e a redação dos tratados para evitar a dupla tributação inclinam-se à jurisprudência dos valores. Para tratar dos casos complexos de planejamento tributário abusivo, os quais não são contemplados por normas que indicam a violação direta do ordenamento jurídico (por exemplo, casos de evasão como fornecer declarações falsas e omitir informações), os tratados passam a prestigiar os valores, os princípios, o espírito da norma. A tarefa do intérprete, portanto, passa a ser mais ativa, para que seja possível a ponderação dos valores e a análise dos casos concretos. Assim, há a necessidade de textos mais abertos, com conceitos indeterminados, de modo que é dado ao julgador maior atribuição na ponderação de valores e se impõem mudanças na forma em que os operadores jurídicos examinam o fenômeno hermenêutico (ROCHA, 2013, p. 113).

Rocha (2016, p. 334) trata o planejamento tributário abusivo como sinônimo de planejamento tributário agressivo, posto que ambos se referem a arranjos artificiais que não apresentam propósito negocial, os quais levam a uma tributação que fere a teleologia da lei. Em outra obra, sem destacar o conceito de planejamento tributário antiabuso, o autor fala em princípio antiabuso, o qual teria a finalidade de pautar as relações dos contribuintes com o Fisco em um padrão de transparência e boa-fé objetiva, sem que se buscasse postergar ou evitar o pagamento de tributos por meio de atos meramente formais e sem substância (ROCHA, 2013, p. 85).

Por outro lado, Caldas (2019) estabelece uma diferença entre planejamento tributário abusivo e agressivo. Conforme exposto no tópico “Projeto BEPS e Ação 6”, o Projeto se vale

das noções de abusividade e agressividade para tratar do planejamento tributário sem apresentar distinções entre as ideias, porém, para alguns autores, como, por exemplo, Cunha (2019)⁵ e Caldas (2019), a referência a ambos os conceitos é intencional, já que haveria diferenças entre eles. Caldas traz as seguintes definições:

(...) 2) Planejamento Fiscal Abusivo, que se traduz na adoção de determinados comportamentos apenas formalmente conformes à norma fiscal e sem validade econômica, que aproveitando uma imprecisão da norma fiscal conduzem a uma poupança fiscal não desejada pelo legislador fiscal. (CALDAS, 2019, s/p).

Planejamento Fiscal Agressivo surge como um comportamento legal e admissível fiscalmente do contribuinte com vista a minimizar a sua carga fiscal, baseado numa não previsão por parte do legislador fiscal ou em incongruências das normas fiscais, não isentos e juízos valorativos. (CALDAS, 2019, s/p).

Pela definição de Caldas, o planejamento tributário agressivo abrange o abusivo. Nesse sentido, Takano (2022, p. 54) aponta que há planejamentos que, conquanto não sejam abusivos, carregam o estigma da “agressividade”, de modo que todo planejamento tributário abusivo é agressivo, mas a recíproca não é verdadeira.

Takano (2022, p. 56), embora baseie o seu entendimento nos conceitos propostos por Caldas, entende que a proposição da autora exige a identificação da vontade do legislador e, portanto, não é adequada para se definir o planejamento tributário agressivo. De acordo com o autor, o planejamento tributário agressivo:

Em seu sentido amplo, envolve qualquer operação que implique redução de tributos e que não contrarie diretamente a lei, abrangendo tanto casos em que houver abuso ou não. Em seu sentido estrito, limita-se às transações e estruturas realizadas pelo contribuinte que igualmente busque a diminuição da carga tributária incidente, em estrita conformidade com a lei, valendo-se de oportunidades que são criadas a partir de tratamentos distintos conferidos a uma mesma realidade econômica (mismatches) existente em dois ou mais sistemas tributários. (TAKANO, 2022, p. 61).

A partir da definição de planejamento tributário agressivo em sentido amplo apresentada por Takano e da definição apresentada por Caldas, entende-se que o treaty shopping, um dos principais alvos de combate da Ação 6 do BEPS, é uma prática “agressiva”. Contudo, deve-se

⁵ Vide tópico 2.1 - Projeto BEPS e Ação 6.

ainda perquirir se o *treaty shopping* é considerado uma prática abusiva. Por outro lado, se a abusividade não for intrínseca ao *treaty shopping*, deverá haver uma análise caso a caso a fim de se aplicar ou não a cláusula geral, pois seria apenas caso de planejamento tributário agressivo.

Sem a pretensão de esgotar o tema, há ainda dentro da noção de planejamento tributário abusivo, os conceitos de abuso de direito, fraude à lei e abuso de formas. O abuso de direito ocorre pelo uso desproporcional de um direito, transgredindo os limites da razoabilidade na aplicação do instituto, de modo a ferir a boa-fé, os bons costumes e os fins sociais e econômicos da norma (ABRAHAM, 2022, p. 201). Ainda, no abuso de direito, no ato praticado não há interesse legítimo e há dano (ABRAHAM, 2022, p. 201). Na fraude à lei, há o intento de fraudar lei imperativa, viola-se a norma jurídica a partir de meios indiretos (ABRAHAM, 2022, p. 203). O abuso de direito se distingue da fraude à lei, na medida em que aquele é marcado pelo excesso no exercício regular do direito, enquanto os atos de fraude à lei observam a letra da norma, mas a viola de maneira indireta por meio do uso de mecanismos jurídicos amparados em outras normas (ABRAHAM, 2022, p. 203). Já o abuso de formas caracteriza-se pelo desencontro entre a forma externa do ato ou do negócio e o seu conteúdo (ABRAHAM, 2022, p. 205).

Em suma, não há consenso quanto à admissão da figura do planejamento tributário abusivo. Quando tal instituto é admitido, verifica-se que o seu conceito é aberto e funda-se em técnicas jurisprudenciais e da ponderação de valores a partir do caso concreto para que os seus contornos sejam definidos. Em que pese a introdução do planejamento tributário abusivo dependa do hidrômetro de intolerância de cada jurisdição, fato é que o Plano BEPS trabalha com o instituto e muitos Estados acabaram aderindo ao projeto, como é o caso do Brasil. As situações de abusividade no âmbito do BEPS seriam constatadas a partir do teste do principal propósito, motivo pelo qual será analisado no Capítulo 2 os contornos da cláusula PPT a fim de compreender a visão de planejamento tributário abusivo no campo da Convenção. Ademais, a partir da perspectiva acordada por Caldas e Takano, pergunta-se se qualquer operação de *treaty shopping* pode ser considerada abusiva.

2.3 Treaty Shopping: definições e a opção pela abordagem neutra

O termo “*treaty shopping*” tem origem nos Estados Unidos a partir da expressão “forum shopping”, utilizada para designar a prática pela qual o litigante escolhia a jurisdição em que

teria maior probabilidade de obter uma decisão favorável (SCHOUERI, 1995, p. 22). Segundo De Broe (2007), *treaty shopping* pode ser definido como o esforço planejado para obtenção de vantagens, que se vale das redes de tratados internacionais de tributação, para selecionar o tratado que traz melhores benefícios para determinados propósitos. O autor informa que tal pode ter diversos propósitos como a redução ou isenção de tributos no Estado fonte da renda, isenção da tributação no Estado de residência, beneficiar-se das cláusulas de tax sparing⁶, etc.

Complementando, para Schoueri (1995, p.21),

o treaty shopping ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios.

Ademais, o autor acrescenta que o *treaty shopping* exige que o contribuinte não seja motivado por razões extrafiscais, de modo que a interposição de terceiro tenha ocorrido apenas para a obtenção de vantagens oriundas do acordo.

A OCDE (OECD, s/a, s/p) afirma, por sua vez, que o *treaty shopping* envolve a tentativa de, indiretamente, obter acesso a benefícios de tratado celebrado entre duas jurisdições sem, entretanto, ser residente em qualquer uma de tais jurisdições. Schoueri (1995, p. 21) salienta não ser necessária a residência do terceiro interposto, basta que este seja o beneficiário do acordo. Tanto é assim que em alguns países, adota-se o critério da nacionalidade. Além disso, o autor informa que a configuração do *treaty shopping* exige que este se dê em razão da redução da carga fiscal.

O *treaty shopping* ocorre, por exemplo, por meio das *conduit companies* (empresas canais) e das *stepping stone conduits* (empresas trampolins). O Relatório do Grupo de Experts em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, do Departamento de Economia Internacional e Assuntos Sociais da ONU (1988/3 e 4), exemplifica a atuação das *conduit companies* da seguinte maneira:

O acordo de bitributação assinado entre o País A e o País B prevê a obrigação de o País A isentar do imposto os dividendos pagos por empresas ali sediadas

⁶ De acordo com Schoueri (2006, p. 217), “a cláusula de tax sparing, ou crédito fictício, prevê que o Estado da residência se compromete a não reduzir o montante do crédito a ser conferido ao contribuinte, caso este deixe de recolher impostos no Estado da fonte, por conta de incentivo fiscal dado pelo último”.

a acionistas residentes no País B. O País C não possui acordo de bitributação em vigor com o País A nem com o País B. Entretanto, uma empresa, sediada no País C, detém a totalidade das ações de uma empresa localizada no País A. A fim de se valer dos benefícios decorrentes do acordo assinado entre A e B, a empresa localizada no País C transfere a totalidade das ações que possui da empresa localizada no País A para uma outra subsidiária integral, que é constituída no País B. Esta subsidiária integral localizada no País B, por sua vez, está isenta, de acordo com as leis do País B, do imposto sobre os dividendos recebidos de uma subsidiária integral. Deste modo, os frutos do investimento efetuado pela empresa situada no País C são transferidos para a empresa situada no País B, onde podem ser acumulados pela controladora (ou reinvestidos em outros países, ou "emprestados" à própria controladora). (ONU, 1988 apud SCHOUERI, 1995, p. 24).

Já as *stepping stones* são descritas a partir do exemplo a seguir:

Nos termos do acordo de bitributação assinado entre o País A e o País B, os juros oriundos do primeiro e pagos a residentes do País B são isentos. O País C não possui acordo em vigor com A ou com B. A fim de se valer dos benefícios do acordo, uma empresa localizada no País C transfere à sua subsidiária, no País B, o crédito decorrente de empréstimo efetuado a uma empresa localizada no País A. Em decorrência da transferência do crédito, a subsidiária localizada no País B passa a ser credora da empresa situada em A e, ao mesmo tempo, devedora daquela sediada no País C. Em princípio, a empresa localizada no País B estaria sujeita à tributação, em sua sede, sobre os rendimentos de juros recebidos do exterior. No entanto, tal tributação não se aplica, já que o seu rendimento é anulado pelos juros pagos à empresa localizada no País C, que lhe transferira os créditos. O País B não tributa, na fonte, os juros pagos ao exterior e o País C não tributa os juros recebidos do exterior. A empresa localizada no País C usa, pois, o acordo celebrado entre A e B como um "trampolim" para receber os juros devidos pela empresa localizada no País B, sem tributação. (ONU, 1988 apud SCHOUERI, 1995, p. 24-25).

A Ação 6 do Projeto BEPS lista os motivos pelos quais o *treaty shopping* deve ser combatido: a) os benefícios do tratado são estendidos a não residentes dos Estados contratantes, os quais não deveriam ser abrangidos pelo acordo, de modo que viola o princípio da reciprocidade; b) pode criar uma situação em que a renda pode escapar totalmente à tributação ou ser tributada de forma não desejada pelos Estados; e c) seria um desincentivo à celebração dos tratados, tendo em vista que os residentes do Estado que não são partes do tratado poderiam se beneficiar dos benefícios do acordo sem que os Estados em que são residentes tenham que oferecer benefícios recíprocos (OECD, s/a, s/p).

Embora a OCDE busque combater o *treaty shopping* e os Estados busquem maneiras de mitigar a prática, não se está diante de um conceito certo em que a ilicitude é evidente. Schoueri

(1995, p. 180) afirma que a repressão do “*treaty shopping*” é, na verdade, uma decisão política e não jurídica, conclusão que se relaciona com o hidrômetro da intolerância mencionado no tópico anterior. Rocha (2013, p. 192) posiciona-se no sentido de que o uso dos acordos para evitar a dupla tributação pode se dar de forma ilegítima, sendo o *treaty shopping* um exemplo de prática abusiva. Ao mesmo tempo, o autor salienta que o reconhecimento de que os contribuintes podem recorrer a práticas abusivas, o planejamento fiscal internacional não é uma prática condenável ou ilegítima.

Interessante destacar os apontamentos de Adonnino (2003 apud ROCHA, p.193), mormente na parte em que entende como legítimos os planejamentos tributários que se valem de espaços ante a ausência de claros obstáculos ou critérios normativos:

Desta maneira, o planejamento tributário, como parte do planejamento empresarial, aparece como uma atividade perfeitamente legítima e inclusive estimulável e frequentemente certamente necessária. Isso vale também para o PFI [Planejamento Fiscal Internacional] onde o empresário deve considerar normas pertencentes a ordenamentos diferentes, que podem ainda resultar contraditórias, que podem prever instrumentos de superação de conflitos, mas que também podem deixar espaços utilizados pelos operadores ante a ausência de claros obstáculos ou de critérios normativos. (ADONNINO 2003 apud ROCHA, p.193).

A observação de Adonnino se coaduna com a de Kraft (1991 apud Schoueri, 1995, p. 20) quando afirma que as falhas na redação dos tratados, as limitações impostas pelos Estados e até mesmo o Direito Internacional possibilitam cenários em que contribuintes que, a princípio, não seriam beneficiários dos acordos, destes se beneficiem.

Guttentag (1984 apud SCHOUERI, 1995, p. 23) critica o uso dos termos *treaty shopping* e *treaty abuse* pois são pejorativos, e não se pode analisar a questão quando se parte do pressuposto de que se está diante de um abuso ou de uma fraude. Por essa razão, prefere tratar do tema a partir de uma expressão mais neutra:

até que ponto os não residentes de um país signatário de um acordo podem e deveriam ser autorizados a beneficiar-se de acordos de bitributação daquele país" (*the extent to which non-residents of a treaty country can and should be benefit from the faz treaty of that country*).

Ao analisar o caso Prévost, Flávio Neto (2009, p. 326) demonstra que a operação, embora tenha se valido de um terceiro interposto na relação entre a controladora e as

controladas, não significou um abuso no tratado ou um *treaty shopping*. Isso porque, como o Tratado Canadá x Holanda não definia “beneficiário efetivo”, foi feita uma análise à luz da jurisprudência do Canadá e internacional, do sentido das palavras relevantes nos três idiomas oficiais do Tratado (francês, inglês e holandês), das provas e evidências, e dos Comentários da OCDE à Convenção Modelo. Logo, o *treaty shopping* depende de uma análise casuística a fim de se identificar o elemento abusivo no arranjo.

Embora os arranjos de *treaty shopping* sejam condenados no âmbito do BEPS, entendemos que o problema se concentra nos parâmetros da abusividade, porquanto não é certo que operações complexas que se valem dos acordos para evitar dupla tributação serão sempre abusivas. Adotamos a posição de que a análise do caso concreto permite uma apreciação livre de preconceitos, de forma que arranjos que possibilitem a economia tributária não seja tido por esse único motivo como abusivo.

2.4 Casos de *treaty shopping*: entraves na análise casuística

Neste item, busca-se ilustrar a prática de *treaty shopping* e trazer casos objetos de análise pelo CARF, sem a pretensão de apontar o entendimento predominante, mas identificar certos entraves que permeiam o tema do planejamento tributário abusivo.

A Gerdau Internacional Empreendimentos Ltda. (Gerdau brasileira) estabeleceu uma holding na Espanha, a Gerdau GTL Spain, sua controlada direta, que passou a deter o controle direto de outras sociedades (controladas indiretas), as quais, antes da nova estrutura, estavam sob o controle direto da Gerdau brasileira.

Diante da configuração descrita, os lucros auferidos pela Gerdau GLT Spain e pelas controladas indiretas não eram tributados, já que a sociedade espanhola operava sob o regime ETVE (“Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros”)⁷ e estava amparada pelo acordo para evitar a bitributação entre Brasil e Espanha. Nesse contexto, a Gerdau brasileira foi autuada

⁷ De acordo com a legislação espanhola (TRLIS), as Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE), são: “las entidades cuyo objeto social comprenda la actividad de gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales”. Tais entidades são beneficiadas por um regime de isenção fiscal, de forma que “los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español, así como las rentas derivadas de la transmisión de la participación correspondiente, podrán disfrutar de la exención para evitar la doble imposición económica internacional en las condiciones y con los requisitos previstos en el artículo 21 de esta ley” (ESPAÑA, 2004).

devido ao não recolhimento de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos no exterior. A Receita Federal sustentava que o acordo entre o Brasil e a Espanha não seria aplicado ao caso por haver abuso do tratado internacional, e que a legislação interna permitiria a tributação de controladas indiretas no exterior.

Em relação ao segundo argumento, o Fisco propunha que se fizesse uma interpretação ampla do termo controlada do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vigente à época, para, com fundamento no art. 243, §2º, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), estender sua aplicação às controladas indiretas. Observe as disposições dos referidos artigos:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (BRASIL, 2001).

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (BRASIL, 1976).

Todavia, no Acórdão nº 1101-000.811, o CARF entendeu que não se deve interpretar que toda menção à controlada feita na Lei das Sociedades por Ações refere-se, outrossim, às controladas indiretas⁸. O acórdão também ressalta que a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-

⁸ O art. 116 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) dispõe que o acionista controlador abrange a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que: a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia. Já a sociedade controlada está definida no art. 243, §2º, da Lei n. 6.404/76, assim entendida “a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.” Ainda, segundo o art. 1.098 da Lei 10.406/2002, “é controlada: I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores; II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.” Não obstante os dispositivos não usem os termos controladas diretas e controladas indiretas, depreende-se que as controladas indiretas serão aquelas cujo controle acontece pela interposição de uma terceira controlada, enquanto a controlada direta é aquela que está sob o domínio da controladora, sem o intermédio de terceiro. Acrescenta-se que

35/2001 às controladas diretas e indiretas exigiria desconsiderar a personalidade jurídica das primeiras. Ademais, se o art. 74 se aplicasse às controladas indistintamente, as indiretas seriam duplamente tributadas, pois os seus resultados já estão refletidos nas controladas diretas, como no caso da Gerdau GLT Spain e suas controladas.

No que tange ao abuso do tratado Brasil x Espanha, o fisco brasileiro argumentou que o único propósito da Gerdau GTL Spain era evitar a tributação, já que seus resultados provinham de outros locais que não do território espanhol, de modo que não havia propósito comercial e não poderia ser nem mesmo enquadrada como um estabelecimento permanente. Também foi questionada a real existência da holding espanhola, sob o fundamento de que esta não tinha funcionários e autonomia. Nesse contexto, a autoridade lançadora concluiu que a Gerdau estava cometendo abuso de tratado por meio da criação de pessoas jurídicas fictícias, para que o acordo se aplicasse a pessoas que não são as reais beneficiárias (BRASIL, 2012, p. 5).

Entretanto, consoante entendimento do Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, a alegação de que a Gerdau espanhola é uma mera ficção não se sustenta, pois é razoável que uma holding opere e tenha a estrutura descrita, com comitês e conselhos para a tomada de decisões. Não se exige, como queria o fisco brasileiro, que a holding funcione da mesma forma que uma empresa operacional, com funcionários e instalações nos mesmos moldes. Em relação ao propósito comercial, chegou-se à conclusão de que não seria possível afirmar com absoluta certeza que o único objetivo da Gerdau espanhola seria a economia tributária, pois, além de estar em um campo subjetivo em que seria necessário averiguar as intenções alheias, a holding demonstrou que há outros propósitos na sua constituição (BRASIL, 2012, p. 71).

De acordo com o voto vencedor, também não seria possível afastar o tratado, pois não havia previsão no tratado ou na lei brasileira que autorizasse a não incidência daquele pelo fato de haver interesse tributário, e também não há fundamento no sistema jurídico brasileiro para que o fisco não aplique o tratado por abuso. De qualquer maneira, ainda que houvesse abuso e fosse possível o afastamento do acordo entre Brasil e Espanha, ainda não se poderia desconsiderar a personalidade jurídica da holding para considerar diretamente os lucros das controladas indiretas (BRASIL, 2012, p. 72)⁹.

as definições de controlada direta e indireta se estendem às demais formas societárias, como por exemplo, às sociedades limitadas.

⁹ Na doutrina, não há unanimidade quanto à aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, porém a jurisprudência do STJ admite a incidência do instituto no direito

Em caso semelhante tratado pelo CARF no Acórdão nº 1302-002.014, a JBS S.A foi autuada pela ausência de adição ao lucro líquido do ano calendário de 2008 de variação patrimonial auferida pela controlada no exterior, a holding dinamarquesa JBS Global A/S. De acordo com o fisco, os lucros das controladas diretas da holding dinamarquesa deveriam ser tributados no Brasil, porquanto o tratado entre Brasil e Dinamarca não se aplicaria às controladas que não estejam na Dinamarca. Entre outras questões suscitadas na situação, o fisco afirmou, mais uma vez, que a JBS Global A/S somente teria sido constituída para fins de economia tributária, em razão da incidência do Tratado Brasil - Dinamarca. Assim como no caso Gerdau, também foi alegada a falta de propósito negocial da holding, motivo pelo qual teria havido abuso ao Tratado.

O entendimento que prevaleceu foi o do Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, novamente favorável ao contribuinte. Segundo o voto vencedor, o Tratado Brasil-Dinamarca não dispõe sobre norma antiabuso, que tem justamente o condão de afastar os benefícios do acordo àquele que cometer abusos, de forma que o fisco deduziu uma norma antiabuso *de lege ferenda*. Nesse sentido, ainda que houvesse previsão de tal norma no DTA Brasil-Dinamarca, o benefício seria negado à JBS Global A/S, mas não alcançaria as controladas indiretas. Interessante notar que o voto traz como exemplo de norma anti-abuso o art. 28 do DTA Brasil-México¹⁰. O Conselheiro frisou ainda que uma norma antiabuso não pode ser aplicada unilateralmente, já que deve ser acordada entre os Estados contratantes (BRASIL, 2017, p. 19).

O problema relativo à substância econômica da holding também foi tratado no caso em apreço. Para o autuante, por constituir uma holding pura, esta não teria substância econômica. Por outro lado, o Conselheiro do voto vencedor apontou que, ao abordar a definição de “atividade econômica substantiva”, a Consulta Pública RFB nº 007/2016 também trouxe uma proposta de instrução normativa que descrevia os requisitos para que uma holding apresentasse substância econômica¹¹. Da interpretação dada, uma holding pura, a qual se dedica a manter investimentos em outras sociedades, também tem substância econômica (BRASIL, 2017, p. 24).

tributário (CLÁPIS, 2006, p. 134), atendidos os pressupostos previstos no art. 50 do Código Civil, quais sejam, desvio de finalidade ou confusão patrimonial (AgRg no AREsp 441231/ RJ, REsp 1706614/RS; REsp 1.775.269/PR, REsp 1775280/PR).

¹⁰ Artigo 28.1 do Decreto nº 6.000/2006: As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.

¹¹ Art. 1º Para fins de identificação de regimes fiscais privilegiados previstos no art. 2º da Instrução Normativa no 1.037, de 4 de junho de 2010, entende--se que a pessoa jurídica legalmente constituída

Nota-se que em ambos os casos, há a interposição de um terceiro (holding) que interrompe a relação direta entre a controladora e as controladas, as quais passam a ser controladas indiretas. Em razão de tal estruturação dos negócios, o fisco brasileiro entendeu que a controladora estaria incorrendo em conduta abusiva para se valer dos benefícios dos tratados, porém encontra entraves ao sustentar a tese pelos seguintes motivos: 1) não há previsão nos tratados ou em lei interna que estabeleça o conceito de abusividade e uma norma geral antiabuso; 2) não ficou demonstrado que as holdings não apresentavam substância econômica. Cabe aqui tecer algumas considerações sobre os dois pontos.

O voto vencedor do caso JBS cita como exemplo de norma geral anti-abuso o art. 28 do Tratado Brasil-México, inspirada na Convenção Modelo da OCDE. Contudo, por não haver disposição semelhante no Tratado Brasil-Dinamarca (Decreto nº 75.106/1974), o CARF entendeu que não seria possível fazer incidir uma norma não existente de modo a afastar o tratado. Em um primeiro momento, o voto parece entender que se houvesse uma norma anti-abuso, seria possível falar em abuso do tratado e, então, os benefícios do acordo poderiam ser afastados. Contudo, ainda não estaria superado o problema, pois é necessário definir o conceito de abusividade e o que está e o que não está compreendido na definição.

É verdade que não são todos os tratados que utilizam o termo “abuso” na redação da norma geral antielisiva, porém podem se valer de testes que permitem identificar a abusividade, como é o caso da cláusula baseada no “propósito principal” sugerida pela OCDE. Tais testes decorrem do que se entende por abusivo e funcionam como balizadores dos limites do planejamento tributário lícito. Uma alternativa à ausência de disposição que permita afastar o tratado, no caso de planejamento tributário abusivo, seria admitir a existência de um princípio geral anti-abuso. Vale destacar que ainda que houvesse uma norma geral interna, esta não seria capaz de negar o benefício ao contribuinte, tendo em vista que violaria os artigos 26, que consagra o princípio *pacta sunt servanda* e 27 da Convenção de Viena, que estabelece que “uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado” (SCHOUERI, 1995, p. 87).

sob a forma de holding exerce atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional e instalações adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas: I - ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe, exceto rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital; ou II - à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.

As decisões não fogem à missão de comprovar o propósito comercial das holdings, tarefa que também não se revela de fácil solução diante das imprecisões do que se entende por propósito comercial e substância econômica. Extrai dos votos vencedores que a avaliação acerca dos objetivos do arranjo conduziria a discussão para um ponto subjetivo, já que é difícil identificar com qual propósito a empresa foi constituída.

A discussão ainda deve definir se basta que a economia tributária seja um dos principais propósitos comerciais, o principal propósito ou se deve ser o único propósito, o que já exigiria uma adequação da redação da cláusula PPT a fim de evitar interpretações equivocadas.

Dessa forma, como resultado parcial, verifica-se que a mera valorização de princípios e do papel do julgador para detectar a realidade econômica e subsumi-la à norma jurídica não foi capaz, por si só, de resolver os problemas envolvendo os casos discutidos pelo CARF. Acontece que, ainda que seja previsto dispositivo que permita ao fisco desconsiderar os benefícios do acordo se for detectada uma conduta abusiva por parte do contribuinte, outros problemas ligados à aplicação e à interpretação do instituto ainda estarão presentes.

Embora as decisões falem em substância econômica e propósito comercial, salienta-se que a redação da cláusula PPT não faz menção a tais requisitos. Exige-se, na verdade, que o arranjo tenha como um dos principais objetivos obter o benefício do tratado. Não se está a afirmar que uma interpretação no sentido de exigir como requisito a substância econômica ou propósito comercial está equivocada, mas apenas que há a necessidade de se estudar a aceção de abusividade e possíveis adequações da cláusula. O campo de exploração da norma é vasto, tendo em vista que as interpretações podem variar caso a caso. Por exemplo, não é pacífico o entendimento acerca do que significa substância econômica. Nota-se que, no caso JBS, o fundamento para a constatação da substância econômica foi encontrado na proposta de instrução normativa da Consulta Pública RFB nº 007/2016. Não se critica a técnica adotada no voto, mas salienta-se que não há fundamentos legais seguros e maduros que tratem do tema a fim de auxiliar o aplicador da norma em sua interpretação. Isso porque, embora exista indícios de que o tratamento do planejamento tributário esteja passando por uma transição em que as figuras da elisão e da evasão já não são mais suficientes, o ordenamento jurídico brasileiro, bem como a jurisprudência, carecem de aparato legal para lidar com situações abusivas. No ponto em que rechaçou a desconsideração da personalidade jurídica da controlada direta, a decisão do caso JBS também demonstra que a aplicação dos institutos e as suas consequências jurídicas devem ser estudadas para que os contribuintes conheçam as repercussões de suas operações.

Diante do que foi exposto, verifica-se a dificuldade na análise dos casos em razão da ausência de parâmetro e de disposições legais que tratem de planejamento tributário abusivo. Considerando a introdução de uma cláusula que visa a evitar abusividades na organização das atividades pelo contribuinte, será preciso aprofundar a cláusula PPT sugerida pela Convenção Modelo da OCDE, que tem sido reproduzida em alguns tratados celebrados pelo Brasil, bem como perquirir acerca do que seria considerado abusivo pelos parâmetros eleitos.

3 CONTORNOS DA CLÁUSULA PPT

3.1 Influências da cláusula PPT

A cláusula do teste do principal propósito apresenta conexão com o princípio orientador (*guiding principle*) constante nos Comentários de 2003 da OCDE sobre os artigos da Convenção Modelo (ELLIFFE, 2019, p. 7). O princípio orientador indica que os benefícios da convenção não devem ser usufruídos quando o principal propósito para realizar uma transação ou acordo for garantir uma posição fiscal mais favorável e obter o tratamento favorável nessas circunstâncias for contrário ao objeto e ao propósito das disposições relevantes.¹²

Embora o “*guiding principle*” tenha influenciado o “*principal purpose test*”, Buriak (2019, p. 02) observa que o teste subjetivo do propósito principal (“*main purpose*”), presente no “*guiding principle*”, contrasta com o teste de “um dos propósitos principais” (“*one of the principal purposes*”). A expressão “*more favourable tax position*” também não é mencionada na cláusula PPT. Além disso, em relação ao ônus da prova da autoridade fiscal, segundo os comentários relativos ao Artigo 1º da Convenção Modelo de 2003, o “*guiding principle*” exige uma “clara evidência”¹³, ao passo que a cláusula PPT exige que seja “razoável concluir”, tornando o ônus da prova menos exigente. Ainda, segundo o autor, o elemento objetivo do abuso, qual seja, a incompatibilidade entre o objeto e o propósito do arranjo ou transação e as disposições do acordo, é tratado mais como uma exceção, o que não acontece no “*guiding principle*”.

Os tratados do Reino Unido e dos Estados Unidos também são fontes para a cláusula PPT (ELLIFFE, 2019, p. 7). As Convenções Modelo de Imposto de Renda dos Estados Unidos são exemplos de acordos que fazem referência a “um dos propósitos principais”. Baker (2015, p. 412) também afirma que a cláusula PPT tem origem nos tratados do Reino Unido, os quais falam em “*main purpose*” nos artigos sobre dividendos, juros e royalties. Taboada (2015, p. 603), por sua vez, destaca as semelhanças entre a cláusula PPT e as regras gerais antiabuso

¹² A *guiding principle* is that the benefits of a double taxation convention should not be available where a main purpose for entering into certain transactions or arrangements was to secure a more favourable tax position and obtaining that more favourable treatment in the circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions (OECD, 2003, p. 54).

¹³ Whilst these rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that Member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused (OECD, 2003, p. 64).

(General anti-abuse rule - GAAR) que fundamentam o abuso no propósito da transação. Assim, uma transação é abusiva se o seu principal propósito ou um de seus principais propósitos for obter uma vantagem fiscal injustificada ou ilegítima.

Nota-se, por exemplo, as evidentes semelhanças nas redações da cláusula PPT e da GAAR britânica¹⁴:

(1) Arrangements are “tax arrangements” if, having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements.

(2) Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including—

(a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,

(a) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and

(b) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions. (UNITED KINGDOM, 2013, s/p).

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. (OECD, 2017, p. 110).

A aplicação da GAAR, assim como no caso da cláusula PPT, leva em consideração o propósito de obter a vantagem tributária a partir do arranjo. Outrossim, ambas passam por um teste de razoabilidade para identificação do abuso, considerando as circunstâncias do caso. Também é possível notar uma semelhança entre a parte final da cláusula PPT, qual seja, “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”, e uma das circunstâncias indicativas de arranjo fiscal abusivo: “whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions”. Ambas incluem o espírito da norma como um

¹⁴ A última atualização do documento ocorreu no dia 16 de julho de 2021.

balizador para a constatação da abusividade. Enquanto a cláusula PPT fala na consonância com o objeto e o propósito das disposições da Convenção, a GAAR cita os princípios e os objetivos das disposições.

Autores como Medeiros (2022, p. 20) e Schoueri e Moreira (2019, s/p) também apontam para a semelhança entre a redação da cláusula PPT e da GAAR britânica. Medeiros (2022, p. 26) observa que ambas utilizam as expressões “reasonable to conclude” e “one of the principal purpose”. No que se refere às diferenças, a GAAR britânica passa por teste de razoabilidade amplo e um teste de razoabilidade estrito. Primeiro, deve-se verificar se a operação pode ser entendida como um arranjo fiscal, e, posteriormente, confirmar ou não a abusividade do referido arranjo (MEDEIROS, 2022, p. 26). Em complemento, a norma ainda exemplifica algumas circunstâncias que devem ser analisadas a fim de identificar a abusividade e certos indicativos de um arranjo fiscal abusivo. Por outro lado, inspirada na GAAR, a cláusula PPT se vale apenas do teste de razoabilidade amplo, olvidando-se de que aquela foi inserida em um sistema adaptado e integrado aos conceitos nela aplicados.

Outro exemplo é a norma geral antiabuso dos Estados Unidos, disposta na seção 7701 da Código Tributário Nacional (*Internal Revenue Code*), que estabelece o seguinte:

(o) Clarification of economic substance doctrine

(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—

(A) Economic substance doctrine

The term “economic substance doctrine” means the common law doctrine under which tax benefits under subtitle A with respect to a transaction are not allowable if the transaction does not have economic substance or lacks a business purpose.

Taboada (2015, p. 603) enfatiza que, na norma estadunidense, há uma profunda relação entre o propósito da operação e a substância econômica, o que também acontece na GAAR canadense. Segundo o autor, essa é uma relação que está no cerne de outras doutrinas

antiabusivas, tais como “*substance over form*” e “*business purpose*”. Entende-se que parece que a conexão também exerce certa influência sobre a cláusula PPT, embora não tenha sido esclarecido pela OCDE. O autor aponta que os comentários da cláusula PPT fazem referência à “substância econômica” ou a “propósitos comerciais válidos”, conforme se extrai dos seguintes trechos:

[t]he provision is intended to ensure that tax conventions apply in accordance with the purpose for which they were entered into, i.e. to provide benefits in respect of bona fide exchanges of goods and services, and movements of capital and persons as opposed to arrangements whose principal objective is to secure a more favourable tax treatment. (OECD, 2015, p. 56).

where an arrangement is inextricably linked to a core commercial activity, and its form has not been driven by considerations of obtaining a benefit, it is unlikely that its principal purpose will be considered to be to obtain that benefit. (OECD, 2015, p. 57).

In this example, whilst RCo is claiming the benefits of the State R-State S treaty with respect to a loan that was entered into for valid commercial reasons, if the facts of the case show that one of the principal purposes of TCo in transferring its loan to RCo was for RCo to obtain the benefit of the State R-State S treaty, then the provision would apply to deny that benefit as that benefit would result indirectly from the transfer of the loan. (OECD, 2015, p. 57).

A GAAR canadense, de modo similar, dispõe:

(2) If a transaction is an avoidance transaction, the tax-related consequences to a person must be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, in the absence of this section, would result directly or indirectly from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.

(3) An avoidance transaction means any transaction

(a) that, in the absence of this section, would result directly or indirectly in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit; or (b) that is part of a series of transactions, which series, in the absence of this section, would result directly or indirectly in a benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit. (CANADA, 2022, p. 76)

A fim de elucidar a norma, a IC88-2 explica que o objetivo de uma transação também é determinado pelas circunstâncias, de forma que se a partir delas ficar constatado que o principal propósito de uma transação é outro que não seja a obtenção dos benefícios tributários, então

não haverá uma transação evasiva (avoidance transaction) (CANADA, 1988, s/p). Se a transação for empreendida para negócios de boa-fé, investimento ou propósito familiar, não será evasiva, desde que o principal objetivo do arranjo não seja a obtenção do benefício fiscal.

Ante o exposto, nota que a cláusula PPT apresenta semelhanças e diferenças com o *guiding principle*, inicialmente arquitetado, e as normas gerais antiabuso de alguns países que operam sob o sistema *common law*.

3.2 Objetificação do Teste do Propósito Principal

O teste da cláusula PPT é composta por uma fase que pode ser interpretada como subjetiva ou objetiva, que é identificada pelo trecho “*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* (OECD, 2017, p. 110)”. A subjetividade do teste encontra-se na constatação de um dos principais propósitos do arranjo ou transação, enquanto o aspecto objetivo está no teste de razoabilidade necessário à identificação de um dos propósitos principais. Veja que ambos os aspectos estão interligados: a norma busca conhecer o aspecto subjetivo a partir de parâmetros objetivos, consubstanciados no teste de razoabilidade, o qual deve levar em consideração todos os fatos e circunstâncias.

Observe o que diz o Comentário à cláusula PPT:

178. To determine whether or not one of the principal purposes of any person concerned with an arrangement or transaction is to obtain benefits under the Convention, it is important to undertake an objective analysis of the aims and objects of all persons involved in putting that arrangement or transaction in place or being a party to it. What are the purposes of an arrangement or transaction, is a question of fact, which can only be answered by considering all circumstances surrounding the arrangement or event on a case-by-case basis. It is not necessary to find conclusive proof on intent of a person concerned with an arrangement or transaction, but it must be reasonable to conclude after an objective analysis of the relevant facts and circumstances, that one of the principal purposes of the arrangement or transaction was to obtain the benefits of the tax convention. It should not be lightly assumed, however, that obtaining a benefit under a tax treaty was one of the principal purposes of an arrangement or transaction and merely reviewing the effects of an arrangement will not usually enable a conclusion to be drawn about its purposes. Where, however, an arrangement can only be reasonably explained by a benefit that arises under a treaty, it may be concluded that one of the principal purposes of that arrangement was to obtain the benefit.

179. A person cannot avoid the application of this paragraph by merely asserting that the arrangement or transaction was not undertaken or arranged to obtain the benefits of the Convention. All of the evidence must be weighed to determine whether it is reasonable to conclude that an arrangement or transaction was undertaken or arranged for such purpose. The determination requires reasonableness, suggesting that the possibility of different interpretations of the events must be objectively considered. (OECD, 2017, p. 1460 - 1461).

Os Comentários da OCDE informam que a conclusão depende de um teste que seria objetivo por se basear nos fatos e circunstâncias relevantes do caso concreto. Não seria necessária uma prova conclusiva sobre a intenção do contribuinte, mas deveria haver uma conclusão razoável a partir de uma análise objetiva. Haveria a busca de comprovar a intenção, um fator interno, a partir de elementos externos. Entretanto, em seguida, o comentário fala em “*one of the principal purposes of an arrangement or transaction*”, já não se referindo mais a intenção do contribuinte, que exprime subjetividade, mas no propósito do arranjo ou da transação, atribuindo objetividade à análise. Se um arranjo somente pode ser justificado em razão da obtenção de um benefício do tratado, então é razoável concluir que o benefício foi um dos seus principais objetivos. Contudo, os objetivos do arranjo não podem depender meramente de uma análise dos seus efeitos. Assim, todas as evidências devem ser sopesadas para se chegar a alguma conclusão, bem como a análise deve apreciar todas as diferentes interpretações que podem ser dadas ao caso.

Conquanto a cláusula pretenda objetividade, há posicionamentos divergentes. Para Lang (2014, p. 658) e Buriak (2019, p. 7), o teste se vale de um critério subjetivo para a aplicação do dispositivo, já que depende da comprovação de uma intenção. Segundo Lang (2014, p. 658), ainda que o teste subjetivo dependa de uma análise objetiva dos propósitos de todas as pessoas envolvidas, ao final terá o condão de extrair as intenções a partir de uma análise objetiva. Nas palavras de Lang (2014, p. 658): “*subjective criteria can always be deduced on the basis of external facts, yet the truth remains that those motives are impossible to prove.*”

Weber (2017, p 58), por sua vez, entende que se trata de um teste objetivo, porquanto o teste de razoabilidade deve comprovar que um dos principais propósitos do arranjo foi a obtenção do benefício do tratado a partir de uma análise objetiva de circunstâncias objetivas. A intenção subjetiva na obtenção do benefício tributário a partir do arranjo é objetificada pela análise objetiva de fatos e circunstâncias objetivos. Segundo o autor, depreende-se do

comentário “*all of the evidence must be weighed*” que a ponderação (*be weighed*) deve considerar como os fatos e circunstâncias (evidências) se relacionam entre si.

O comentário 179 estabelece que *the determination requires reasonableness, suggesting that the possibility of different interpretations of the events must be objectively considered* (OECD, 2017).

A esse respeito, Weber (2017, p. 57) entende que a compreensão dos “fatos e circunstâncias” deve ser conforme à interpretação de um terceiro razoável, de forma que se este entenderia que determinados fatos e circunstâncias são artificiais, então o objetivo principal de uma transação seria obter o benefício tributário. Consoante orientação dos comentários, o autor enfatiza que suposições não são permitidas e que avaliações baseadas somente nos efeitos da transação não são suficientes (WEBER, 2017, p. 58). Weber (2017, p. 58) defende que não haveria violação ao princípio da segurança jurídica, o qual estaria amparado pelo teste de razoabilidade, de forma que o contribuinte deve invocar a aplicação do tratado, enquanto a cláusula PPT incide de maneira excepcional:

As said, the reasonableness test only emphasises that the tax administration must substantiate their assessment that obtaining a benefit is one of the principal reasons of an arrangement on the basis of an objective analysis of objective circumstances. Assumptions are not permitted. Moreover, an assessment based merely on the effects of an arrangement is not sufficient. To me, this would not seem to be contrary to the principle of legal certainty; The reasonableness test in fact underlines the principle of legal certainty: when a tax treaty is applicable, a taxpayer may invoke the benefits of this treaty, unless, but this must be based on an objective analysis of the facts and circumstances, that obtaining a tax benefit is one of the principal reasons of an arrangement. (WEBER, 2017, p. 58).

De acordo com Elliffe (2019, p. 19), a redação da cláusula do propósito principal não se refere ao estado de espírito do contribuinte. O teste pretende apreciar o propósito do arranjo ou da transação, não o propósito do contribuinte. A questão que se coloca, portanto, é diferente: “qual é o propósito da transação, objetivamente analisada, em termos de qual é o objetivo final ou resultado?”. Nessa direção, Duff (2018, p. 43) também entende que o PPT não se refere às intenções subjetivas ou aos objetivos das partes, mas ao objetivo da própria transação ou do próprio arranjo.

Elliffe (2019, p. 21) reconhece, entretanto, que em alguns casos pode ser difícil, quando houver provas da intenção ou motivação de evitar a tributação, desconsiderar tais evidências:

One such example can be found in the landmark New Zealand Supreme Court decision of Ben Nevis, in which the Court sought to objectively determine the purpose of the tax arrangement. In this decision, the Court (and the previous two lower courts) repeated the text of a troublesome draft business plan, which contained the following telltale indicia of tax avoidance: “The real benefits of the deal are tax concessions that can be obtained now by the investors and the foundation [...] The actual outcome of the deal in 50 years’ time is not considered material.”

The approach of courts to evidence such as this tends to suggest that even in circumstances in which a court tries to only examine objective evidence, they will sometimes be strongly influenced by subjective matters. Tax avoidance is a complex matter, and most avoidance jurisprudence is similarly complicated and multifaceted. (ELLIFFE, 2019, p. 21).

Duff (2018, p. 43) também admite que há certa dificuldade em uma análise puramente objetiva, de forma que os propósitos de um arranjo fossem independentes das intenções das partes. Seria possível, então, considerar as circunstâncias específicas das pessoas que compõem a relação do negócio (DUFF, 2019, p. 43). Tal conclusão é reforçada pelo Comentário: “*the aims and objects of all persons involved in putting that arrangement or transaction in place or being a party to it* (OECD, 2017, p. 1460)”.

O conceito de “propósito” de uma GAAR pode assumir as seguintes perspectivas:

I) propósito no sentido de “estado de espírito”. Nesta dicção, o teste de propósito é puramente subjetivo, cabendo a demonstração não apenas da subsunção da hipótese à espécie, mas também da comprovação direta e efetiva do próprio “estado de espírito” do contribuinte na prática da conduta analisada;

II) propósito no sentido de “estado de espírito objetivo”. Nessa hipótese, adota-se um sistema híbrido e intermediário, por meio do qual o “estado de espírito” do contribuinte pode ser comprovado por meio das circunstâncias fáticas que envolvem a sua conduta, ainda que indiretamente; e

III) propósito no sentido de atributo de uma operação. A abordagem neste último caso é estritamente objetiva, analisando as especificidades e particularidades de determinada operação, a fim de que seja verificada a sua efetividade e cumprimento dos atributos regulares e comuns às operações de igual natureza. (ORROW, 2000, apud MEDEIROS, 2022, p. 19).

Conforme Elliffe (2019, p. 19), países adeptos do sistema *civil law*, geralmente, adotam a primeira ou a segunda perspectiva, enquanto aqueles adeptos da *common law* optam pela segunda ou terceira abordagem (o autor não menciona quais são esses países)¹⁵. Conforme visto

¹⁵ Ellife (2019, p.18) menciona que o elemento subjetivo da GAAR belga leva em consideração a intenção do contribuinte.

no tópico anterior, a cláusula PPT apresenta muitas semelhanças com as normas dos países da *common law*, os quais utilizam a “razoabilidade” para tornar seus testes mais objetivos. De acordo com Medeiros (2022, p. 20), o próprio “*wording*” da cláusula PPT e da GAAR do Reino Unido sugere que a cláusula PPT deve ser interpretada objetivamente.

Neste trabalho, defende-se que a cláusula PPT é um teste objetivo, porquanto não se pretende provar a intenção, o estado de espírito do contribuinte, mas sim o propósito do arranjo ou da transação a partir de fatos e circunstâncias. Não apenas as influências das normas das jurisdições da *common law*, mas também a redação da cláusula PPT e os Comentários ao Artigo 29 da Convenção Modelo indicam que o teste é de cunho objetivo. A afirmação de Lang (2014, p. 658) de que as evidências buscariam comprovar a intenção do agente não encontra respaldo no texto da cláusula, que fala expressamente em “*one of the principal purposes of any arrangement or transaction*”, e nos Comentários ao Artigo 29, o qual, além reafirmar a redação do dispositivo, reforça a objetividade da análise. Ao Direito interessa o objetivo da transação, de modo que o estado de espírito do agente, quando demonstrado, seria apenas mais um fator dentro das circunstâncias e fatos a dar respaldo a uma ou outra conclusão. Por conseguinte, não se descarta a possibilidade de se levar em consideração as evidências acerca da intenção do contribuinte, já que as suas intenções se relacionam com os objetivos da transação ou do arranjo.

3.3 A insegurança jurídica que circunda a cláusula PPT

Há autores que consideram que o teste do principal propósito conduz à insegurança jurídica (LANG, 2014, p. 663). Como foi possível observar, se há alguma insegurança jurídica, esta não decorre da subjetividade do teste, tendo em vista que a cláusula PPT busca conferir objetividade na apreciação do caso concreto.

Não se pode olvidar, por outro lado, que a GAAR pressupõe discricionariedade e incertezas, já que não é possível prever todas as situações de abusividade. Aliás, o objetivo da GAAR é exatamente o de abarcar situações que não foram previstas pelo legislador, de modo que, para cumprir o seu propósito, a cláusula não pode ser totalmente fechada. Todavia, pelo fato de ser intrínseco à cláusula certo grau de indeterminação é que a sua compreensão deve ser o mais segura possível. Adiante, serão abordados alguns aspectos da cláusula que podem gerar questionamentos no momento de sua aplicação.

3.3.1 A inadequação do termo “um dos principais objetivos”

Segundo o teste, o benefício não deve ser concedido se for razoável concluir que um dos principais objetivos foi a obtenção desse benefício. Atenta-se para o fato de que a redação fala em “um dos principais objetivos”. Não se fala no principal objetivo ou no único objetivo, mas basta que um dos principais propósitos seja se valer do benefício do tratado. A abrangência da expressão “um dos principais objetivos” pode gerar um cenário em que haveria demasiada facilidade em enquadrar uma conduta como abusiva. O Comentário nº 180 reafirma o que já está óbvio na cláusula:

The reference to “one of the principal purposes” in paragraph 9 means that obtaining the benefit under a tax convention need not be the sole or dominant purpose of a particular arrangement or transaction. It is sufficient that at least one of the principal purposes was to obtain the benefit. (OECD, 2017, p. 1461).

Schoueri e Moreira (2019, s/p) entende que, por ser a GAAR uma norma de exceção, incluir uma cláusula ampla (“um dos principais objetivos”) seria contrário a essa qualidade, além de provocar questionamentos acerca da sua própria utilidade. Lang (2014, p. 659) observa que ainda que o contribuinte logre êxito em comprovar que o arranjo também foi motivado por outras razões, a autoridade tributária poderá alegar que basta que fique comprovado que um dos fins foi o benefício tributário. Mesmo que o contribuinte demonstre que o seu principal propósito não tem motivação fiscal, ainda será possível a incidência da cláusula, já que esta admite diversos propósitos. Ademais, não se sabe como distinguir os propósitos principais daqueles propósitos secundários.

Observa-se que a suficiência do requisito de “um dos principais objetivos” guarda relação e impacta sobremaneira o ônus da prova. Isso porque se o *standard* para comprovar a abusividade do arranjo é baixo, bastando que a autoridade indique que um dos principais objetivos é a obtenção do benefício, então fica ainda mais difícil para o contribuinte afastar a incidência da cláusula. Causa um desequilíbrio na relação, de modo que a defesa do contribuinte seria desproporcionalmente mais difícil, senão impossível, ainda mais quando se considera que a obtenção de um benefício fiscal não é fator que pode por si só ser reprimido.

Lang se posiciona no seguinte sentido:

In those cases, the rules on the burden of proof usually determine the result. If, as part of its official duty of investigation, the tax authority must furnish proof that one of the main objectives of the taxpayer was to obtain the benefit, it is already fighting a losing battle. Alternatively, the taxpayer has no chance of fending off the accusation of abuse if it is up to him to furnish evidence that benefiting from one or several treaty provisions was not one of his primary motives. (LANG, 2014, p. 658).

O Comentário nº 178 parece tentar amenizar a desproporcionalidade do critério ao ponderar que não se deve assumir que a mera obtenção do benefício do tratado foi uma das suas principais motivações. Paralelamente, aponta que se um arranjo ou transação só pode ser razoavelmente justificado em razão de um benefício advindo do acordo, então é possível concluir que um de seus objetivos preponderantes foi a obtenção de tal benefício. No entanto, o comentário não tem correspondência com o texto da norma, já que esta não exige que a análise verifique se a única explicação razoável para o esquema é a obtenção do benefício (RIBEIRO, 2017, p. 33).

Entre os objetivos do tratado, estão a concretização do princípio da não bitributação e o fomento aos investimentos. Ainda, é comum que os contribuintes realizem planejamentos a fim de diminuir a carga tributária. Ao considerar as opções A, B e C, sendo A a alternativa mais vantajosa, inclusive no âmbito tributário, não há motivos para que o contribuinte se submeta às opções B ou C. Logo, não há lógica em estabelecer um requisito que impede a aplicação do benefício do tratado pelo simples fato de um dos principais objetivos ser a obtenção desse benefício. É legítimo que o contribuinte busque a economia tributária, desde que pelas vias legais. Quando se estabelece que o benefício tributário não pode ser um dos principais objetivos, então não pode ser uma motivação em qualquer hipótese, ainda que existam outras razões. O critério não se coaduna com os próprios objetivos do acordo, que prevê benefícios tributários.

3.3.2 A interpretação da expressão “o objeto e o propósito das disposições pertinentes do presente tratado”

Extrai-se da cláusula que, ao passar pelo primeiro filtro do teste, caso fique demonstrado que um dos principais propósitos do arranjo ou transação foi a obtenção do benefício do tratado, o contribuinte ainda poderá evitar a sua incidência quando o arranjo ou transação estiver de acordo com o objeto e o propósito das disposições pertinentes do tratado:

Where this is the case, however, the last part of the paragraph allows the person to whom the benefit would otherwise be denied the possibility of establishing that obtaining the benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention. (OECD, 2017, p. 1457).

A parte final suscita discussões quanto à extensão da expressão “objeto e propósito das disposições pertinentes desta Convenção”. Questiona-se se o arranjo ou transação deve estar de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes consideradas isoladamente ou se deveria abranger o objeto e o propósito do tratado como um todo.

Lang (2014, p. 661), por exemplo, defende que o texto se refere ao objeto e ao propósito do próprio tratado e observa que o artigo 31 da Convenção de Viena¹⁶ prescreve que a interpretação dispensada aos tratados deve estar em consonância com a sua finalidade. Por essa perspectiva, a parte final nada acrescentaria à norma, restando apenas o teste da razoabilidade para a aplicação da cláusula. Chand (2018, p. 24) também advoga que a cláusula se refere ao objeto e propósito do tratado como um todo, pois se as disposições pertinentes fossem interpretadas isoladamente, o contribuinte sempre estaria em conformidade com o dispositivo, já que sempre observa os seus requisitos formais. Surge, ainda, o problema de se determinar qual seria o propósito de um tratado, já que um Estado pode celebrá-lo por diversos motivos (SCHOUERI; MOREIRA, 2019, p. 772)¹⁷. Por outro lado, há quem entenda que a cláusula restringiu seu escopo de aplicação às disposições pertinentes, ou teria sido explícita em sua redação para incluir o acordo como um todo (SCHOUERI; MOREIRA, 2019, p. 774).

Não seria razoável considerar somente os dispositivos isoladamente, pois é característica da conduta abusiva estar em consonância com a letra da norma, mas ser contrária

¹⁶ 1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade (BRASIL, 2009).

¹⁷ Não obstante a obviedade estampada na nomenclatura dos tratados para evitar a dupla tributação em relação ao seu objetivo, não se pode olvidar das outras funções exercidas por tais acordos, talvez até mais relevantes do que a simples concretização do princípio da não bitributação internacional, o que pode ser aplicado de maneira até mesmo unilateral (DAGAN, 2000). Xavier (2010), por exemplo, ao sustentar que a dupla não tributação não pode ser considerada relevante no caso dos tratados do Brasil, argumenta que o país buscou criar incentivos econômicos aos investimentos estrangeiros a partir de cláusulas de *matching credit* e de *tax sparing*. Nesse sentido, Rocha (2013) coloca o fomento aos investimentos estrangeiros como uma das funções das CDTs, não só pelas cláusulas de créditos presumido e ficto, mas também em razão da segurança jurídica gerada pela previsibilidade das regras aplicadas às operações transnacionais. Ainda, Rocha afirma que outra finalidade seria a repartição de receita tributária entre os países contratantes, o que levanta questionamentos quando o tratado envolve países desenvolvidos e em desenvolvimento.

aos seus objetivos. Sustenta-se no presente estudo que o arranjo ou transação deve estar em conformidade com os propósitos do tratado considerado em sua totalidade. Nesse caso, à parte final da cláusula não deve ser atribuído o mesmo sentido que a disposição do artigo 31 da Convenção de Viena, uma vez que este último se presta a estabelecer uma orientação geral de interpretação dos tratados e não constitui regra geral antiabuso (NAVARRO, 2020, p. 173). Ora, se assim fosse, seria descartável qualquer regra antiabuso, pois já estaria previsto na Convenção de Viena negar o benefício quando o arranjo ou transação não estivesse de acordo com o espírito do acordo. O argumento de que não é possível conhecer as razões pelas quais os Estados celebram um acordo não merece prosperar, porquanto o preâmbulo, o título e as demais disposições servem para realização de uma interpretação teleológica.¹⁸ Não é preciso conhecer os motivos por trás da celebração de um tratado. Entretanto, seria de grande valia aos intérpretes e contribuintes estabelecer critérios e explicações sobre o que deveria ser considerado contrário ao espírito do acordo.

Os autores também debatem a respeito do ônus da prova, uma vez que, enquanto é suficiente que a autoridade fiscal demonstre razoavelmente que um dos principais objetivos foi usufruir do benefício do tratado, a incidência da cláusula apenas será afastada se o contribuinte comprovar que o arranjo ou transação está de acordo com as disposições relevantes do tratado. Argumenta-se que o standard para que a autoridade fiscal enquadre o arranjo ou a transação em abuso é baixo, ao contrário do contribuinte que deve comprovar a conformidade da situação (LANG, 2014, p. 660; RIBEIRO, 2017, p. 38).

O presente estudo entende que a objetivação do primeiro teste impõe à autoridade tributária uma demonstração robusta acerca da finalidade de um arranjo ou transação. Contudo, chama-se a atenção para o fato de que não está explícito na cláusula PPT a necessidade da autoridade fiscal demonstrar que o ato está em desacordo com os objetivos do tratado. O termo “*unless*”, inserido na parte final da norma, denota exceção, de forma que não acrescenta o critério para a abusividade. Ou seja, basta a conclusão de que o arranjo ou transação tem como um de seus propósitos a obtenção do benefício tributário. Ao invés de acrescentar o requisito à

¹⁸ O preâmbulo do tratado não tem força vinculante, porém é elemento que auxilia na interpretação (MAZZUOLI, 2021, p. 144). Na ADI nº 2076, o STF fixou entendimento acerca da natureza jurídica do preâmbulo: Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2076, Relator (a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 15/08/2002, DJ 08-08-2003 PP-00086 EMENT VOL-02118-01 PP-00218)

análise da autoridade, passa-se ao contribuinte a tarefa de comprovar que o ato está de acordo com a finalidade do tratado. Essa construção da norma não parece acertada, pois, tendo em vista que uma cláusula geral antiabuso é aberta em razão das análises casuísticas, é pertinente que se acrescente critérios à análise da autoridade fiscal, enquanto às dúvidas suscitadas pelo contribuinte deve ser atribuído maior peso a fim de garantir maior segurança jurídica.

3.3.3 A importação de modelos estrangeiros

A importação de modelos estrangeiros exige que o instituto seja, em um primeiro momento, compreendido em seu contexto, de forma que a sua importação não resulte em dificuldades no implemento da norma. No que se refere ao teste de razoabilidade como método objetivo de interpretação nos sistemas de *common law*, Medeiros (2022, p. 20-21) atenta para a maturidade e consolidação da sistemática de precedentes:

Tem-se, por conseguinte, que o teste de razoabilidade incluído na Cláusula PPT se trata estritamente de uma técnica de interpretação legislativa, importada dos sistemas de “*common law*”, por meio da qual se esclarece que determinada disposição, no caso da Cláusula PPT, o teste de propósito principal, deverá ser interpretada de maneira puramente objetiva, assim entendida a técnica de contraposição dos atributos da operação analisada a determinados padrões de conduta previamente estabelecidos judicialmente para operações de igual ou similar natureza.

Com efeito, para um país sujeito à sistemática de precedentes, “*common law*”, a concepção da razoabilidade como um instrumento de interpretação legal é, de certo modo, intuitiva, porquanto esse conceito já há muito se encontra presente e sedimentado em seus ordenamentos jurídicos.

Somado a este fato, tem-se ainda que em um Estado da “*common law*”, a sistemática de precedentes está deveras arraigada e bastante consolidada no ordenamento jurídico daquele país, de modo que a definição dos padrões (“*standards*”) judiciais, necessários ao cumprimento do teste de razoabilidade, é considerada como elemento certo e de razoável grau de segurança jurídica. (MEDEIROS, 2022, p. 20-21).

Retomando a análise dos casos discutidos pelo CARF no tópico 2.4, verifica-se a notável necessidade em se estabelecer parâmetros e amadurecer a cláusula para a sua introdução em um tratado. A abertura da norma, que, salienta-se, é desejável para a apreciação de casos em que a violação ao tratado não é direta, exige contornos mais definidos e a devida orientação.

Embora a objetividade da norma seja notável, há lacunas que devem ser preenchidas para uma aplicação mais segura. Diferente da GAAR britânica, que passa por um teste de

razoabilidade amplo e um teste de razoabilidade estrito, além de contar com um rol exemplificativo de circunstâncias que indicam abusividade (MEDEIROS, 2022, p. 26), a cláusula PPT da OCDE inclui apenas um teste de razoabilidade amplo, já que requer apenas que fique demonstrado que a obtenção do benefício do acordo foi um dos principais objetivos do arranjo ou transação. Ocorre que a parte final apenas prevê uma exceção ao teste de razoabilidade, a qual recai sobre o contribuinte, pois é ele quem deve demonstrar que atua conforme o objeto e o propósito do acordo. Falta, portanto, um requisito que complemente a análise para averiguação da abusividade.

A afinidade de Estados que operam sob o sistema *common law* com o tipo de cláusula inserida pela OCDE é evidente, o que não significa que não possa haver uma cláusula geral antiabuso em Estados que a admitem, mesmo que sejam adeptos da *civil law*. Acrescenta-se que até mesmo as jurisdições que operam sob o sistema *civil law* se apoiam em precedentes e dependem da interpretação do juiz. Se um Estado é intolerante a determinadas formas de planejamento tributário, as quais considera abusivas, então é necessário encontrar alternativas para o combate de tais condutas.

3.3.4 As consequências oriundas da incidência da cláusula PPT

Há dúvidas sobre as consequências da incidência da cláusula PPT, pois não está claro se não se aplica o acordo integralmente ou apenas uma norma específica (SCHOUERI; MOREIRA, 2019, s/p.). Entretanto, a própria redação auxilia na compreensão, pois estabelece que um benefício não será concedido quando a obtenção desse benefício for um dos principais objetivos do arranjo ou transação:

Existe ainda quem questione se, uma vez constatado o abuso no âmbito da regra P.P.T., a consequência associada – *benefit (...) shall not be granted* – implica vedar todo e qualquer benefício resultante da C.D.T. devido à verificação do abuso ou apenas o benefício concretamente resultante da disposição contornada. A nosso ver, uma leitura atenta e uma correta interpretação da cláusula permite dissipar este tipo de dúvidas: se a cláusula refere que a *benefit* (um benefício e não os benefícios) *shall not be granted (...) if it is reasonable to conclude (...) that obtaining that benefit* (esse benefício e não os benefícios em geral da convenção) esteve na base principal de motivações da conduta, poucas dúvidas nos parecem restar acerca da restrição da inaplicabilidade dos benefícios da convenção apenas àqueles dos quais o contribuinte pretendeu prevalecer-se indevidamente. As dificuldades sentem-se, antes, como se viu, sobretudo no preenchimento da previsão

normativa e todo o caminho prévio necessário até se chegar à conclusão pela aplicação da estatuição. (RIBEIRO, 2017, p. 46).

A cláusula nega a aplicação de um dos benefícios previstos no tratado, de forma que não se nega a aplicação do tratado como um todo. Assim, se um benefício do tratado for negado, é possível o redirecionamento a uma norma adequada do próprio tratado (SCHOUERI; MOREIRA, 2014, s/p). Ocorre que a cláusula em apreço não tem a finalidade de punir o contribuinte, mas impedir que o acordo seja aplicado de forma inadequada (SCHOUERI; MOREIRA, 2014, s/p). Da mesma maneira, Ribeiro (2017, p. 45) afirma que a consequência não se trata de punição, mas de mera reposição ao estado que existiria na ausência do abuso.

Para Lang (2014, p. 662), como a cláusula se omitiu acerca de sua aplicação pelos Estados, há o risco de ocorrer dupla tributação e gerar uma situação penalizadora para o contribuinte. Seria possível a um Estado negar o benefício, enquanto o outro Estado continue a aplicá-lo, causando um desequilíbrio na distribuição da carga tributária. Ribeiro (2017, p. 45) argumenta que pelo fato da cláusula geral antiabuso ser uma norma aberta, há espaço para que se realize uma interpretação que busque conciliar todos os objetivos da Convenção sem que se prejudique mutuamente. O problema de interpretação e aplicação da norma pode ser resolvido mediante acordo (NAVARRO, 2020, p. 175) e troca de informações entre os Estados. As consequências da norma não suscitam problemas de difícil solução.

Em síntese, o tópico demonstrou que a abusividade da cláusula PPT ocorre quando se constata que um dos principais propósitos da transação foi a obtenção do benefício do tratado, o que gera um cenário de insegurança jurídica e restringe demasiadamente o espaço do planejamento tributário. Além da amplitude do critério da cláusula PPT, a redação não insere outro elemento para a constatação da abusividade. Identificadas as lacunas do dispositivo, busca-se, no próximo capítulo, analisar a situação de uma norma geral antiabuso no Brasil e a possível compatibilidade da cláusula PPT com o direito interno.

4 A APLICABILIDADE DA CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO NO DIREITO INTERNO E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

4.1 A aplicabilidade da cláusula geral antiabuso no direito interno e os óbices à sua internalização

Faz-se mister compreender a hierarquia dos tratados internacionais de direito tributário em relação às normas de direito interno, bem como a solução para possíveis conflitos entre as normas. Para explicar a posição ocupada pelos tratados, destacam-se as teorias monista e dualista do direito internacional. Para a teoria dualista, os sistemas de direito interno e direito internacional são independentes e distintos e, por conseguinte, não são passíveis de conflito (MAZZUOLI, 2021, p. 32). Os compromissos assumidos no exterior pelo Estado não repercutem em seu âmbito interno, até mesmo porque, segundo os adeptos do dualismo, enquanto o direito interno se preocupa em reger as relações entre indivíduos e Estado, o direito internacional regula as relações entre os Estados ou entre estes e as organizações internacionais (MAZZUOLI, 2021, p. 32). Há certa primazia do direito interno sobre o direito internacional. Para que uma norma internacional tenha validade para um Estado é necessário integrá-la ao ordenamento jurídico nacional (MAZZUOLI, 2021, p. 32). Denomina-se adoção ou transformação o processo pelo qual uma norma internacional passa a fazer parte do direito interno, pois, de fato, transforma-se em norma interna, não bastando para tanto a mera ratificação, mas sim uma incorporação legislativa (MAZZUOLI, 2021, p. 32).

De acordo com Mazzuoli (2021, p. 36), se para a corrente dualista Direito Internacional e Direito Interno são sistemas contrapostos, então é inevitável que se chegue à conclusão de que algum dos dois sistemas não é jurídico. Como sempre foi aceita a juridicidade do Direito Interno, chega-se à conclusão de que o Direito Internacional não é jurídico. Para o autor, o Direito Interno está inserido no Direito Internacional, não sendo possível conceber o Estado como algo alheio à sociedade internacional e que não estabelece relações sociais e jurídicas. Outro problema apontado seria admitir a validade de duas normas antagônicas, o que também não é possível, pois o Direito não admite tal contradição. Ainda, o dualismo apenas trata dos tratados como fonte de direito, desprezando os costumes internacionais e os princípios gerais de direito, fontes que são aplicadas pelos tribunais internos e consideradas formais pelo próprio Estatuto da Corte Internacional de Justiça (CIJ). Mazzuoli (p. 36) também entende que o

simples fato de haver norma interna que contraria o direito internacional não é suficiente para justificar a corrente dualista, tendo em vista que as contradições podem ocorrer entre as normas internas.

Por outro lado, segundo a teoria monista, o Direito Internacional e o Direito Interno são ramos distintos do Direito, porém pertencentes a um único sistema jurídico (MAZZUOLI, 2021, p. 38). Para essa concepção, o Direito Internacional é aplicado desde o momento em que foi aceito pelo Estado, independentemente de sua transformação em norma interna, pois, na verdade, conserva o seu caráter de norma internacional e não é incorporada ao ordenamento como norma interna (MAZZUOLI, 2021, p. 38). Para a corrente monista, pode existir assunto que esteja sob a jurisdição exclusiva do Direito Internacional, o que não pode ser afirmado sobre o Direito Interno, que não tem jurisdição exclusiva (MAZZUOLI, 2021, p. 38). Logicamente, ao contrário do que ocorre na teoria dualista, é possível haver conflitos entre as normas para a teoria monista, desdobrando-se vertentes que buscam dar solução à questão: monismo nacionalista e monismo internacionalista (MAZZUOLI, 2021, p. 38). A primeira vertente sustenta a prevalência do Direito Interno sobre o Direito Internacional (MAZZUOLI, 2021, p. 39). Segundo os monistas nacionalistas, a validade das normas internacionais depende de um reconhecimento, por parte do Estado, da vinculação imposta pelo próprio direito interno, mais precisamente, no texto constitucional (MAZZUOLI, 2021, p. 39). Assim, em caso de conflito, prevalece o Direito Interno. Já o monismo internacionalista aponta o Direito Internacional como hierarquicamente superior ao Direito Interno, tendo como fundamento o princípio da *pacta sunt servanda* (MAZZUOLI, 2021, p. 41). Entende-se que as demais normas derivam e têm como fonte as normas internacionais. Logo, na hipótese de conflitos entre normas internacionais e internas, haveria o predomínio das primeiras (MAZZUOLI, 2021, p. 41).

Como uma forma de abrandar o monismo internacionalista surge o monismo moderado, que busca equilibrar a aplicação das normas internacionais e internas (MAZZUOLI, 2021, p. 42). Dessa forma, não invalida o Direito Interno no caso de inobservância ao Direito Internacional, em que pese admita a infração à norma internacional e, conseqüentemente, a derrogação ou a inaplicabilidade, com a possibilidade de responsabilização daquele Estado que desrespeita a referida norma. De acordo com os monistas moderados, em caso de conflito, adota-se o critério cronológico (MAZZUOLI, 2021, p. 42). O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 80.004, se aproximou da corrente monista moderada ao equiparar os

tratados às leis ordinárias e adotar o critério cronológico para a resolução de conflitos (MAZZUOLI, 2021, p. 313).

O tratamento atribuído ao Direito Tributário Internacional difere-se em razão do disposto no art. 98 do CTN, que determina que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela que lhe sobrevenha”. Ou seja, em matéria tributária, não é possível que uma lei interna revogue o disposto em tratado internacional. Xavier (2010, p. 91) preleciona que se equivoca a redação no que se refere ao uso do termo “revogar”, pois trata-se, na verdade, de derrogação, que resulta na relativa inaplicabilidade da lei interna para certas situações e pessoas. O STF também caminha no sentido de admitir a validade do art. 98 do CTN e, então, a observância dos tratados internacionais (RE 90.824/SP). Sendo assim, pelo ordenamento jurídico brasileiro, não seria válida a lei ordinária que viesse a limitar a aplicação de um acordo de bitributação (SCHOUERI, 1995, p. 103).

É relevante suscitar a inserção da cláusula geral antiabuso por meio de tratado internacional, considerando que o procedimento legislativo pelo qual o tratado passa é similar ao de lei ordinária, enquanto a cláusula geral antiabuso pode ser compreendida como norma geral de direito tributário. Segundo o entendimento do STF na MC-ADI nº 1.480/DF, o tratado internacional não pode versar sobre matéria reservada à lei complementar. Há, entretanto, posicionamento em sentido contrário.

De acordo com Varella (2019, p. 41), o tratado deve ser equiparado a qualquer lei infraconstitucional:

O tratado ratificado e internalizado pelo Brasil integra o direito interno e deve ser utilizado como qualquer outra norma infraconstitucional, regulando a matéria à qual se destina. A Constituição estabelece a equiparação à lei infraconstitucional. Lei é gênero, que tem como espécie a lei delegada, a lei complementar, a lei ordinária e a medida provisória. O tratado terá, portanto, o valor normativo da norma suficiente para regular o tema. Não importa se no direito interno a matéria apenas poderia ser regulada por lei ordinária ou por lei complementar.

Certos teóricos insistem em equivaler tratados a leis ordinárias, porque os tratados são internalizados por decreto legislativo e aprovados por maioria simples no Congresso Nacional, quorum similar ao das leis ordinárias. Muito embora seja um raciocínio lógico à primeira vista, carece de fundamentação teórica e validade prática. A força normativa do tratado em geral depende de seu conteúdo: caso trate de matéria que apenas pode ser normatizada no direito interno por lei complementar, poderá ter sua eficácia suspensa somente por uma lei complementar, como se lei complementar fosse, independentemente

do quorum de aprovação do tratado, inferior ao quorum de lei complementar. É importante, em qualquer caso, que tenha conteúdo material equivalente ao de lei complementar. (VARELLA, 2019, p. 41).

É entendimento majoritário e consolidado na jurisprudência (RE 558780 AgR, RE 348605 ED, ARE 669074 AgR) o de que não há hierarquia entre lei ordinária e lei complementar. O fato de que uma matéria é reservada a uma espécie de lei ou outra não significa que uma é hierarquicamente superior (VARELLA, 2019, p. 42). Do mesmo modo, o tratado também pode tratar sobre qualquer tema e ser aprovado por decreto legislativo (VARELLA, 2019, p. 42).

Na ADI nº 1480, o Ministro Carlos Velloso entendeu que lei é gênero, enquanto lei complementar, lei delegada, lei ordinária e medida provisória são espécies. O tratado seria equiparado ao gênero e não às espécies. Fundamenta o seu argumento nos artigos 102, III, b e c, e 105, III, a, b e c, da Constituição, os quais se referem à lei como gênero, abrangendo todas as espécies, e faz distinção com o tratado, que é tratado separadamente, de maneira equivalente à lei (gênero) na alínea b, do art. 102, III, e na alínea a, do art. 105, III.

No Recurso Especial nº 1325709/RJ, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho (relator) sustentou que o tratado em matéria tributária se equipara à lei complementar:

33. Diante dessa definição sistêmica e constitucional, conclui-se que os Tratados e Convenções Internacionais em matéria tributária seguramente assimilam, no Direito Interno Brasileiro, a hierarquia de leis complementares; anoto que, se assim não fosse – diga-se apenas para efeito de exposição – as regulações internacionais seriam categorizáveis assim: (i) seriam superiores à Carta Magna, não se submetendo, portanto, aos seus ditames, o que importaria na afirmação – estranha afirmação– de quebra da soberania nacional e consequente abdicação dos poderes normativos nacionais, efeitos que não podem ser – nem de longe– sequer objeto de reflexão jurídica minimamente adequada à nossa ordem constitucional; ou (ii) seriam niveladas às leis ordinárias e, portanto, modificáveis pela legislação interna comum, significando isso que o legislador ordinário teria a potestade de alterar, ou até mesmo eliminar, a eficácia normativa dos Tratados, infringindo a sua base de boa-fé e de reciprocidade de tratamento, bem como privilegiando as empresas estrangeiras que tivessem controladas no Brasil, pois os seus lucros não seriam tributados nos seus Países de origem. 34. Em ambas as hipóteses, como se vê, ocorreria a perversão de pautas essenciais do sistema jurídico, por isso que os tratadistas tributários internacionalistas chamam a atenção para o respeito aos Tratados Internacionais Tributários, o que reflete a necessidade de atribuir-lhes posição hierárquica superior às leis ordinárias – mas, sem dúvida possível, abaixo da Constituição – sendo urgente se vencer a concepção – tão arraigada concepção – de que a hermenêutica doméstica da Administração Tributária possa preponderar sobre aqueles documentos firmados no foro

externo pela soberania nacional; esse ponto de vista é sustentado, entre outros autores de nomeada, pelo Ministro Professor FRANCISCO RESEK (Direito Internacional Público, São Paulo, Saraiva, 1993, p. 103). (BRASIL, 2014, p. 29-30).

Nota-se que a possibilidade de tratado internacional versar sobre matéria reservada à lei complementar não é pacífica na jurisprudência e na doutrina. Como alternativa, a introdução de uma cláusula geral antiabuso poderia ser feita a partir da regulamentação do tema por lei complementar. Assim já decidiu o STF no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF:

(...) A Convenção nº 158/OIT, além de depender de necessária e ulterior intermediação legislativa para efeito de sua integral aplicabilidade no plano doméstico, configurando, sob tal aspecto, mera proposta de legislação dirigida ao legislador interno, não consagrou, como única consequência derivada da ruptura abusiva ou arbitrária do contrato de trabalho, o dever de os Estados-Partes, como o Brasil, instituírem, em sua legislação nacional, apenas a garantia da reintegração no emprego. Pelo contrário, a Convenção nº 158/OIT expressamente permite a cada Estado-Parte (Artigo 10), que, em função de seu próprio ordenamento positivo interno, opte pela solução normativa que se revelar mais consentânea e compatível com a legislação e a prática nacionais, adotando, em consequência, sempre com estrita observância do estatuto fundamental de cada País (a Constituição brasileira, no caso), a fórmula da reintegração no emprego e/ou da indenização compensatória. Análise de cada um dos Artigos impugnados da Convenção nº 158/OIT (Artigos 4º a 10). (BRASIL, 1997).

Nesse sentido, Varella (2019, p. 41) também admite a possibilidade de tratado não autoaplicável ser regulamentado por normas internas para a produção de efeitos jurídicos. Há discussão sobre o real conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual poderia contemplar a necessidade de regulamentação.

Por fim, é preciso estar atento à hierarquia dos tratados internacionais em relação à Constituição Federal. Schoueri (1995, p. 100) lembra que a Constituição é hierarquicamente superior aos tratados internacionais. Chega-se à conclusão pela interpretação do art. 102, III, b, da CF, que cabe ao STF “julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal”. No RE 109.173/SP, o Ministro Carlos Madeira expressa que “hierarquicamente, tratado e lei situam-se abaixo da Constituição Federal. Consagrar que um tratado deve ser respeitado, mesmo que colida com o texto constitucional, é imprimir-lhe situação superior à

própria Carta Política” (BRASIL, 1987, p. 412). Desse modo, as disposições de um tratado devem também observar a Constituição, sob pena de inconstitucionalidade.

4.2 Panorama de uma norma geral antiabuso no Brasil

A Lei Complementar nº 104/2001 introduziu no Código Tributário Nacional o parágrafo único do art. 116:

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. (BRASIL, 2001).

Antes do referido dispositivo, não havia qualquer norma que tratasse dos limites entre elisão e elusão, enquanto a doutrina referia-se apenas à evasão e à elisão (GODOI, 2012, p. 130). A previsão da norma ensejou discussão acerca do seu conteúdo e uma série de divergências em sua interpretação. De acordo com a exposição de motivos do projeto de lei que deu origem à LC nº 104/2001:

A inclusão do parágrafo único ao art. 116 faz-se necessária para estabelecer, no âmbito da legislação brasileira, norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de elisão, constituindo-se, dessa forma, em instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de planejamento tributário praticados com abuso de forma ou de direito. (BRASIL, 1999, p. 47).

Contudo, a redação da norma e a exposição de motivos não estão em harmonia de maneira evidente, mas fomenta questionamentos. Embora o combate ao planejamento tributário com abuso de forma ou de direito tenha sido mencionado na exposição de motivos, a norma prevista não foi clara quanto a essa pretensão, possibilitando interpretação diversa. Como a norma não dispôs sobre o significado do termo “dissimulação”, o conceito ainda é alvo de discussão.

Alguns entendem que o dispositivo nada acrescenta à legislação tributária, pois a menção à dissimulação apenas explicita as modalidades de simulação absoluta e relativa, as

quais, antes mesmo da inclusão do parágrafo único ao art. 116, já eram admitidas no CTN e na doutrina (COELHO, 2022, p. 172). Expõe Coêlho (2022, p. 172):

No particular, sob o ponto de vista material, o novel parágrafo não inovou a ordem jurídica, apenas explicitou o que já se sabia;²⁴ ou seja, o étimo simulação comporta duas modalidades, a absoluta e a relativa. Esta última, contudo, é mais frequente. Quis, então, o legislador, realçá-la ao tempo em que delegou à lei a função de organizar os procedimentos de desconsideração dos atos e negócios dissimulados. (COELHO, 2022, p. 172).

Flávio Neto (2020) afirma que o legislador não pretendeu ir além na redação abrangendo outros institutos à norma, mas limitou-se à evasão, constituindo uma norma antidissimulação. Para ele, quando da elaboração do projeto de lei inicial, o legislador teria chegado a um consenso e se limitado ao instituto da evasão. Ademais, Flávio Neto (2020) entende que as rejeições das Medidas Provisórias nº 66/2022 e nº 685/2015 indicam que o dispositivo realmente não pretendeu inserir uma norma antiabuso. Tal interpretação não se revela satisfatória, na medida em que a intenção sinalizada pelo legislador não é o único parâmetro para a interpretação de uma norma. Extrai-se das considerações feitas neste tópico e das próximas explanações que a norma em comento é objeto de diversas perspectivas, de forma que limitar a compreensão da norma à intenção do legislador contribui pouco para o debate. Alvim (2020) aponta que a palavra dissimulação é polissêmica e, por conseguinte, admite interpretações mais condizentes com as práticas internacionais.

Há quem entenda que a consequência da norma seria meramente autorizar o fisco a desconsiderar o ato de simulação sem a necessidade de declaração da nulidade em juízo (XAVIER, 2001 apud GODOI, 2012, p. 130). Entretanto, a desconsideração do ato de maneira unilateral pelo fisco já era admitida (GODOI, 2012, p. 130).

Sob outra perspectiva, em consonância com o alegado na petição inicial da ADI nº 2446, parcela da doutrina defende que o dispositivo insere a interpretação econômica no Direito Tributário brasileiro, ensejando a tributação por analogia, além de ferir os princípios da legalidade, da tipicidade fechada e da segurança jurídica (GODOI, 2012, p. 131). Martins (2002, p. 93), um dos defensores dessa corrente, conclui que a norma antielisiva inserida no CTN é inconstitucional, fere o princípio da estrita legalidade e permite ao fisco impor tributos e penas fora da lei, escolhendo o instrumento que possibilite maior arrecadação.

Por outro lado, exsurge corrente doutrinária que sustenta que o dispositivo constitui norma geral de combate à elusão, com nuances nas interpretações dos autores. Segundo Godoi (2012, p. 131), a norma continua permitindo o planejamento tributário, mas impede a “distorção ou o uso artificioso e forçado de determinados atos ou negócios jurídicos previstos na lei civil ou comercial para outros fins”, podendo a autoridade fiscalizadora promover a desconsideração e realizar o devido enquadramento à norma eludida ou defraudada. O autor discorda de Greco (2011 apud GODOI, 2012, p. 131) no ponto em que este admite a aplicação das figuras de fraude à lei e abuso de direito prevista no Código Civil. Para Godoi (2012, p. 131), os institutos do direito civil não se adequam à elusão tributária, já que em relação à fraude à lei o Código Civil determina a nulidade do negócio jurídico, o que depende de declaração judicial. A anulação judicial tornaria o procedimento tumultuoso, e não faz sentido impor a nulidade por sentença judicial quando se admite a caracterização de simulação pela autoridade fiscal unilateralmente (GODOI, 2012, p. 132). Nada impede que a matéria seja questionada no Poder Judiciário posteriormente (GODOI, 2012, p. 132).

Tôrres (2013, p. 50) esclarece que a dissimulação mencionada no parágrafo único do art. 116 refere-se ao fato gerador abstrato, ou seja, à hipótese de incidência, e não ao fato gerador concreto. De acordo com ele, o dispositivo não trata de simulação, porquanto o fato gerador concreto é verdadeiro; o que há, na verdade, é um abuso na interpretação da lei. O autor explica:

Quando o art. 116, parágrafo único, do CTN diz que “a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador tributário” está se referindo à dissimulação do fato gerador abstrato e não à simulação do fato gerador concreto. O ato ou negócio praticado (fato gerador concreto) não é dissimulado, mas dissimulador da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato, o que, sem dúvida, é uma das características da elisão. (TORRES, 2013, p. 50).

Apesar das divergências sobre o conteúdo da norma, esta ainda carecia de lei ordinária para regular o procedimento para a realização da desconsideração. A Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2022, foi editada pelo Poder Executivo e dispunha sobre os procedimentos relativos à norma geral anti-elisão. Acontece que muitos dos dispositivos da MP não se referiam ao procedimento, mas versavam sobre critérios de alcance da norma e suas consequências (GODOI, 2012, p. 133). Assim, arguia-se que a norma tratava de tema reservado à lei

complementar e, portanto, não poderia ser objeto de medida provisória, nos termos do art. 62, §1º, III, da CF (COELHO, 2022, p.172).

Ainda, o §1º do art. 14 da MP nº 66/2002 determinava que a desconsideração deveria levar em conta, entre outros critérios, a existência de propósito negocial ou abuso de forma, enquanto o §2º e §3º traziam a definição de tais conceitos. Os critérios supracitados também sofreram críticas. Para Godoi (2012, p. 133) a MP deixa a desejar do ponto de vista técnico-jurídico. Primeiro, o autor aponta que a norma é vaga e aberta ao estabelecer que a autoridade se oriente por outros critérios além do propósito negocial e do abuso de forma. Godoi (2012, p. 134) critica a definição atribuída ao abuso de formas jurídicas dada pela MP, pois, além de não definir o que seria negócio indireto, não toca nos principais aspectos do abuso, quais sejam, artificialidade dos atos e o abuso das possibilidades de configuração fornecidas pelo direito. Segundo Coêlho (2022, p. 173), o critério do propósito negocial seria contraditório, já que diminuir a carga fiscal é um dever do empresário. Ademais, critica a redação da MP:

De mais a mais, as palavras da MP, no ponto, são vazias, ambíguas e polissêmicas. A Medida Provisória nº 66, logo em seguida, fala em negócio dissimulado (art. 14, § 2º). Como poderá haver dissimulação sem que haja simulação? Por outro lado, haverá propósito negocial sempre que a forma adotada seja menos complexa e menos onerosa? Ademais, o conceito utilizado de abuso de direito é teratológico e predica a interpretação econômica, pura e simples, contra o princípio da legalidade. (COELHO, 2022, p. 173).

Diante desse cenário, a MP nº 66/2002 foi rejeitada pela Lei nº 10.637/2002. Em 2015, houve uma nova tentativa de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, com a edição da MP nº 685/2015. Coêlho (2022, p. 173) argumenta que a MP também era inconstitucional pois ao adotar a teoria do propósito negocial feria o princípio da legalidade estrita. O art. 7º assim dispunha:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando: I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes; II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (BRASIL, 2015).

Já o art. 12 da MP nº 685/2015 estabelecia que, caso o contribuinte não apresentasse a declaração prevista no art. 7º ou se tal declaração fosse entendida ineficaz nos termos do art. 11, haveria uma presunção do intento de sonegação ou fraude, caso em que o tributo deveria ser pago acrescidos dos juros de mora e multa (COELHO, 2022, p. 173). A disposição, evidentemente, feriria o princípio da presunção da inocência (COELHO, 2022, p. 172) sem necessidade de qualquer prova, já que é baseada na simples suposição.

Novamente, a redação da MP nº 685 foi criticada pela sua imprecisão quando insere expressões como “razões extratributárias relevantes” e “omissa em relação a dados essenciais para a compreensão do ato ou negócio jurídico” (COELHO, 2022, p. 173). Não se pode olvidar que a norma não previa procedimento administrativo que garantisse o exercício do contraditório pelo contribuinte (SOARES, p. 425).

As disposições do art. 7º ao 12 da MP nº 685/2015 acabaram sendo rejeitadas e, até o presente momento, o procedimento do parágrafo único do art. 116 do CTN não foi regulamentado. Ademais, as discussões acerca do conteúdo do dispositivo não alcançaram um consenso, de modo que ainda não é pacífico o entendimento de que é caso de norma geral antielusão.

4.3 A ADI Nº 2446

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2446, que figurou como requerente a Confederação Nacional do Comércio (CNC), discutiu-se a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Na petição inicial, a CNC argumentou que o dispositivo permite que a autoridade fiscalizadora faça uma interpretação econômica do direito tributário e tribute ainda que inexistia fato gerador, impedindo que o contribuinte realize o planejamento tributário legítimo. Ou seja, interpretou a norma como uma norma antielusão, pois presta-se a combater operações lícitas. Destarte, defendeu-se que o dispositivo fere os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal no direito tributário

A petição inicial sustentou que a norma admite que o representante do fisco se desarvore em legislador, já que poderia deixar de aplicar a lei à situação a que se destina e escolher outra norma que seja mais onerosa a partir de uma interpretação analógica. Nessa acepção, há a violação ao princípio da separação dos poderes. O agente poderá levar em consideração a

intenção do sujeito e, então, a partir de uma presunção de que o contribuinte queria, na verdade, pagar menos tributo, escolher outra lei que resulte em maior carga tributária.

Em 08 de abril de 2022, o STF concluiu o julgamento da ADI nº 2446 para julgar improcedente o pedido formulado na ação e declarar a constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN. Diferente do entendimento da autora da petição inicial, que afirma que a norma admite a tributação mesmo que não haja lei que caracterize o fato gerador, a relatora Ministra Cármen Lúcia explana que não é esse o comando do dispositivo. Na verdade, o parágrafo único limita-se à desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com dissimulação ou com ocultação do fato gerador. Assim, a norma apenas autoriza que a autoridade aplique a base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência já prevista. Sendo assim, não há violação ao princípio da legalidade.

No que tange à violação ao princípio da separação dos poderes, a relatora lembrou que a autoridade competente pela aplicação da legislação tributária pode se valer da analogia (art. 108, CTN), desde que não configure cobrança de tributo não previsto em lei. A Ministra acrescentou que o dispositivo não abre espaço para a interpretação econômica e que os arts. 108 e 110 do CTN não foram alterados pela LC nº 104/2001. Como não há espaço para que o agente defina o fato gerador e aplique o tributo sem previsão legal, não atuará como legislador, ficando rechaçado o argumento da autora.

Por fim, a Relatora concluiu que a norma em questão visa ao combate à evasão fiscal. O significado de evasão não está explícito no voto da Ministra, que nada esclarece a respeito do abuso no planejamento tributário. Limita-se a informar que na evasão “o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida”, e que “a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.

Godoi (2022, p. 472) nota que, em determinada passagem do voto, a Relatora afirma que a norma não proíbe que o contribuinte busque, por meio de comportamentos coerentes com a ordem jurídica, a economia fiscal. Para ele, a menção à coerência do comportamento pode significar que as vias legítimas escolhidas pelo contribuinte exigem que não seja constatado artificialismo nem a ausência de causa jurídica em seus atos. Todavia, não é possível se chegar com segurança a alguma conclusão a partir das explanações da Ministra.

Schoueri e Flávio Neto (2020) entendem que o voto da Ministra Cármen Lúcia “diz muito”. Para eles, não há uma terceira figura no ordenamento jurídico brasileiro além da evasão

e da elisão, de modo que o voto seria explícito ao afirmar que a norma em questão trata de caso de evasão. Flávio Neto (2020) fundamenta seu argumento, em suma, nos sinais dados pelo legislador, visão também respaldada por Schoueri. Schoueri (2020) argumenta que não há no dicionário o termo “elusão”, que se trata de uma invenção a partir do verbo “eludir”, e que o planejamento tributário apenas poderia ser tratado considerando o binômio lícito/ilícito.

Apontar que a palavra “elusão” não existe na língua portuguesa não impacta o conteúdo que se atribui à noção do termo, pois a língua portuguesa é dinâmica e o que interessa é a ideia que se transmite com a palavra. Ademais, não entendemos que o uso de meios lícitos seja suficiente para assegurar a legitimidade do planejamento tributário. Assim, a operação deve ser compreendida em sua integralidade, de forma que é possível rechaçar condutas contrárias à *ratio* da norma a partir de sua desconsideração.

Assim como a Relatora, o Ministro Ricardo Lewandowski compreende o dispositivo legal no campo da evasão. No entanto, ao expor suas razões, admite que a norma abrange a fraude à lei, o abuso de forma e o abuso de direito:

Como se vê, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quando prescreve que o agente administrativo poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que avilta a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, caberá à autoridade administrativa “investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito. (ADI 2446, Relator (a): Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, Data de Julgamento 11/04/2022, Data de Publicação: 27/04/2022).

Godoi (2022, p. 473) observa que, ao incluir as figuras supramencionadas no rol da evasão, a interpretação dada pelo Ministro se aproxima daqueles que identificam o dispositivo como uma norma antiabuso. O autor também interpreta que, embora não seja explícito sobre a abrangência da evasão, o voto do Ministro Dias Toffoli parece admitir que a fraude à lei, o abuso de forma e o abuso de direito situam-se no âmbito da evasão fiscal. A sua conclusão decorre do trecho em que o Ministro Toffoli afirma que não se opõe ao pensamento do Ministro Ricardo Lewandowski “quanto aos adjetivos atribuídos à medida a que se refere o dispositivo questionado e a suas consequências”.

Não interpretamos que a passagem retrotranscrita do voto do Ministro Toffoli, destacada por Godoi (2022, p.), refere-se e concorda com os argumentos atinentes à evasão fiscal expostos

pelo Ministro Ricardo Lewandowski, mas parece estar restrita à afirmação de que a medida prevista na norma traz graves consequências ao contribuinte, já que o ponto central de discussão é a competência da autoridade para a desconsideração unilateral dos atos ou negócios jurídicos. Contudo, entendemos que o Ministro Toffoli teve a oportunidade de tecer suas considerações no tocante às figuras supracitadas, mas foi omissivo, o que poderia indicar estar de acordo com as sustentações dos demais votos, já que apenas diverge no que se refere à violação do princípio da reserva de jurisdição.

Não se pode olvidar que o instituto da evasão já existe no ordenamento jurídico brasileiro, não tendo sido introduzido pelo parágrafo único do art. 116. Ao enquadrar as situações combatidas pelo dispositivo impugnado no âmbito da evasão, parece que não há, na atualidade, instrumentos para o combate à referida prática (ROCHA, 2020). Godoi (2022, p. 482) expressa o mesmo incômodo com a decisão, ao afirmar que a conclusão a que poderia se chegar seria a de que todas as outras normas de combate à evasão seriam revogadas pelo parágrafo único do art. 116. do CTN. Contudo, apresenta a solução:

Contra referida interpretação, e respeitando a decisão do STF (a meu ver equivocada) de que o parágrafo único no art. 116 do CTN tem como escopo a ampla gama de comportamentos de evasão fiscal (melhor teria sido interpretar o dispositivo como destinado a combater os planejamentos tributários abusivos), deve-se argumentar que, caso realmente a prerrogativa administrativa contida na norma do parágrafo único no art. 116 do CTN pretenda revogar/substituir todas as prerrogativas que, anteriormente a ela, davam ao fisco poderes de combate à evasão fiscal (inclusive o art. 149, VII, do CTN), então essa espécie de revogação/ substituição somente pode gerar efeitos quando a nova prerrogativa fiscal encartada no parágrafo único no art. 116 do CTN estiver em condições de ser exercitada, o que somente se dará após a lei ordinária aprovar o procedimento para a aplicação concreta do dispositivo. (GODOI, 2022, p. 482).

Divergiu do voto da Relatora o Ministro Ricardo Lewandowski, que votou pela declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, pois entendeu que a autoridade administrativa não pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos simulados de maneira unilateral. Sob o fundamento do parágrafo único do art. 168 do Código Civil, o voto expõe que as nulidades previstas no art. 167 do CC “devem ser pronunciadas pelo juiz, quando conhecer do negócio jurídico ou dos seus efeitos e as encontrar provadas, não lhe sendo permitido supri-las, ainda que a requerimento das partes.” Para ele, há uma ofensa ao princípio

da reserva da jurisdição, o qual busca assegurar os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

O Ministro Dias Toffoli discordou do posicionamento do Ministro Lewandowski. Embora tenha aceitado que a medida prevista no dispositivo legal acarreta graves consequências, ponderou que a lei ordinária deverá ter a devida cautela para disciplinar os procedimentos para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, bem como a autoridade competente deverá atuar com diligência. O voto defendeu que não há na Constituição disposição que estabeleça que a desconsideração deve ser feita somente pelo juiz. É possível que o procedimento ocorra na via administrativa, respeitando o devido processo legal, sem excluir a possibilidade de controle judicial. Ademais, a desconsideração mencionada no parágrafo único do art. 116 do CTN não se equipara à anulação do negócio jurídico simulado, mas permite que a autoridade negue eficácia aos atos ou negócios jurídicos.

Em suma, o acórdão não foi esclarecedor sobre o conteúdo do dispositivo objeto da discussão, limitando-se a rechaçar a sua inconstitucionalidade e a enquadrá-lo em evasão fiscal. No que se refere à posição em que colocou a norma em apreço, pode-se dizer que o acórdão não apresentou um conceito para evasão a fim de se esclarecer as divergências que circundam o tema, bem como em determinados momentos admitiu a possibilidade do parágrafo único do art. 116 se tratar de uma norma geral antiabuso. Por um lado, é possível que a norma em comento continue em um limbo de ineficácia e que seja pouco o impacto na definição dos rumos do planejamento tributário e seus limites, e por outro lado, é possível que as considerações do acórdão sejam relevantes para o enfraquecimento da corrente doutrinária que acusa a inconstitucionalidade do combate aos planejamentos tributários com o recurso a construções do abuso de direito, abuso de formas ou fraude à lei (GODOI, 2022, p. 483). Vale salientar que o acórdão também não tratou da simulação, o que seria esclarecedor, dado que o parágrafo único do art. 116 do CTN fala em dissimulação da ocorrência do fato gerador. Como foi possível observar, há corrente doutrinária que situa o dispositivo no campo da simulação, de modo que convém elucidar os seus contornos no próximo tópico.

4.4 O dolo, a fraude e a simulação

O dolo, a fraude e a simulação encontram previsão no inciso VII, art. 149¹⁹, do CTN, Como o CTN não traz a definição de dolo e de simulação, recorre-se ao direito privado para a compreensão dos institutos, com respaldo nos artigos 109 e 110 do CTN²⁰.

O dolo no Direito Civil configura-se pela conduta daquele que, intencionalmente, provoca, reforça ou deixa subsistir ideia errônea em outra pessoa, consciente de que o erro que induziu será relevante para a declaração de vontade (THEODORO JÚNIOR; FIGUEIREDO, 2021, p. 402). O dolo é a “malícia ou o artifício inspirado na má-fé para induzir a outra parte a realizar o negócio jurídico, em seu prejuízo. (LÔBO, 2019, p. 307).

O dolo distingue-se da fraude pois esta “se consuma sem a intervenção pessoal do prejudicado. Além disso, enquanto o dolo geralmente antecede ou é concomitante à prática do negócio jurídico, a fraude é perpetrada posteriormente à sua celebração. (BARRETO, 2008 apud FLÁVIO NETO, 2011, p. 55)”.

De acordo com o art. 72 da Lei 4.502/64:

Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (BRASIL, 1964).

Na fraude, a ação ou omissão é praticada com ardil, astúcia, malícia ou má-fé, alterando-se propositalmente a verdade (ANDRADE FILHO, 2015, p. 66). Nota-se que a definição atribuída pelo art. 72 à fraude causa confusão, pois a primeira hipótese de configuração centra-se na omissão ou na ação que impede o fato gerador, de modo que, a princípio, não poderia sofrer restrições. Andrade (2017, p. 294) aduz que a fraude poderia se tratar de falseamento no registro ou na formalização dos documentos referentes à materialização do fato gerador, assim como acontece na simulação, sendo um exemplo a operação “casa-separa”. Nesse caso, a

¹⁹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

²⁰ 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.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (BRASIL, 2002).

fraude não se confunde com a sonegação, tendo em vista que enquanto nesta há um problema no acesso à informação por parte do fisco, oculta-se a verdade, naquela há uma mentira que esconde a realidade (ANDRADE, 2017, p. 294). Na sonegação, subtrai-se do conhecimento da autoridade fiscal a ocorrência do fato gerador ou de algum dos seus elementos, sendo que o resultado, consubstanciado no não recolhimento, é produzido com dolo de não pagar o tributo devido (ANDRADE FILHO, 2015, p. 64). Por esse ângulo, a mentira na fraude seria sofisticada para ludibriar o fisco, fazendo parecer que o fato gerador não ocorreu ou, se ocorreu, o tributo a recolher é menor do que realmente seria (ANDRADE, 2017, p. 294). Caso não seja admitida tal interpretação, outra maneira de se entender o dispositivo seria admitir que a fraude consistiria no falseamento de informações após a ocorrência do fato gerador (ANDRADE, 2017, p. 294-295). Contudo, essa situação já está prevista no caso de sonegação, de forma que a previsão se torna inútil (ANDRADE, 2017, p. 295). Parece que no primeiro sentido atribuído à fraude, a ideia de Andrade se aproxima de casos que poderiam ser entendidos como planejamento tributário abusivo, sendo que o único elemento que distingue a fraude, prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/64, é o dolo.

Machado (s/a, p. 680), por sua vez, conceitua fraude como sendo “a tentativa de ocultar, alterar ou negar os efeitos do fato tributável já ocorrido, deixando patente a ilicitude. Em outras palavras: no planejamento há adequação dos atos jurídicos à realidade fática, e na fraude não.” Percebe-se que a definição do autor acaba incluindo o conceito de sonegação, de modo que a fraude, por essa acepção, seria um gênero no qual estaria incluída a sonegação.

Pertinente, ainda, é compreender o escopo do conceito de simulação, tendo em vista o seu uso para o combate de situações de planejamento tributário abusivo. O art. 167, §1º, do Código Civil estabelece:

Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. (BRASIL, 2002).

De acordo com Lôbo (2019, p. 333), a simulação se concretiza “quando as partes entram em conluio para utilizar o negócio jurídico com finalidade oculta e diferente da que este expressa, valendo-se de declarações não verdadeiras para prejudicar terceiros.”. Do conceito,

extraem-se os seguintes requisitos: divergência entre a vontade real e a vontade declarada; acordo simulatório entre as partes; a finalidade de prejudicar terceiros (LÔBO, 2019, p. 333).

A doutrina separa a simulação em absoluta e relativa. Na primeira, as partes fingem um ato que, na verdade, não existe, mas é mera aparência, enquanto na segunda, também denominada dissimulação, há um negócio simulado que esconde outro negócio, o dissimulado, o qual se manterá válido (ABRAHAM, 2022, p. 204). Na definição de Orlando Gomes (2019, p. 306), a simulação absoluta ocorre quando as partes não desejam que o contrato produza seus efeitos típicos, ao passo que na simulação relativa, junto ao negócio simulado há um contrato dissimulado que esconde a real causa e conteúdo, de forma que se tem um contrato aparente e outro que é real. Em complemento,

A simulação é absoluta quando não se quer nenhum negócio (fingindo-se celebrar uma venda sem que realmente se pretenda venda ou constituir qualquer outra relação jurídica). E relativa se se deseja negócio diferentemente do pactuado (venda ocultando doação), e o sujeito é diferente do que integra a relação aparente (dou a “A” para encobrir doação de “B”), ou se qualquer outro elemento da relação é falso. Existirá aí, então, um negócio verdadeiro (dissimulado), concretizado ordinariamente numa contra declaração, e a ele sobreposto, escondendo o negócio aparente. (DÓRIA, 1977 apud TORRES, 2013, p. 125).

A simulação ainda se desenvolve a partir das concepções subjetiva e objetiva. Pela concepção subjetiva, o negócio jurídico consubstancia-se pela manifestação da vontade, a qual destina-se à criação de determinados efeitos e pode ser examinada a partir dos seguintes elementos: vontade e declaração. A corrente subjetivista é dividida nas teorias voluntarista e declaracionista. De acordo com teoria voluntarista, a simulação ocorre a partir de uma divergência entre a vontade real e a declaração emitida, de modo que o negócio se torna ineficaz. Assim, a incompatibilidade entre a vontade e a declaração tem como objetivo enganar terceiros. De outro modo, segundo a corrente declaracionista, a declaração de vontade produz efeitos jurídicos sem a necessidade de se verificar a conformidade com o desejo da parte. De acordo com essa visão, a simulação seria resultado de duas declarações que se anulariam ou neutralizariam, resultando em uma nova declaração (GODOI; FERRAZ, 2012, p. 363-364).

A concepção objetiva tem origem nos estudos de Emilio Betti e enfatiza a função econômico-social do negócio jurídico (GODOI; FERRAZ, 2012, p. 364-365). Interessa ao direito o objetivo prático que levou à celebração do negócio, de modo que se tornam relevantes

as típicas funções econômico-sociais, ou seja, as causas do negócio jurídico. Assim, a ausência ou ilicitude das causas do negócio desviam-no de sua função social, para se transformar em antissocial (GODOI; FERRAZ, 2012, p 365). Betti (2003, p. 174) preleciona:

Pelo contrário, na interpretação do negócio não têm relevância os motivos que, na específica situação de fato, lhe determinaram a celebração, e portanto não tem importância a motivação lógica e histórica, porventura expressa na parte enunciativa, mas apenas o intuito prático, o interesse em sentido objetivo, que procura satisfação no preceito a que a autonomia privada deu existência. Ora, estando esse intuito prático, ou interesse, subjacente ao preceito da autonomia privada, por sua natureza fora do campo do direito, e indo buscar suas razões à sempre mutável vida social, está sujeito a uma mera verificação de licitude e de idoneidade para a tutela jurídica (§§22, 49-50). (BETTI, 2003, p. 174).

A simulação origina-se na divergência consciente (o autor chama de incompatibilidade) entre a causa típica do negócio e a determinação causal, ou seja, a intenção prática concretamente procurada. Verifica-se nessa estrutura um abuso da função instrumental, o desvio no fim a que se destina o negócio (BETTI, 1969, p. 374-375). A causa do negócio é ponto fulcral na análise, sendo essa visão também conhecida como causalista.

Ao posicionar a simulação como vício do ato, e não mais como vício da vontade, como ocorria no antigo diploma legal, o Código Civil 2002 parece ter atendido à teoria causalista, conforme aponta Oliveira (2012, p. 8). Sobre a perspectiva causalista, Godoi e Ferraz (2012, p.367) afirmam que “a simulação também é vista sob a ótica do descasamento entre a causa típica do negócio e as intenções práticas das partes, e o intérprete indaga sobre a eventual falta de sentido ou propósito econômico nos atos e negócios jurídicos praticados, os quais são examinados sempre de maneira conjunta ou global”. Diante dessa concepção de simulação, é possível que aspectos antes não considerados pela doutrina voluntarista tenham relevância para se chegar a alguma conclusão. Planejamentos tributários que utilizam de meios lícitos podem estar maculados pela artificialidade em razão da incompatibilidade entre os fins a que se destinam e o procedimento escolhido.

Por outro lado, Flávio Neto (2011, p. 60) afirma que a simulação relativa não combate o uso de formas atípicas para alcançar o resultado almejado, mas o ato doloso de realizar, na prática, um negócio jurídico, quando declaram juridicamente estarem realizando outro. Nessa acepção, não interessa o efetivo propósito de uma operação, como economia de tributos.

Nesse sentido, ao analisar os casos REXNORD e JOSAPAR, Godoi e Ferraz (2012, p. 375) concluem que a jurisprudência do TRF da 4ª Região e do STJ têm assentado o seu entendimento

na visão causalista para subsumir os planejamentos tributários artificiais à simulação. Os casos analisados envolviam as sociedades empresárias Josapar e Rexnord, e versavam sobre incorporação às avessas. As operações tratavam da incorporação da sociedade superavitária pela sociedade deficitária, com o objetivo de compensar os prejuízos fiscais da incorporadora com o imposto de renda apurado pela incorporada. Tal conformação se deu em razão do Regulamento do Imposto de Renda impedir que a incorporadora compensasse os prejuízos acumulados pela incorporada antes da incorporação, mas não vedava a compensação dos prejuízos da incorporadora (GODOI; FERRAZ, 2012, p. 367). Após a operação, ocorria a alteração da razão social, do objeto social e do endereço da incorporadora, os quais passavam a ser o da sociedade absorvida.

No caso Rexnord, no acórdão n.º CSRF/01-02.107, sessão de julgamento de 2.12.1996, o autor cita o pronunciamento do conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, que se vale do art. 109 para argumentar que é possível realizar uma avaliação global da operação a fim de se verificar o substrato econômico. Na mesma linha, no âmbito do TRF da 4ª Região, em acórdão referente ao julgamento da Apelação cível nº 2004.71.10.003965-9/RS, a simulação foi entendida como um conceito amplo, o qual considera relevante a análise da situação como um todo para se chegar a uma conclusão. Para isso, além de analisar condições econômicas, levou em conta aspectos como a manutenção da razão social, do estabelecimento, dos funcionários e dos membros do Conselho de Administração. Ainda, ao distinguir evasão de elisão com simulação, o acórdão não incluiu a simulação como uma modalidade de evasão. Outrossim, na Apelação Cível 2002.04.01.014021-6/RS, o acórdão aderiu a uma visão global da simulação, levando em conta os aspectos econômicos. Assim, enquadrou a operação de incorporação às avessas do caso concreto como simulação, já que não refletia a realidade econômica do negócio, tendo sido realizada exclusivamente para a compensação dos prejuízos fiscais. Ademais, o acórdão afirmou que a operação não se configura usualmente da maneira como ocorreu, adotando um conceito causalista de simulação ao compreender que a causa concreta das incorporações na situação analisada era incompatível com a causa típica de uma incorporação.

A sociedade Josapar, que saiu perdedora Apelação Cível 2004.71.10.003965-9/RS, interpôs recurso ao STJ, arguiu que o acórdão recorrido violou o art. 102 do Código Civil/1916, já que a incorporação foi lícita e não se trata de simulação para evasão de tributos. Todavia, o STJ se recusou a entrar no mérito da violação ao dispositivo, pois para a apreciação seria necessário analisar o arcabouço fático, o que não pode ser feito em sede de recurso especial,

consoante a Súmula 7 do STJ. Contudo, Godoi e Ferraz (2012, p. 374) entendem que mesmo que não tenha analisado o mérito, o STJ endossou a valoração do acórdão recorrido. Acontece que o contribuinte alegava que a simulação deve levar em consideração os atos isoladamente e não se pode levar em conta os balanços contábeis, a configuração societária, a composição do Conselho de Administração, etc. No entanto, o TRF da 4ª Região decidiu a partir dessas circunstâncias, na Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9/RS, o que o STJ entendeu como uma apreciação aprofundada e cuidadosa considerando tais aspectos. Os autores deduziram que o STJ, implicitamente, emitiu um juízo sobre a simulação. Novamente, extrai-se uma visão causalista da simulação.

O problema de se adotar um conceito amplo de simulação, tal como ocorreu nos casos abordados de incorporação às avessas, é que situações abusivas que não deveriam ser enquadradas em simulação são submetidas às consequências jurídicas desse instituto, como multas administrativas (GODOI, 2012, p. 141). Ao discorrer sobre a ausência de regulamentação do parágrafo único do art. 116 do CTN, Machado (2022, p.133) aponta o mesmo problema de sujeição às consequências jurídicas da simulação, quando, na verdade, as situações não deveriam ser compreendidas dessa forma. Outro problema identificado por Godoi (2012, p. 141) é a ausência de um procedimento para a defesa do contribuinte que se valeu de um planejamento tributário abusivo

Segundo Flávio Neto (2011, p. 47), o estudo de Malherbe (2008) indica que, em alguns Estados, a simulação está entre os institutos adotados para a reação ao planejamento tributário abusivo. Abraham (2022, p. 205) também inclui a simulação entre as figuras de abuso de forma:

Fato é que, hoje em dia, encontra-se respaldo na legislação privada para o combate à prática abusiva da elisão fiscal através do abuso de formas, uma vez que a distorção entre a forma e o conteúdo acaba por desembocar em uma das figuras anteriormente analisadas: abuso de direito; fraude à lei ou simulação. Isto se dá pois o abuso de formas será perpetrado através de algum dos meios viciados. Nas palavras de Marco Aurélio Greco,¹²⁰ “o que contaminaria o negócio jurídico e, por decorrência, o planejamento tributário não seria o abuso de forma em si, mas a fraude à lei, a simulação e o abuso de direito. (ABRAHAM, 2022, p. 205).

As decisões atinentes aos casos estudados por Godoi e Ferraz (2012) e a amplitude com que é tratado o conceito de simulação revelam a insatisfação não apenas de parcela da doutrina, mas também dos órgãos administrativos e judiciais, com os institutos atualmente previstos, tendo em vista que não são suficientes para a repressão de operações artificiais. Ademais,

diversos casos de planejamento tributário abusivo são submetidos às mesmas consequências jurídicas pelo fato de a simulação funcionar como um conceito guarda-chuva para casos distintos. O resultado disso é um cenário de insegurança jurídica, pois o fato é que ora as situações tidas por abusivas são combatidas, ora não são.

4.5 A conformidade de uma cláusula geral antiabuso com a Constituição Federal

Aqueles que resistem à introdução de uma norma geral antiabuso também fundamentam seus argumentos com fulcro nas disposições constitucionais, mormente no princípio da legalidade. Tal princípio da legalidade está previsto no art. 150, I, da Constituição: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. O princípio da legalidade é intrínseco ao Estado de Direito, protegendo os contribuintes contra abusos dos governantes, o qual está disposto no art. 5º, II, da CF (SCHOUERI, 2022, p. 310). Do princípio em comento extrai-se ainda que a autoridade deve demonstrar a ocorrência dos fatos que ensejaram a incidência da norma tributária, além de ser exigido que os fatos levantados pelo contribuinte em oposição à cobrança dos tributos sejam averiguados (MACHADO, 2022, p. 59).

Silva (2005, p. 424) propõe uma concepção de legalidade pautada na legitimidade. Isso porque uma legalidade estritamente formal, ou seja, uma lei que se formou a partir de um processo de confecção pelos órgãos de representação popular, pode deixar de lado o conteúdo e ser injusta. Assim, a legalidade deve estar atrelada à legitimidade, para que a lei esteja em conformidade a certos valores prestigiados na Constituição (SILVA, 2005, p. 424).

O princípio da legalidade difere-se do princípio da reserva de lei. O primeiro traduz a ideia de submissão e observância à lei, ou a atuação nos moldes estabelecidos pelo legislador. Já a reserva de lei implica em restringir a regulamentação de certas matérias por lei formal (SILVA, 2005, p. 422). A reserva de lei é absoluta quando a Constituição limita o tratamento da matéria, excluindo qualquer outra fonte legal. Também poderá ser relativa a reserva de lei quando parcela da matéria puder ser regulamentada por fonte diversa da lei, desde que a lei lance as bases em que a outra fonte deva produzir-se.

Schoueri (2022, p. 321) defende que no Direito Tributário brasileiro o princípio da legalidade implica reserva absoluta de lei. Porém, nada impede que o legislador preveja atos

administrativos como condição para que apareça a obrigação tributária (SCHOUERI, 2022, p. 321). Em contrapartida, Torres (2011, p. 108) defende que a reserva de lei não é absoluta, já que o direito tributário recorre a regras gerais e princípios indeterminados, não sendo possível que a lei formal feche totalmente os seus conceitos. Fala-se também em tipicidade fechada, de acordo com a qual a norma deve ter uma precisão cirúrgica na descrição da hipótese tributária, de modo que não há qualquer liberdade para o aplicador da disposição legal (SCHOUERI, 2022, p. 327). A partir de tais conceitos verifica-se um esforço em dar máxima efetividade ao princípio da legalidade.

Parte da doutrina alega que a admissão de uma norma geral antiabuso significa uma violação ao princípio da legalidade, o qual é de grande valor para o direito tributário. Argumenta-se que uma cláusula geral antiabuso se vale de analogia, o que não pode ser admitido, tendo em vista que se a hipótese de incidência não ocorreu, não é possível haver a tributação (SCHOUERI, 2022, p. 367). Para Leão (2018, p. 566), não é toda manifestação de capacidade contributiva que gera a tributação e que apenas o legislador pode definir as hipóteses dessa manifestação, o que, se não for observado, contraria o princípio da legalidade.

Machado (2010, p. 138-139) aduz que uma norma geral antiabuso direciona-se ao aplicador da lei tributária, autorizando-o a ir além dos limites previstos na norma definidora da hipótese de incidência para tributar situações ali não contempladas. Segundo o autor, haveria uma troca do critério da previsão da hipótese de incidência tributária pelo critério econômico de identificação da capacidade contributiva, o que minaria a segurança jurídica e o princípio da legalidade.

Contudo, apesar de concordarmos que o princípio da legalidade tem maior peso no direito tributário e que é preciso garantir ao contribuinte segurança para a tomada de decisões, não estamos convencidos de que uma norma geral antiabuso minaria o princípio da legalidade.

Em um primeiro momento, deve-se admitir que a lei se vale de conceitos indeterminados e que, por mais que o legislador se esforce, ainda terão situações que serão objeto de discussão a fim de se chegar a alguma conclusão sobre a sua sujeição ou não à norma tributária. Schoueri (2022, p. 331) afirma que sempre existirão situações que ficarão em uma área de penumbra em que será preciso, em última instância, a apreciação pelo Poder Judiciário. Para ele, não se pode esperar do legislador que este se valha de conceitos tão precisos a ponto de contemplar todos os casos que possam surgir, o que não é desejável, porquanto surgiriam outras situações que exigiriam nova atividade legislativa.

As cláusulas gerais consistem em descrições amplas da hipótese, as quais viabilizam a atenção às peculiaridades do caso concreto pelo aplicador da lei (SCHOUERI, 2022, p. 332). Embora exista relação entre cláusulas gerais e conceitos indeterminados, ambos não se confundem: é possível que normas com conceitos indeterminados não tenham a generalidade suficiente para compor uma cláusula geral, ao mesmo tempo em que é admissível a existência de cláusula geral que não tenha conceito indeterminado (ENGISCH, 1983, apud SCHOUERI, 2022, p. 332).

É possível encontrar na legislação normas com conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Schoueri (2022, p. 334) cita alguns exemplos, como a Lei nº 5.173/66, que, entre outras disposições, criava a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia e previa as suas competências no artigo 10, estando entre elas a de “de coordenar a elaboração e a execução dos programas e projetos de interesse para o desenvolvimento econômico da Amazônia a cargo de outros órgãos ou entidades federais”. Identifica-se no termo “interesse para o desenvolvimento econômico” um conceito indeterminado. Outro exemplo é o art. 47 da Lei nº 4.506/64 que traz o conceito de despesas operacionais: “são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.”

Há ainda outros exemplos que demonstram que o direito tributário admite e necessita de conceitos indeterminados e cláusulas gerais, sem os quais não seria viável a operacionalidade do direito. Nesse mesmo sentido, Torres (2011, p. 107) também entende que legalidade não é absoluta e fechada, já que a lei tributária também se vale de cláusulas gerais e princípios indeterminados, sendo possível a interpretação e a complementação judicial.

A definição extrema das normas acabaria por engessar a aplicação do direito, que não é capaz de prever todas as situações. Schoueri (2022, p. 335) preleciona:

Cabe, aqui, um alerta: a possibilidade do emprego de cláusulas gerais não pode ser vista como uma contradição com a Legalidade, mas apenas como seu aperfeiçoamento. A flexibilização, própria do emprego das cláusulas gerais e dos conceitos indeterminados, não reduz o papel do legislador à mera conferência de competências ou limites, como se viu no âmbito do Direito Econômico. Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, dobra--se o legislador às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o Princípio da Legalidade. (SCHOUERI, 2022, p. 335).

Uma cláusula geral não implica na liberdade da autoridade fiscal definir a hipótese de incidência, pois ainda está vinculado ao já estabelecido na legislação. Por conseguinte, não há

infringência ao princípio da separação dos poderes, já que o aplicador da norma tributária não está ultrapassando as suas funções para legislar. Ainda que genérica, uma cláusula geral é capaz de estabelecer parâmetros com certo grau de determinabilidade para combater situações de planejamento tributário abusivo, sem se tornar uma violação à segurança jurídica. Em decorrência da insuficiência da linguagem é que se recorre às normas gerais antiabuso. Não se trata de realizar uma interpretação econômica, mas apenas de requalificação a partir dos elementos fáticos. Ao tratar da interpretação dada ao parágrafo único do art. 116 do CTN, Torres (2011, p. 162-163) faz as seguintes observações acerca da cláusula geral antiabuso:

c) a norma antielisiva não anula o ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte, como ocorre na simulação (art. 167 do Código Civil de 2002), senão que o requalifica, para reaproximá-lo da mens legis, isto é, do verdadeiro conteúdo material previsto no desenho da hipótese de incidência; d) norma antielisiva opera além da possibilidade expressiva da letra da lei, mediante: 1) a contra-analogia, que afasta a analogia empregada pelo contribuinte com a escolha de norma de cobertura inadequada ao negócio realizado (ex: para pagar seus impostos, determinada pessoa, ao revés de vender o bem, preferiu fazer contrato de locação, de tal forma que no prazo previsto os aluguéis chegariam ao valor da venda; pela contra-analogia o Fisco requalifica o ato, cobrando o imposto incidente sobre a venda e eliminando o desencontro entre *intentio facti* e *intentio juris*); 2) a redução teleológica, técnica pela qual a autoridade administrativa reduz o alcance da lei a sua finalidade econômica, sem lhe alterar a letra, quando o contribuinte tiver ampliado desmesuradamente o seu sentido (ex. os sócios de determinada empresa criam diversas sociedades de pequeno porte, com os mesmos empregados e a mesma finalidade social com o objetivo de manipular o preço das mercadorias aproveitando-se da diferença de regime tributário; o Fisco, pela redução teleológica, desconsidera o fracionamento abusivo da empresa para efeito de pagamento de tributo, evitando o contraste entre a letra e o espírito da lei. (TORRES, 2011, p. 162-163).

Acontece que a legalidade não se limita a uma mera conformação formal com a lei, é necessário que a legalidade esteja atrelada a outros princípios constitucionais, tais como aqueles relacionados à ideia de justiça, como a capacidade contributiva (TORRES, 2011, p. 107). Greco (2011, p. 11) aponta as diferentes fases do princípio da legalidade, passando por um momento de relação conflituosa entre Fisco e contribuinte, em que há uma “idolatria da lei” para a proteção do contribuinte, as normas desempenham um papel de bloqueio do exercício de poder. Prestigiava-se a liberdade absoluta dos atos do contribuinte para organizar sua vida de modo a economizar tributos como quisesse, desde que os meios escolhidos fossem lícitos (GRECO, 2011, p. 14).

Tal conformação, contudo, não se coaduna com a Constituição Federal de 1988, que coloca entre os seus objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; que não elenca no art. 5º os “Direitos e garantias individuais”, mas “Direitos e deveres individuais e coletivos”, o qual, entre outras disposições, estabelece que a propriedade atenderá a sua função social. Passa-se então a dar notabilidade à sociedade civil, inserindo-a no debate que envolve o direito tributário. A simples subsunção do fato à norma não é mais suficiente. Greco (2011, p. 16) alerta que “o debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores.” Da análise da obra de Greco, Rocha (2019, p. 60) afirma que se extrai que o princípio da legalidade requer não apenas a conformidade com a lei formal, mas com o ordenamento jurídico. Dessarte, a legalidade deve encontrar amparo nos valores e finalidades constitucionais (ROCHA, 2019, p. 61).

A norma geral antiabuso não exclui o direito fundamental de o contribuinte realizar o planejamento tributário de forma a economizar tributo, não obriga o contribuinte a se valer da via mais onerosa. Todavia, tal direito não é absoluto, de modo que as constatações de abuso retiram do seu ato, ainda que se valendo de meios lícitos, a legitimidade. Assim, nas palavras de Abraham (2022, p. 211):

Se, por um lado, o contribuinte dispõe a seu favor das garantias da autonomia privada e livre iniciativa que a Constituição Federal brasileira lhe confere, por outro não poderá abusar destes direitos no seu exercício, pois somente poderá exercer a organização econômica da sua vida privada de acordo com os parâmetros impostos pela função social da propriedade e dos contratos, pela ética, pela moral e pela boa-fé, bem como pela vedação expressa do abuso de direito ou de formas, da fraude à lei, da ausência de motivos ou da simulação.

O princípio da capacidade contributiva traduz a ideia de que se deve tributar de acordo com a capacidade econômica do contribuinte a fim de se concretizar a justiça distributiva (TORRES, 2011, p. 93). Nota-se que o princípio da capacidade contributiva está relacionado ao princípio da igualdade, na medida em que procura tratar os desiguais de acordo com as suas desigualdades. A CF/88 trata do referido princípio no §1º do art. 145:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o

patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

De acordo com o princípio supracitado, deve-se observar os limites dos direitos individuais, ou seja, deve respeitar os direitos da liberdade (garantias constitucionais das imunidades e dos privilégios) e a segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade) (TORRES, 2011, p. 95). Na hipótese de igual capacidade contributiva, não poderá haver tratamento desigual entre os brasileiros, o que violaria a proibição genérica de privilégios odiosos (art. 150, II, CF) e as proibições específicas (art. 151, CF).

No caso de um planejamento tributário abusivo, contribuintes em situações equivalentes receberiam tratamentos diferentes. Isso porque, por se tratar de uma operação artificial, com o abuso do direito, estaria ocultando de maneira ardilosa o que, de fato, está ocorrendo. Ao tornar nebulosa a valoração jurídica, o planejamento tributário abusivo prejudica a adequada aplicação do princípio da capacidade contributiva. Basta observar o exemplo do caso Grendene, mencionado no tópico 2.2. Por conseguinte, fica comprometido o princípio da igualdade.

A valorização dos ideais de justiça na CF/88, e a valorização de princípios como o da capacidade contributiva, da igualdade e legalidade, exige que a aplicação do Direito Tributário seja teleológica, de forma que o formalismo exacerbado não cegue as análises e a norma seja capaz de contemplar condutas não previstas com o Direito.

A cláusula geral deve, entretanto, observar o direito de o contribuinte economizar tributo, que se estabelece juntamente com o princípio da legalidade. Se é verdade que a cobrança de tributo deve ser fiel à previsão na legislação, também se depreende que o contribuinte pode agir respeitando os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Não se pode exigir que a via mais onerosa seja adotada. Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei (art. 5º, II, CF). Na medida em que se valoriza o princípio da legalidade e da segurança jurídica, os quais permitem ao contribuinte se organizar de forma compatível com o direito tributário e ter conhecimento das situações rechaçadas pela legislação, também se fortalece o direito de economizar tributo.

Assim, como a cláusula geral antiabuso é ampla, deve-se ter a cautela para não comprometer a legalidade e a segurança jurídica, de modo a ferir o direito de economizar tributo. No caso da cláusula PPT, há uma permissão para que um benefício do tratado não seja concedido quando se constatar que um dos principais propósitos da transação ou do arranjo foi a obtenção do benefício do acordo. Embora não seja intrínseco a uma norma geral antiabuso

ferir a segurança jurídica, a legalidade ou o direito de o contribuinte economizar tributo, os termos em que a cláusula proposta pela OCDE foi redigida amplia excessivamente as possibilidades de a autoridade fiscal não conceder o benefício ao contribuinte, gerando um cenário que comprometem tais princípios, assegurados no direito tributário brasileiro.

5 CONCLUSÃO

Conforme exposto alhures, há autores que afirmam que a introdução de uma norma geral antiabuso depende do hidrômetro de intolerância do Estado. Sem excluir a soberania de um Estado para a celebração do tratado, é válido questionar qual é a compatibilidade do ordenamento jurídico de cada jurisdição com uma cláusula geral antiabuso. No caso brasileiro, tal análise ganha ainda maior relevância pelo fato de que o tratado deve estar em consonância com a Constituição, sob pena de ser inconstitucional.

Em um primeiro momento, foi analisado o contexto global do planejamento tributário abusivo, pelo qual foi possível observar que a análise do *treaty shopping* é melhor visualizada a partir do caso concreto, porquanto não é todo arranjo complexo que poderá ser enquadrado como abusivo. Os casos de *treaty shopping*, embora possam ser agressivos, considerando o objetivo de diminuir a carga tributária, não são sempre abusivos. Ademais, os casos Gerdau e JBS demonstram que o tema do planejamento tributário abusivo deve ser objeto de disposição legal e estudo a fim de garantir maior orientação ao aplicador da norma e segurança jurídica aos contribuintes. Diante da redação da cláusula PPT prevista na Convenção Modelo da OCDE, o combate aos arranjos de *treaty shopping* fica prejudicado, porquanto não fornece substrato suficiente para a identificação do elemento da abusividade, mas somente da agressividade.

Da análise da cláusula PPT, extrai-se que esta pretende garantir objetividade na apreciação de situações abusivas, ao mesmo tempo em que é aceitável que não seja completamente fechada para garantir a operacionalidade da norma. Nota-se o relevante papel exercido pelo aplicador da norma tributária, o que reforça a ideia da corrente da jurisprudência dos valores. Este estudo entende que o foco no propósito do arranjo ou transação asseguram a objetividade, de forma que está em consonância com o princípio da segurança jurídica, tão caro ao sistema jurídico tributário brasileiro.

A cláusula PPT exige que para que um benefício do tratado seja negado é preciso que um dos principais propósitos da operação tenha sido obter aquele benefício, o que não se coaduna com a CF brasileira, tendo em vista que esta protege o direito fundamental do contribuinte de economizar tributo. Ocorre que a cláusula é extremamente aberta por permitir que qualquer operação que tenha como um dos principais propósitos a economia tributária seja enquadrada como abusiva. Nesse ponto, para a introdução da norma, será necessária a sua adequação. Não basta que seja o único critério de abusividade e que seja amplo a ponto de

permitir o afastamento do benefício arbitrariamente. Ademais, ao invés de acrescentar um critério que identifique alguma abusividade no arranjo ou transação, a cláusula atribui a tarefa de negar a abusividade ao contribuinte. Já se viu que o princípio da segurança jurídica e o direito fundamental de economia tributária são de grande valia para o ordenamento jurídico brasileiro, de forma que falta o elemento indicador da abusividade para que se possa dar contornos mais definidos à cláusula. Além disso, embora a cláusula não retire do Fisco o ônus da prova, deixa recair sobre o contribuinte uma atribuição que deveria ser passada ao Fisco.

A importação da cláusula PPT foi realizada sem a definição do que na GAAR britânica seria um teste de razoabilidade estrito, de forma que o teste ficou incompleto, conforme reforçado anteriormente. Ademais, não há qualquer orientação ou rol de situações que permitam facilitar a identificação de uma situação abusiva. Ao mesmo tempo, foi possível observar que os comentários da OCDE apontam um caminho a ser seguido para analisar a validade de uma operação, quando fazem referência à substância econômica ou a caminhos comerciais válidos. Dessarte, a inserção da cláusula em um tratado celebrado pelo Brasil exige reforço de uma explicação acerca das circunstâncias indicativas de abuso no âmbito do tratado.

Em relação ao cenário nacional, ainda há resistência na admissão do conceito de planejamento tributário abusivo, bem como normas que conduzam ao seu combate. Contudo, a adoção pelo Brasil ao Plano BEPS, com a introdução da cláusula PPT em alguns tratados já celebrados, bem como a discussão doutrinária acerca da existência de abusividades no modo como o contribuinte organiza a sua carga tributária indicam a inclinação à admissão de um conceito que ultrapasse os campos da elisão e evasão já inseridos no ordenamento jurídico brasileiro. A jurisprudência reforça a ideia, porquanto busca apreciar as operações em sua totalidade, considerando o seu conteúdo e finalidade para averiguar a existência de algum elemento de incompatibilidade entre os meios adotados pelo contribuinte e os reais objetivos da operação. A aplicação do instituto da simulação e a interpretação dada pelos órgãos administrativos e judiciais apontam que os planejamentos tributários abusivos estão sendo combatidos, o que reforça a ideia de que o direito brasileiro já admite de certa maneira o combate a tais arranjos, apenas não está fazendo com a técnica adequada.

Paralelamente, no julgamento da ADI nº 2446, o STF declarou a constitucionalidade do parágrafo único, art. 116, do CTN, mas não se pronunciou claramente acerca do conteúdo da norma. Ao mesmo tempo, deixou espaço para entender pela possibilidade de uma norma geral antiabuso e enfraquecer posicionamentos formalistas.

Nas circunstâncias atuais, a aplicação do instituto da simulação aos planejamentos tributários abusivos pela jurisprudência, a situação incerta acerca do conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN, bem como a sua não regulamentação, acabam gerando um cenário inseguro para o contribuinte. Na ausência de uma norma que combata arranjos abusivos, o contribuinte corre o risco de estar sujeito às consequências jurídicas de uma simulação. Outro problema é que não se delimitou o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN, o qual se for interpretado como simulação não promoverá a mudança no cenário do planejamento tributário abusivo no Brasil. Na atual situação, a jurisprudência não atua de maneira uniforme e o combate ao planejamento tributário abusivo fica prejudicado.

Não se vislumbra inconstitucionalidade na adoção de uma cláusula geral antiabuso, feitas as devidas adequações para a sua aplicabilidade e respeitadas as orientações constitucionais. É possível verificar que correntes que buscam a valorização dos ideais de justiça e dos princípios constitucionais estão se fortalecendo, e as demandas advindas da integração no ambiente internacional exigem a adaptação dos tratados para lidar com situações que buscam transgredir a finalidade dos acordos.

A adoção da cláusula PPT ainda deve ser objeto de questionamento em razão de norma geral de direito tributário ser objeto de lei complementar. Como o STJ e o STF entendem que o tratado internacional não pode versar sobre matéria reservada à lei complementar, a alternativa seria a produção de lei complementar que desse efeitos concretos ao disposto no acordo. Embora o parágrafo único do art. 116 do CTN tenha sido introduzido por lei complementar, não está claro que se trata de uma norma geral antiabuso. Nesse contexto, melhor seria a edição de norma interna para garantir a aplicabilidade do tratado.

Conclui-se que a cláusula PPT não está em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro, porquanto não insere outro critério para averiguar a abusividade, além de indicar que o benefício será negado se um dos principais propósitos do arranjo for a obtenção do benefício do tratado. Não é possível negar o direito de o contribuinte escolher a via menos onerosa para diminuir a carga tributária. Como se fala em “um dos principais propósitos”, um arranjo ou uma transação facilmente poderia ser enquadrada como abusiva, já que o critério é amplo. A redação da cláusula, além de ferir o direito de economizar tributo, pode ocasionar insegurança jurídica e comprometer o princípio da legalidade, já que não é possível que o contribuinte saiba antecipadamente se a configuração de seu arranjo ou transação será interpretada de modo a negar ou não o benefício.

No entanto, reforça-se que uma cláusula geral antiabuso não é incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro e, então, é possível encontrar soluções para que a introdução da cláusula PPT inserida na Convenção Modelo supere os problemas supracitados. Recomenda-se que a expressão “um dos principais propósitos” seja modificada, diminuindo a amplitude da norma e assegurando o direito de o contribuinte economizar tributo. Seria, ainda, necessário acrescentar outros critérios para a identificação da abusividade, como a ausência de outros fundamentos para a realização da operação e a não correspondência da forma jurídica adotada com o real propósito da transação ou arranjo, isto é, atuar de forma contrária ao espírito da lei. A cláusula PPT também deve ser acompanhada de um procedimento que assegure a ampla defesa do contribuinte, o que, conjuntamente com os pressupostos para a constatação do planejamento tributário, garantirá que o ônus da prova não recaia inteiramente sobre o contribuinte. Por fim, a inserção de um rol exemplificativo de situações que indicam abusividade pode ser de grande valia para a aplicação da norma.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- ALVIM, Leonardo. **ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN**. Observatório da Jurisprudência. Youtube. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA&t>. Acesso em: 22 jan. 2023.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A impossibilidade de a Receita Federal aplicar a multa qualificada federal de 150%. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 37. São Paulo: IBDT, 2017, p. 288-312. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2017/06/Leonardo-Aguirra-de-Andrade.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2023.
- BAKER, Philip. The BEPS Action plan in the light of EU Law: Treaty abuse. **British Tax Review**, n. 3, 2015, p. 408-416.
- BETTI, Emilio. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. 1. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1969.
- BETTI, Emilio. **Teoria Geral do Negócio Jurídico**. Tradução de Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN Editora, 2003.
- BRASIL. **Decreto nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006**. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D6000.htm. Acesso em: 20 jan. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009**. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 65. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em: 27 jan. de 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974**. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/497746/publicacao/15784730>. Acesso em: 02 nov. 2022.
- BRASIL. **Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975**. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda Brasil-Espanha Promulgação. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D76975.htm. Acesso em 20 jan. 2023.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 18 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 18 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o imposto de consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm. Acesso em: 18 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 jan. 2023.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 77, de 1999.** Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966· Código Tributário Nacional. Brasília-DF: Diário Oficial da Câmara dos Deputados, 1999. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichade tramitacao?idProposicao=25745>. Acesso em: 22 jan. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (1. Turma). **Recurso Especial nº 1325709/RJ.** Recurso Especial Tributário e Processual Civil. Mandado de segurança denegado na origem. Apelação. [...]. Recorrente: Companhia Vale do Rio Doce. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 24 de abril de 2014. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@ num=%271325709%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271325709%27\).suce.\)&thesaurus=JUR IDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@ num=%271325709%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271325709%27).suce.)&thesaurus=JUR IDICO&fr=veja). Acesso em: 25 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 109173/SP.** ICM. Importação de bens de capital. Súmula 575 (inaplicação). Art. 23, II, § 11, da Constituição Federal. Se a importação ocorreu na vigência da Emenda Constitucional nº 23/83, incide o ICM na importação de bens de capital. Inadmissível a prevalência de tratados e convenções internacional mais contra o texto expresso da Lei Magna. Recurso extraordinário conhecido e provido. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Monizac Indústria e Comércio Ltda. Relator: Min. Carlos Madeira, 27 de fevereiro de 1987. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1464880>. Acesso em: 27 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2076/AC - Acre.** Constitucional. Constituição: Preâmbulo. Normas Centrais. Constituição do Acre. I. - Normas centrais da Constituição Federal: essas normas são de reprodução obrigatória na Constituição do Estado-membro, mesmo porque, reproduzidas, ou não, incidirão sobre a ordem local. Reclamações 370-MT e 383-SP (RTJ 147/404). II. - Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. Requerente:

Partido Social Liberal - PSL. Requerida: Assembleia Legislativa do Estado do Acre. Relator: Min. Carlos Valloso, 15 de agosto de 2002. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97053/false>. Acesso em: 21 jan. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480/DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Convenção nº 158/OIT. Proteção do trabalhador contra a despedida arbitrária ou sem justa causa [...]. Requerentes: Confederação Nacional do Transporte - CNT e Confederação Nacional da Indústria - CNI. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Min. Celso de Mello, 04 de setembro de 1997. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18417/false>. Acesso em: 25 jan. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (2. Turma). **Apelação Cível nº 2004.71.10.003965-9-RS**. Apelante: Josapar Joaquim Oliveira S/A Participações. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, 6 de setembro de 2006. Disponível em: http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=1254430&hash=0dd6c69b36abc1239526e96f1248a34f. Acesso em 22 jan. 2023.

BURIAK, Svitlana. The Application of the Principal Purpose Test under Tax Treaties. **Tax Treaty Entitlement**, Amsterdam: IBFD, p. 23-54, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3746948>. Acesso em: 17 de jan. 2023.

CALDAS, Marta. **O conceito de planejamento fiscal agressivo: novos limites ao planejamento fiscal?**. Almedina, 2019.

CANADA. **IC88-2 October 21, 1988 General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the I.T.** Canada Revenue Agency. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html>. Acesso em: 17 jan. 2023.

CANADA. **Select Luxury Items Tax Act: S.C. 2022, c. 10, s. 135**. Justice Laws Website. Government of Canada. 2022. Disponível em: <https://laws.justice.gc.ca/eng/acts/S-8.35/FullText.html>. Acesso em: 20 jan. 2023.

CARVALHO, Lucas de Lima. **As normas antielusivas definidas como padrão mínimo do plano de ação BEPS nos acordos contra a dupla tributação da renda pós-BEPS: uma proposta de harmonização fiscal internacional**. 2021. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15072022-085548/publico/9859112DIO.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2023.

CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis. **Intertax**, v. 46, n. 1, 2018. Disponível em: https://serval.unil.ch/resource/serval:BIB_23CFCBC2370E.P001/REF.pdf. Acesso em: 04 jan. 2023.

CHRISTIANS, Allison; SHAY, Stephen E. **Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses** (June 15, 2017). General Report, in 102A Cahiers de Droit Fiscal International:

Assessing BEPS: Origins, Standards, and Responses 17 (Int'l Fiscal Ass'n 2017). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2997548>

CLÁPIS, Flávia Maria de Moraes Geraigire. **Desconsideração da personalidade jurídica**. 2006. 205 f. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7340>. Acesso em: 07 nov. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

CREPALDI, Sílvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CUNHA, Ariel de Abreu. Planejamento tributário internacional no Projeto BEPS: agressivo ou agredido. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 5, 2019, p. 67-96. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2019/06/Ariel.pdf>. Acesso em: 21 maio 2022.

DAGAN, Tsilly. The Tax Treaties Myth. **New York University Journal of International Law and Politics Summer**, 2000. p. 939-996. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=379181. Acesso em: 17 jan. 2023.

DUFF, David G. Tax treaty abuse and the principal purpose test - part 2. **Canadian Tax Journal**, v. 66, n. 4, 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3258024. Acesso em: 17 jan. 2023.

ELLIFFE, Craig Macfarlane. The Meaning of the Principal Purpose Test: One Ring to Bind Them All?. **World Tax Journal**, v. 11, n.1, fev. 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3346660>. Acesso em: 12 fev. 2022.

ESPAÑA. **Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**. Agencia Estatal: Boletín Oficial Del Estado. Ministerio de Hacienda. 2004. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/4/con>. Acesso em: 20 jan. 2023.

FLÁVIO NETO, Luís. A Tolerância e a Intolerância ao Treaty Shopping: os Casos “Prévost”, “Indofood”, “Eagle I” e “Eagle II”. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 23, p. 321–340, 2009. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1621>. Acesso em: 17 jan. 2023.

FLÁVIO NETO, Luís. **ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN** - Observatório da Jurisprudência. Youtube. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA&t>. Acesso em 22 jan. de 2023.

FLÁVIO NETO, Luís. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2011. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03092012->

143317/publico/Luis_Flavio_Neto_Dissertacao_Mestrado_USP_Teorias_do_A.pdf. Acesso em: 16 jan. 2023.

GODOI, Marciano Seabra de. Exercício de Compreensão Crítica do Acórdão do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (2022) e de suas Consequências Práticas sobre o Planejamento Tributário no Direito Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, nº 52, ano 40, p. 465-485, 2022.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília: Senado Federal, ano 49, nº 194, p. 117-146, 2012.

GODOI, Marciano Seabra de; FERRAZ, Andréa Karla. Planejamento tributário e simulação: estudo e análise dos casos Rexnord e Josapar. **Revista Direito GV**, v. 15, 2012, p. 359-379. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rdgv/a/6S8kpzbRSJZygY6pGjWgDZv/abstract/?lang=pt#>. Acesso em: 18 jan. 2023.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 22. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário brasileiro. **Revista da PGFN - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Brasília**, v.1, n.1, p; 9-18, 2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>. Acesso em: 16 jan. 2023.

LANG, Michael. BEPS Action 6: introducing an antiabuse rule in tax treaties. **Tax Notes International**, v. 74, n. 7, 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2500827. Acesso em: 17 jan. 2023.

LEÃO, Martha. 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**, v. 40. São Paulo: IBDT, 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-falta-de-norma-geral-antiabuso-no-direito-tributario-brasileiro-entre-o-dever-fundamental-de-pagar-tributos-e-o-direito-de-economiza-los/>. Acesso em: 16 jan. 2023.

LIMA, Hesdras Marques de Araújo. Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal, uma análise conceitual no âmbito fiscal do Brasil. **Revista Científica BSSP**, v. 1, n. 2, 2021. Disponível em: <https://www.revistacientificabssp.com.br/article/604ba7f8a953953cdc6d6137>. Acesso em: 20 jan. 2023.

LÔBO, Paulo. **Direito civil: parte geral**. v.1, 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros: 2010.

MACHADO, Schubert de Farias. **Fundamentos jurídicos do planejamento tributário**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord). Planejamento tributário. Instituto Cearense de Estudos Tributários.

MALHERBE, Jacques. O Abuso de Direito: Uma Análise no Direito Comparado. Tradução de Luís Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 1, n. 22, p. 30–52, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1585>. Acesso em: 15 jan. 2023.

MARTINS. Ives Gandra da Silva. CIDE e norma anti-elisão. **Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas**, nº 22, p. 91-98, 2002. Disponível em: <http://www.ablj.org.br/revistas/revista22.asp>. Acesso em: 18 jan. 2023.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de direito internacional público**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

MEDEIROS, Guilherme Lanzellotti. Teste de Razoabilidade e a Cláusula PPT: Critério Objetivo de Interpretação ou Elemento Indutor de Subjetividade?. **Revista De Direito Tributário Internacional Atual**, n. 10, p. 13–33, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.46801/2595-7155-rdtia-n10-1>. Acesso em: 12 dez. 2022.

NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A critical analysis of the principal purpose test rule's core features and its practical applicability. **RDTI Atual**, n. 7, p. 161-181, 2020. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/wp-content/uploads/2020/07/guilherme-neves.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2023.

OCDE. Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros. **OECD Publishing**, 2013. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page4. Acesso em: 26 out. 2022.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. **OECD Publishing**, 2014. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page4. Acesso em: 26 out. 2022.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). **OECD Publishing**, 2019. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page4. Acesso em: 17 jan. 2023.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, **OECD Publishing**, Paris, 2003. Disponível em: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en. Acesso em: 12 dez. 2022.

OECD. BEPS ACTION. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>. Acesso em: 20 jan. 2023.

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. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>. Acesso em: 20 jan. 2023.

OEI, Shu-Yi. World Tax Policy in the World Tax Polity? An Event History Analysis of OECD/G20 BEPS Inclusive Framework Membership (September 6, 2021). **Yale Journal of International Law**, vol. 47, 2021-22, Boston College Law School Legal Studies Research Paper No. 568. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3918499>. Acesso em: 12 jan. 2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A simulação no Código Tributário Nacional e na prática. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 27. São Paulo: Dialética, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Planejamento Tributário - Elisão e Evasão Fiscal - Norma Antielisão e Norma Antievasão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 13. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.04-2010.pdf>. Acesso em: 26 out. 2022.

RIBEIRO, Inês Coimbra. **O conceito de artificialidade à luz do direito da União Europeia e da ação 6 do Projeto BEPS**. 2018. Tese (Mestrado em Direito e Ciência Jurídica) - Universidade de Lisboa, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ul.pt/handle/10451/33945>. Acesso em: 04 jan. 2023.

ROCHA, Sérgio André. **ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência**. Youtube. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA&t>. Acesso em: 22 jan. 2023.

ROCHA, Sergio André. Countries's aggressive tax treaty planning: Brazil's case. *Intertax v. 44*, n. 4. **Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International**, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Acordos de bitributação e incentivos fiscais: o papel das cláusulas tax sparing e matching credit**. *Revista Esmafe*, v. 10, p. 213-222, 2006. Disponível em: <https://revista.trf5.jus.br/index.php/esmafe/issue/view/16>. Acesso em: 01 nov. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **ADI 2446. Parágrafo único do art. 116, CTN - Observatório da Jurisprudência**. Youtube. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=UDjChT7ibnA&t>. Acesso em: 22 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. **Abuso dos Acordos de Bitributação e Teste do Objetivo Principal**: Repensando o Teste do Objetivo Principal à Luz da Segurança Jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de.

MACEDO, Marco Antonio Ferreira. **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. Artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional: norma geral antielisiva. **59º Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, 2005.

TABOADA, Carlos Palao. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. **Bulletin for International Taxation**, Amsterdã: IBFD, v. 69, nº 10, p. 602- 608, 2015. Disponível em: https://www.montero-aramburu.com/wp-content/uploads/2015/10/20151020_ArticuloCPT.pdf. Acesso em: 04 jan. 2022.

TAKANO, C. A. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os Novos Standards Tributários Internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, [S. l.], n. 2, p. 42–64, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819>. Acesso em: 31 out. 2022.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Negócio Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2617359/mod_resource/content/1/Livro%2004%20%28TORRES%29.pdf. Acesso em: 26 out. 2022.

UNITED KINGDOM. **Finance Act 2013**. Disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents>. Acesso em: 17 jan. 2023.

VARELLA, Marcelo Dias. **Direito internacional público**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

WEBER, Dennis. The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. **Erasmus Law Review**, Haia: Eleven International, v. 10, nº 1, p. 48-59, 2017. Disponível em: https://www.elevenjournals.com/tijdschrift/ELR/2017/1/ELR_2017_10_01_005.pdf. Acesso em: 04 jan. 2023.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.