

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações.
VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregiar ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição ? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa ? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alcunhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ELUSIVO À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO SOB O ENFOQUE DA AÇÃO 5 DO BEPS

ELUSIVE TAX PLANNING REALIZED BY THE BRAZILIAN LEGAL SYSTEM IN REFERENCE TO BEPS ACTION 5

Jonathan Barros Vita ¹

Carola Veronesi ²

Resumo

Considerando o preconizado pela “ação 5” do BEPS, o objetivo deste trabalho é elucidar quais as consequências para os atos de elusão fiscal praticados no Brasil. O presente estudo é baseado no método empírico-dialético com aplicação do Construtivismo Lógico-Semântico. Para atingir os objetivos deste trabalho, o primeiro item lidou com uma abordagem histórica do planejamento tributário. No segundo item definiu-se opção, elisão, elusão e evasão fiscal e norma geral “antielusiva”. No último item contextualizou-se a iniciativa da OCDE no formular o plano de ação BEPS, e as consequências da “ação 5” para os atos de elusão fiscal praticados no Brasil.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Elusão fiscal, Beps, Ação 5

Abstract/Resumen/Résumé

Considering the BEPS action 5, the objective of this paper is to elucidate the consequences of “elusive” tax planing realized in Brazil. This study is based on the empirical dialectic method with Logic-Semantic Constructivism application. In order to achieve the goals of this work, the first item dealt with a historical approach of tax planning. The second item dealt with the concepts of fiscal “option”, “elision”, “elusion” and “evasian”, and the “anti-elusion general rule”. The last item contextualized the OECD initiative in formulating the BEPS, and the consequences of action 5 regarding the “elusive” tax planning practiced in Brazil.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax planning, “elusive” tax planning, Beps, Action 5

¹ Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR.

² Mestranda em Segundo Nível em “Diritto d’impresa” pela “Libera Università Internazionale degli Studi Sociali” – LUISS - Roma - Itália.

1 INTRODUÇÃO

Com o escopo de reduzir drasticamente a tributação e visando à transferência do lucro para localidade diversa de onde houve a geração de riquezas, algumas multinacionais vêm se aproveitando de estruturas de diversos países, ensejando o problema da “erosão da base tributária”.

Diante dessa nova dinâmica, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em conjunto com o Grupo G-20, lançou o programa “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) com o intuito de combater o planejamento tributário internacional tido como “agressivo”, mediante a elaboração de 15 diretivas (OCDE, [201-?]). Uma delas - objeto do presente estudo - é a “ação 5”, que se refere à “prevalência da substância sobre a forma”.

Apesar do tema que envolve as ações do BEPS e o planejamento tributário ter sido previamente tratado por grandes juristas e em diversos estudos, não se busca, aqui, uma mera reprodução dessas lições, mas um detalhamento no que tange à “ação 5” face ao instituto da elusão fiscal praticada à luz do ordenamento jurídico brasileiro, sob o enfoque do princípio da tipicidade tributária e levando em consideração a Lei Complementar nº 104/2001 que acrescentou o “parágrafo único” ao art. 116 do CTN, instituindo a norma geral “antielusiva”¹.

O presente estudo tem como base o construtivismo lógico-semântico de Lourival Vilanova, aprimorado por Paulo de Barros Carvalho², que, conforme ensinamentos de Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 80), “não é a desintegração de uma opinião, mas a construção de uma posição, fundada em premissas solidificadas num referencial filosófico, onde o modelo dogmático mostra-se presente do começo ao fim”.

Adicionalmente, como outro elemento importante da metodologia deste trabalho, tem-se que por via da especificidade do tema, e pelo fato de poucos juristas terem aprofundado os estudos sobre a “elusão fiscal”, as citações referentes às obras de Heleno Taveira Torres serão

¹ O presente estudo adotará o termo norma geral “antielusiva” no que tange à Lei Complementar 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, que de acordo com Heleno Taveira Torres “[trata de] norma geral em matéria tributária de legislação tributária, nos moldes do quanto exige o art. 146, III, c, disso não se tem dúvida, estritamente destinada ao controle de condutas elusivas (no sentido que empregamos, envolvendo simulação, fraude à lei e negócio jurídico sem causa)” (TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 259)

² Maiores informações sobre o construtivismo lógico-semântico em: CARVALHO, Paulo de Barros. **Constructivismo lógico-semântico**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: < <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/101/edicao-1/constructivismo-logico-semantico> > Acesso em: 21 mar. 2017.

muito frequentes no estudo em apreço, uma vez que Torres é notoriamente reconhecido (entre outros aspectos) por tratar de “elusão fiscal” diferenciando-a da elisão fiscal.

Para que se atinjam os objetivos acima elucidados, o presente estudo será dividido em três partes. Na primeira delas, far-se-á uma breve explanação quanto à evolução histórica do planejamento tributário, com enfoque nos embates liberais e sociais (princípios de primeira e segunda geração).

Em segundo lugar definir-se-ão os termos opção, elisão, elusão e evasão fiscal e norma geral “antielusiva”, visto que não há unanimidade doutrinária quanto às premissas em questão.

Em terceiro lugar se contextualizará a iniciativa da OCDE no formular o plano de ação BEPS, trazendo-se os conceitos da “ação 5”, para, finalmente, tecer uma reflexão sobre as possíveis influências da ação em tela no que tange aos atos de elusão fiscal praticados à luz ordenamento jurídico brasileiro, sempre levando em consideração as premissas firmadas nos dois itens antecedentes (evolução histórica do planejamento tributário e definição de opção, elisão, elusão, evasão fiscal e norma geral “antielusiva”).

Por fim, far-se-ão as conclusões do presente artigo.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para a construção do raciocínio científico com base no construtivismo lógico-semântico de Vilanova e Carvalho, importante iniciar o presente artigo com a fixação das premissas históricas referentes ao planejamento tributário. Dessa forma, se tratará das influências do Estado Liberal e do Estado Social, e das suas consequências principiológicas atuais: a tipicidade da tributação e a capacidade contributiva.

Tal contextualização é de suma importância na medida em que, como se verá mais adiante, praticamente todos os embates que envolvem o planejamento tributário culminam no confronto e na oposição de princípios de primeira geração - advindos dos ideais liberais - e princípios de segunda geração - advindos dos ideais sociais -.

2.1 INFLUÊNCIAS DO ESTADO LIBERAL

Inspirado pela máxima “*Laissez-faire, laissez-passer, le monde va de lui-même*” de François Quesnay³, o Estado Liberal nasceu a partir do pensamento do século XVIII, quando, de acordo com Dalmo de Abreu Dallari (2005, p. 278) os grandes industriais e proprietários desejavam proteger seus lucros defendendo a garantia das liberdades nos negócios privados e o estabelecimento de limites ao despotismo Estatal.

Foi com o desabrochar do Estado Liberal que nascem os princípios civis e políticos de primeira geração, vinculados ao princípio da liberdade.

Os desenhos típicos dos princípios tributários liberais eram tidos, de acordo com Marco Aurélio Greco (2011, p. 22), como “a liberdade absoluta, a legalidade estrita, a tipicidade fechada, a proibição de analogia e o caminhar pela lacuna, visto como vazio normativo”.

Certamente, o Estado Liberal garantia o planejamento tributário de maneira ampla, onde tudo que não transgredisse formalmente a lei seria válido perante o Fisco. Nesse cenário, restava ao contribuinte agir estritamente nos limites da lei, e, portanto, quando os eventos tributários não se enquadrassem nas hipóteses tributárias previstas taxativamente, não deflagrariam a relação jurídica tributária e, conseqüentemente, não surgiria o dever legal de pagar o tributo.

Uma das maiores heranças do Estado Liberal é o princípio da tipicidade tributária. De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 421), qualquer tipo de imposição tributária há de curvar-se aos ditames da tipicidade tributária, tida como conquista secular dos povos civilizados e que permanece como barreira intransponível para os apetites arrecadatórios do Fisco.

Nesse sentido, seguindo os ensinamentos de Alberto Xavier, o princípio da tipicidade na esfera tributária seria tão importante como no direito penal:

O fenômeno [tipicidade tributária] é, em tudo, idêntico ao que ocorre no Direito Penal, pois também aos cidadãos é assegurada a certeza de que podem agir com plena liberdade, livres de penas criminais, se se moveram fora dos muros dos tipos legais de crime. (XAVIER, 2001, p. 32).

Assim, a tipicidade tributária advinda dos ideais liberais traz ao contribuinte a garantia de que seus atos terão como consequência apenas o que for taxativamente previsto pela lei.

³Economista francês (1694-1774) nascido em Mére (Île-de-France) e falecido em Versalhes. FRANÇOIS QUESNAY. In: Infopédia Enciclopédia e Dicionários Porto. Porto: Porto Ed., 2003. Disponível em: <[http://www.infopedia.pt/\\$francois-quesnay](http://www.infopedia.pt/$francois-quesnay)>. Acesso em: 5 mar. 2017.

2.2 INFLUÊNCIAS DO ESTADO SOCIAL

Em contrapartida ao liberalismo, surge o Estado Social, positivamente atuante para ensejar o desenvolvimento e a realização da justiça social.

É nesse contexto que surgem os princípios fundamentais de segunda geração que, segundo Bonavides (2013, p. 582), “nasceram abraçados ao princípio da igualdade, do qual não se podem separar, pois fazê-lo equivaleria a desmembrá-los da razão de ser que os ampara e estimula”.

A segunda geração, portanto, não visa a uma abstenção estatal, mas a uma atuação positiva do Estado. Tais princípios, de acordo com Sarlet:

[...] são direitos sociais, culturais e econômicos, bem como os direitos coletivos ou de coletividades, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas do Estado social, depois que germinaram por obra da ideologia e da reflexão antiliberal do século XX. (SARLET, 2008, p. 55).

No campo do Direito Tributário, tal viés ideológico praticamente anula a figura do planejamento tributário em detrimento do sobreprincípio da capacidade contributiva.

Conforme já exposto, no Estado Democrático de Direito pairam concomitantemente os princípios advindos da primeira e segunda geração. Com essa mescla de preceitos liberais e sociais o tema do planejamento tributário é sempre atual, visto a importância e necessidade de se delimitar como o contribuinte pode agir para que seus atos não sejam invalidados pelo Fisco, ainda mais no recente cenário internacional onde preconiza-se, pela “ação 5” do BEPS, a prevalência da substância sobre a forma.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AS DEFINIÇÕES DE OPÇÃO, ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

Antes de se discorrer quanto à influência da “ação 5” do BEPS no que tange ao planejamento tributário “elusivo”, importante tecer comentários sobre as definições de opção, elisão, elusão, evasão fiscal e norma geral “antielusiva”, para solidificar a terminologia que será adotada no presente estudo, visto que os autores não são unânimes quanto aos preceitos em tela.

3.1 OPÇÃO FISCAL

Quando o legislador admite mais de uma alternativa para a percussão tributária e o contribuinte opta por uma delas, estar-se-á diante da opção fiscal. Paulo Ayres Barreto (2013, p. 2) conceitua a opção fiscal como um “comportamento induzido pelo legislador ou por ele admitido, que propicia a escolha de uma alternativa (entre duas ou mais presentes no ordenamento jurídico) para o reconhecimento da percussão tributária”.

Exemplos típicos de opção fiscal são a adesão ao SIMPLES NACIONAL por parte das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), ou a escolha entre o lucro real e o lucro presumido.

Parte da doutrina inclui o conceito de opção fiscal na expressão “planejamento tributário lícito”, que, conforme ensinamentos de Heleno Taveira Torres (2003, p. 175) “é expressão que deve servir para designar, tão-só a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos”. Tal entendimento será adotado no estudo em apreço.

Portanto, as opções fiscais estão compreendidas no conceito de “planejamento tributário lícito” juntamente como a “elisão fiscal”, conforme será demonstrado a seguir.

3.2 ELISÃO FISCAL

Grande parte da doutrina adota o termo “elisão” como lícita economia de tributos. Não obstante, tal conceituação não é a mais adequada, visto que, como expõe Torres (2003, p. 188), o termo em questão não poderia ter sido usado para significar a postura lícita do contribuinte na economia de tributos, visto que “elisão” deriva do latim “elisione”, que significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprimir, não sendo este o escopo da legítima economia de tributos.

Apesar do “erro terminológico”, o presente estudo considerará “elisão fiscal” como uma espécie de planejamento tributário lícito visto o grau de acatamento que obteve pela doutrina nacional o termo “elisão” como “lícita economia de tributos”.

De acordo com Diva Malerbi, o instituto da elisão fiscal se justifica pelo fato de que não se pode obstar ao sujeito passivo da relação jurídica tributária o direito de liberdade negocial:

A elisão tributária refere-se pois, a um certo tipo de situações criadas pelo contexto do direito tributário positivo que, por não estar compreendido dentro do catálogo legal das situações tributáveis existentes, pertence assim àquela área de proteção jurídica do particular (relacionada com sua liberdade negocial e, precipuamente, com sua propriedade) constitucionalmente assegurada, na qual o Estado tributante não pode ingressar. (MALERBI, 1984, p. 75).

A doutrina italiana, nesse aspecto, afirma que “l’elisione avviene nel rispetto della normativa vigente, senza che il contribuente si sottragga agli obblighi di comunicazione e di documentazione di volta in volta previsti (dichiarazione, emissione di documenti, loro conservazione, eccetera)” (DI VIMERCATE, 2012, p. 143)⁴.

Como expõe Paulo Ayres Barreto (2013, p. 3), "a despeito das divergências doutrinárias sobre o tema, é forçoso convir que a existência de um maior ou menor espaço para que se dê a elisão tributária estará sempre atrelada às estipulações do direito posto em cada sistema normativo”.

Portanto, apesar da divergência terminológica, elisão tributária é considerada como um método lícito relacionado à liberdade negocial que tem como escopo evitar a subsunção à “Regra Matriz de Incidência Tributária”⁵, reduzir o quantum a ser pago ou atrasar sua incidência, sendo seus limites atrelados às estipulações de cada sistema normativo.

Juntamente com a opção fiscal, a elisão está englobada no conceito de “planejamento tributário lícito”.

3.3 ELUSÃO FISCAL

Foi Heleno Taveira Torres quem, no direito brasileiro, distinguiu o termo elusão fiscal de elisão e evasão, conceituando-o no seguinte sentido:

Assim, cogitamos da “elusão tributária” como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante 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 a 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 como simulados 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, p. 189).

Num sentido mais amplo – abrangendo a teoria de outros países -, o planejamento tributário “elusivo” seria aquele que contempla o do abuso de forma, abuso de direito, interpretação econômica, fim negocial e prevalência da substância sobre a forma, comportando uma violação indireta da lei tributária, conforme dispõe Torres:

⁴“A elisão ocorre respeitando a norma vigente, sem que o contribuinte se abstenha às obrigações de comunicação e de documentação previstos (declaração, emissão de documentos, a sua conservação, etc.)” (tradução nossa).

⁵ A RMIT é elaboração construída por Paulo de Barros Carvalho. Maiores informações em: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

A “violação indireta” da lei tributária, que se presta para qualificar elusão, nos ordenamentos que assim a contemplam, advém do cometimento de algum ato ou negócio jurídico que se possa enquadrar como “abuso de forma”, “fraude à lei”, “abuso de direito”, “ausência de finalidade negocial” *et cetera*. (TORRES, 2003, p. 188).

No que tange à doutrina italiana, Giuseppe Melis dispõe de forma clara quanto à elusão fiscal:

In alcuni casi il contribuente, posto dinanzi alla necessità di perseguire un determinato risultato *economico*, tenta di “aggirare”, attraverso l’utilizzo di una strada “anomala” rispetto alla strada “diretta” tracciata dall’ordinamento, un determinato presupposto di imposta facendo nascere – tramite una diversa configurazione giuridica della fattispecie – un diverso presupposto, o non facendone nascere alcuno, con lo scopo (esclusivo o prevalente) di attenuare (od eliminare del tutto) l’onere fiscale connesso al presupposto eluso: il contribuente, dinanzi allo strumento ordinario e immediato offerto dall’ordinamento, cui lo stesso ricollega una determinata imposizione, ne sceglie uno diverso che, dal punto di vista *effettuale*, si configura equivalente rispetto al primo, ma, dal punto di vista fiscale, determina un onere di imposta inferiore o nullo, dando luogo all’insorgere di un diverso presupposto o di nessun presupposto.⁶ (MELIS, 2016, p. 120-121)

Não obstante o sentido amplo de “elusão fiscal” - derivado da doutrina de outros países -, o presente estudo parte da premissa elucidada por Torres (2003, p. 260) de que, no que tange à abrangência da norma geral “antielusiva” (e do termo “elusão fiscal”) na experiência jurídica brasileira, a mesma se limita às hipóteses de negócios jurídicos promovidos com simulação ou fraude à lei, ou carentes de causa.

Desde já, importante tecer considerações quanto ao sentido de “fraude à lei”, que diferentemente do conceito de fraude estipulado pelo art. 72 da Lei 4.502/64, “somente terá lugar quando determinado sujeito promova uma organização de meios lícitos, com violação indireta de lei cogente de direito privado, para atingir uma finalidade que de outro modo não seria permitida pelo ordenamento” (TORRES, 2003, p. 180).

⁶“Em alguns casos, o contribuinte, diante da necessidade de perseguir um determinado resultado econômico, tenta “contornar”, utilizando uma forma “anômala” respeito à forma “direta” traçada pelo ordenamento, um determinado fato gerador, fazendo nascer – mediante uma diversa configuração jurídica do caso em concreto – um fato gerador diverso ou inexistente, com o escopo (exclusivo ou preponderante) de atenuar (ou eliminar) a onerosidade fiscal conectada ao fato gerador “eluso”: o contribuinte, diante do instrumento ordinário e imediato oferecido pelo ordenamento, cujo o mesmo leva a uma determinada imposição, escolhe um diferente que, do ponto de vista do “efeito”, se configura equivalente em reação ao primeiro, mas, do ponto de vista fiscal, determina uma onerosidade tributária menor ou nula, dando lugar ao nascimento de um fato gerador diferente ou inexistente.” (tradução nossa).

Quanto à ausência de causa, a mesma se relaciona com a interpretação jurídica dos negócios jurídicos, e jamais com a interpretação econômica do direito tributário, que não foi admitida pelo ordenamento jurídico nacional. (TORRES, 2003, p. 194-195).

Quanto ao termo “simulação”, o mesmo advém do direito civil, não sendo o mesmo que se aplica à simulação fiscal: “é sempre importante ressaltar que o regime que se emprega para a simulação ou fraude à lei do direito civil não é, e nem poderia ser, o mesmo que se aplica à simulação fiscal, para a finalidade de evitar ou reduzir o pagamento de tributos” (TORRES, 2003, p. 194).

Portanto, a elusão se diferencia da opção fiscal (alternativa lícita para a percussão tributária), elisão fiscal (lícita economia de tributos evitando-se a incidência tributária, reduzindo o quantum a ser pago ou atrasando sua incidência) e da evasão fiscal (que como será visto a seguir é a ilícita economia de tributos que se subsume ao art. 149 do CNT), por ser uma violação indireta da lei tributária que contempla negócio jurídico simulado, com fraude à lei ou sem causa jurídica.

Nesse sentido, os atos elusivos praticados mediante simulação, fraude à lei ou carentes de causa se subsumiriam, como se verá mais adiante, ao disposto pelo art. 116, parágrafo único do CTN (norma geral “antielusiva”), não correspondendo a uma categoria de planejamento tributário lícito (que abrangeria apenas a opção e elisão fiscal), mas a uma categoria de “planejamento tributário elusivo”.

3.4 EVASÃO FISCAL

A evasão fiscal também busca, igualmente à elisão fiscal, evitar a ocorrência do fato jurídico tributário (fazer com que não haja a subsunção à regra matriz de incidência tributária), reduzir o montante devido a título de tributo, ou atrasar a sua incidência. Entretanto, enquanto na elisão fiscal isso se faz de forma lícita, na evasão fiscal se faz de forma ilícita.

Na evasão fiscal vê-se indispensável o cometimento de uma ilicitude: a intenção de fraudar. Conforme ensinamentos de Yamashita (2007, p. 351), “[...] evasão fiscal constitui a prática, concomitante ou posterior à incidência tributária, na qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para escapar ao pagamento de tributos”.

O contribuinte evasivo tem a intenção de, mediante uma conduta proibida pelo ordenamento jurídico, burlar a lei e causar prejuízos aos cofres públicos. Nesse sentido, “evasão fiscal ilegítima é a fuga da obrigação tributária já existente pela anterior ocorrência do fato gerador previsto em lei”. (MARTINS, 2008, p. 430).

Tal figura concretiza-se quando o sujeito passivo da relação jurídica tributária, usando-se da má fé, age mediante práticas ilícitas a fim de não arcar com o pagamento do tributo, ou reduzir/retardar tal prestação.

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1996), em seu art. 149, dispõe quais seriam os casos em que ocorre a evasão fiscal: são os casos de dolo, fraude ou simulação. Nesse sentido, assim leciona Jonathan Barros Vita (2008, p. 193): “Para o direito tributário, a evasão, conceito genérico, constitui-se, em linhas gerais, na conduta de evitar, por utilização de meios ilícitos como fraude, dolo ou simulação, a tributação”.

Na maioria das vezes tais procedimentos ocorrem após a ocorrência do fato gerador, como por exemplo, com a omissão de lançamentos nos livros fiscais ou a escrituração de documentos inidôneos.

3.5 A NORMA GERAL “ANTIELUSIVA”

Quando o tema do planejamento tributário vem à tona, difícil o caso em que não haja conflitos de diretrizes que emanam dos ideais liberais em contraposição aos que emanam do estado social, visto que o artigo 3º, I, da Constituição de 1988, ao formular os objetivos do Estado brasileiro, estabelece que um deles é o de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (BRASIL, 1998), formulação linguística muito acertada na medida em que coloca numa ponta a liberdade - típica do Estado Liberal - e na outra a igualdade - típica do Estado de Direito - e entre elas a justiça que é resultante da ponderação das duas.

Assim (e para discorrer sobre a influência da “ação 5” do BEPS no planejamento tributário brasileiro) importante dispor quanto à abrangência e os limites da norma geral “antielusiva” na experiência jurídica nacional, sempre sob o enfoque do princípio da legalidade e tipicidade tributária, conjuntamente com aquele da capacidade contributiva.

A norma geral “antielusiva” tem como função o combate à condutas tidas como elusivas, sendo, de acordo com Torres:

[Uma] vantagem de a própria lei adicionar pressupostos para promover a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos, como meio de garantir a sequências de tentativas estatais para controlar o exercício da autonomia privada. (TORRES, 2003, p. 238).

De acordo com Vita, as normas gerais “antielusivas” criam a impossibilidade do ingresso automático do fato cível no critério material da RMIT:

Exemplificando, o fato jurídico tributário possui três critérios: o espacial, temporal e o material e, neste contexto, a regra antielisiva cria uma impossibilidade do ingresso automático do fato cível no critério material, devendo aquele fato, para ser reconhecido no direito tributário como comunicação/fato lícito, adimplir um critério dado pela norma antielisiva. (VITA, 2010, p. 111).

Destarte, ainda de acordo com Vita (2010, p. 111), a norma geral “antielusiva” opera da mesma maneira em todos os sistemas jurídicos nacionais e internacionais, variando apenas no que tange ao critério de seleção para produzir a ineficácia técnico sintática positiva.

Antes da promulgação da Lei Complementar n. 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN, era apenas o art. 149, inciso VII, do CTN que dispunha quanto à desconsideração de atos ou negócios jurídicos na esfera tributária, que verificava-se apenas quando comprovados o dolo, a fraude ou a simulação.

Foi apenas com o advento da Lei Complementar 104/2001 que se introduziu a norma geral “anti-elisiva” (entendida no presente estudo como norma geral “antielusiva”) para combater o planejamento tributário tido como abusivo.

Não obstante o embate doutrinário quanto à validade e abrangência da norma geral “antielusiva” ser intenso - não tendo os estudiosos chegado a um consenso -, novamente, o presente estudo se filia aos ensinamentos de Heleno Taveira Torres, de que o art. 116, parágrafo único do CTN abrange o combate às condutas elusivas, entendidas como simulação, fraude à lei e negócios jurídicos sem causa:

Equivoca-se, assim, gravemente quem, ao pretexto de descrever o alcance do parágrafo único do art. 116 do CTN, passa a considerações daqueles pressupostos de ‘abuso de direito’, ‘abuso de formas’ ou ‘interpretação econômica’, ‘fim negocial’, ‘prevalência da substância sobre a forma’ e outros métodos adotados alhures. (TORRES, 2003, p.259)

Tal fato – da norma geral “antielusiva” se relacionar apenas com as espécies de elusão fiscal – se justifica na medida em que a legalidade material na experiência jurídica brasileira encontra-se adstrita a uma série de preceitos que lhe conferem peculiar tratamento, como a discriminação de competências com prévia escolha dos tipos, exigência de lei complementar como norma geral e tipologia dos tributos insculpida na própria Constituição (TORRES, 2003, p. 260).

Portanto, por força dos desdobramentos do princípio da tipicidade da tributação na experiência jurídica nacional, a norma geral “antielusiva” poderá abranger (quando regulamentada por lei ordinária), somente os atos praticados mediante elusão tributária (simulação, fraude à lei e negócios jurídicos sem causa).

Como dito no decorrer do presente estudo, quase todos os embates tributários envolvem as figuras da tipicidade e da capacidade contributiva. Não obstante, a capacidade contributiva desenhada pelo art. 145, § 1º, da Constituição Federal, não pode ser vista como um motivo para a instituição de tributos, visto que, em sua função subjetiva, nada mais é do que um critério de graduação individual do quanto pode o contribuinte suportar em termos de carga fiscal, sem qualquer eficácia para alargamento dos tipos legais tributários ou funções dos agentes administrativos na apuração dos fatos tributários (TORRES, 2003, p. 262-263).

Estender o conceito de elusão fiscal, na prática brasileira, aos conceitos de “abuso de direito”, “abuso de formas” ou “interpretação econômica”, “fim negocial”, “prevalência da substância sobre a forma” é uma violação aos valores de liberdade negocial e aos princípios de legalidade e tipicidade tributária, não sendo a capacidade contributiva justificativa extensiva para tanto.

Assim, a norma geral “antielusiva” abrange, como o próprio nome aduz, apenas atos de elusão fiscal – frisa-se -. Importante esclarecer que tal norma não gerará efeitos até o advento da lei ordinária por ela prevista:

Seria possível a conclusão no sentido de que a evasão estaria sujeita ao artigo 149, VII, do CTN, enquanto a elusão ao artigo 116, parágrafo único. Assim, a desconsideração dos atos e negócios jurídicos elusivos dependeria de lei ordinária, ao contrário dos evasivos, que justificariam a constituição imediata do crédito tributário por meio do lançamento de ofício. (NISHIOKA, 2010, p. 19).

Portanto, como será visto adiante, a norma geral “antielusiva” não pode ser utilizada para desconstituição de atos jurídicos com base na prevalência da substância sobre a forma (“ação 5”), visto que o princípio em tela não é abrangido nas hipóteses de elusão fiscal.

4 PLANO BEPS

Após as definições acima elucidadas, se adentrará no tema da contextualização histórica do BEPS e da eficácia da ação 5 no que tange aos atos de elusão fiscal praticados no Brasil.

4.1 PREMISSAS HISTÓRICAS DO BEPS

Os impactos que emanam da globalização, como a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais - juntamente com o incessante desenvolvimento de telecomunicações e tecnologias - são visíveis não apenas na estrutura das multinacionais mas também no seu “modus operandi” e na cada vez mais visada minimização de gastos e maximização dos lucros.

Não obstante o desenvolvimento em apreço, sabe-se que os mecanismos tributários nacionais e internacionais não acompanharam tal evolução, sendo cada vez mais frequente que uma multinacional se utilize de lacunas jurídicas ou imprecisões interpretativas de outros países para reduzir drasticamente ou até anular a tributação, o que ensejaria o denominado “planejamento tributário agressivo”.

Sustenta-se que essas artimanhas jurídicas, ao transferirem a tributação para países diversos de onde ocorre a geração de riquezas, agravam a já existente injustiça fiscal, distribuindo de forma desproporcional a carga tributária, visto que são justamente as empresas detentoras de uma maior capacidade contributiva (multinacionais) que normalmente usufruem de maiores meios para exercer tais práticas abusivas. Consequentemente, os contribuintes que não se utilizam desse planejamento tributário agressivo acabam perdendo competitividade no mercado e suportando uma carga tributária que é economizada por outras empresas.

Diante desse contexto, conforme já mencionado, a OCDE, conjuntamente com o Grupo G-20, lançou o programa “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) com o intuito de combater o planejamento tributário internacional tido como “agressivo”, mediante a elaboração de 15 diretivas (ações), conforme dispõe Paulo Ayres Barreto:

No ano de 2013, após grande exposição midiática de planejamentos tributários levados a efeito por grandes empresas transnacionais, que reduziam drasticamente a tributação sobre sua renda, por meio de utilização de estruturas em diferentes países, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou um documento intitulado ‘Plano de Ações sobre Erosão da Base e Transferência de Resultados’ (*Action Plano n Base Erosion and Profit Shifting – BEPS. (BARRETO, 2016, p. 130)*)

Apesar do Brasil não estar inserido no grupo de Estados Membro da OCDE, ele participa de debates como “keypartner”, juntamente com a China, Índia, Indonésia e África do Sul (OCDE, [201-?]). Além do mais, o Brasil é parte do G-20, organização esta que, em conjunto com a OCDE, estabeleceu as recomendações do BEPS.

As 15 ações formuladas por meio do BEPS para combater o planejamento tributário tido como agressivo são:

Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy; Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements; Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules; Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments; Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance; Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances; Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status; Actions 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation; Action 11: Measuring and Monitoring BEPS; Action 12: Mandatory Disclosure Rules; Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting; Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective; Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties. (OCDE, [201-?]).⁷

Apesar da relevância de todas as ações do BEPS, o presente trabalho tem como escopo discorrer de forma mais específica quanto à “ação 5”, conforme será demonstrado no próximo tópico.

4.2 A AÇÃO 5 SOB A ÓTICA DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Conforme exposto, a “ação 5” do BEPS almeja o combate ao planejamento tributário abusivo mediante os ditames do princípio da prevalência da substância sobre a forma.

O escopo principal da “ação 5” é assegurar que a tributação não seja deslocada para lugar diverso do país onde houve a geração de riquezas, mediante a primazia da substância, conforme delimitado no “2015 Final Report” emitido pela OCDE:

Action 5 specifically requires substantial activity for any preferential regime. Seen in the wider context of the work on BEPS, this requirement contributes to the second pillar of the BEPS Project, with is to align taxation with substance by ensuring that taxable profits can no longer be artificially shifted away from the countries where value is created. (OECD, p. 23, 2015).⁸

⁷Ação 1 – Enfrentar os principais desafios proporcionados pela economia digital; Ação 2 – Neutralizar os efeitos incompatíveis dos instrumentos híbridos; Ação 3 – Reforçar normas sobre transparência fiscal internacional; Ação 4 – Limitar a erosão de bases tributária através da dedução de juros e outro rendimento equivalente; Ação 5 – Combater as práticas fiscais prejudiciais mais eficazmente, com foco na transparência, e no princípio da prevalência da substância sobre a forma Ação 6 - Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação; Ação 7 – Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável; Ação 8 – Alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis; Ação 9 – Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital; Ação 10 – Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco Ação 11 – Estabelecer metodologia para coleta e análise de dados sobre BEPS e as ações para seu combate; Ação 12 – Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planejamento tributário agressivos; Ação 13 – Reexaminar documentos relativos a preços de transferência; Ação 14 – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos; Ação 15 – Desenvolver um instrumento multilateral (tradução nossa).

⁸“A Ação 5, especificamente, exige uma ‘atividade substancial’ para qualquer regime de preferência. Visto no contexto do almejado pelo BEPS, este requisito contribui para o segundo pilar do Projecto BEPS, com o objetivo de alinhar a tributação com a substância, assegurando que os lucros tributáveis não possam mais ser deslocados de forma articulada para fora dos países onde o valor é criado.” (tradução nossa).

O princípio da substância sobre a forma (*substance over form*) é uma maneira de não levar em consideração a forma legal do negócio jurídico, investigando-se o conteúdo dos atos e evitando, conseqüentemente, a simulação. (TORRES, 2003, p. 249).

No campo da contabilidade, foi o IFRS (International Financial Reporting Standart) quem introduziu no Brasil o tema da prevalência da substância sobre a forma.

O impacto do IFRS se materializou por meio da Lei n. 11.638/07 e da emissão de Pronunciamentos Técnicos Contábeis por meio do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) n° 38, 39 e 40 (FERRARI; BIFANO, 2016, p. 63).

A importância da substância sobre a forma na esfera contábil está na veracidade das informações e na correta e exata transmissão das mesmas para os usuários internos e externos:

O objetivo das demonstrações financeiras de uma empresa é o fornecimento de informações úteis aos usuários em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas. Para serem úteis, as informações devem ser relevantes, ou seja, ter poder de influência nas decisões econômicas dos usuários. Para que a informação seja relevante, ela deve representar adequadamente as transações, sendo necessária a contabilização e apresentação do acordo pela sua essência e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. (IFRS, [201-?])

Dessa forma, na esfera contábil, a classificação que vale é a prevalência da essência econômica em detrimento da sua formalidade jurídica, tendo o presente princípio sido introduzido pelo IFRS - frisa-se – por meio dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis e da Lei n. 11.638/07.

Na esfera administrativa, algumas diretrizes do BEPS já estão sendo incorporadas pela Receita Federal do Brasil. É o caso da instrução normativa n° 1.681/2016 que encerra a Consulta Pública RFB n° 11/2016 e “dispõe sobre a obrigatoriedade de prestação das informações da Declaração País-a-País” (BRASIL, 2016), e a instrução normativa n° 1989/2017, que trata da troca de informações entre os Fiscos dos países do G-20, dispondo quanto “à interpretação da legislação tributária e aduaneira e à classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio” (BRASIL, 2017).

Na esfera jurídica (e no que tange ao princípio da essência sobre a forma), a maior influência trazida pelo BEPS foi mediante a tentativa de se criar uma Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT), tentativa essa que não obteve êxito, conforme explica Paulo Ayres Barreto:

No Brasil, até o presente momento, a influência mais significativa do Projeto BEPS se deu por meio da tentativa de criação de uma Declaração de Planejamento Tributário

(DPLAT, posteriormente denominada DIOR – Declaração de Informação de Operações Relevantes), por meio da Medida Provisória 685/2015, que não foi convertida em lei em relação a esses dispositivos. (BARRETO, 2016, p. 136)

Ao contrário do que ocorreu na esfera da contabilidade por meio de influências do IRFS, no campo do direito tributário (e mais especificamente no que tange ao planejamento tributário) a inserção do princípio da substância sobre a forma como ensejador de desconsideração de atos por parte do Fisco não se coaduna com a experiência jurídica nacional.

Explica-se. Primeiramente, importante esclarecer que como a opção fiscal e a elisão fiscal tratam-se de atos advindos de “planejamento tributário lícito”, o preceituado pela “ação 5” do BEPS não teria o condão de atacá-los, e no que se refere aos atos evasivos, os mesmos são abrangidos pelo art. 149 do CTN, restando a análise em tela adstrita aos atos de “elusão fiscal”.

Aqui, importante relembrar no que consiste o termo “elusão fiscal”, que, conforme ensinamentos de Heleno Taveira Torres, seria:

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 atos ou negócios jurídicos ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. (TORRES, 2003, p. 189).

Conforme disposto no presente estudo, apesar do sentido amplo de “elusão fiscal” derivado da doutrina de outros países contemplar as figuras do “abuso de forma”, “abuso de direito”, “interpretação econômica”, “fim negocial” e “prevalência da substância sobre a forma”, no que tange à abrangência da norma geral “antielusiva” na experiência jurídica brasileira, a mesma se limita às hipóteses de negócios jurídicos promovidos com simulação ou fraude à lei, ou carentes de causa.

Tal fato se justifica na medida em que a experiência nacional demonstra, por meio de seus embates advindos dos ideais liberais e sociais, uma coexistência dos princípios de liberdade, legalidade e tipicidade, juntamente com aqueles de igualdade e capacidade contributiva.

Não obstante, o princípio da capacidade contributiva (subjativa) não tem o condão de alargar os tipos legais tributários ou as funções vinculadas aos agentes administrativos na apuração dos fatos tributários, estando sua função adstrita à graduação individual de quanto pode o contribuinte suportar em termos de carga fiscal.

Sobre esse tema, dispõe Alberto Xavier que as maiores tentativas de ofensa ao princípio da legalidade se deram justamente em nome do princípio da capacidade contributiva:

É importante salientar que todas as tentativas de agressão direta ou oblíqua ao princípio da legalidade, atrás referidas, têm sido praticadas em nome do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, o que legitimaria não só a preponderância dada ao elemento econômico da interpretação da lei e dos fatos, mas também a correção de desigualdades decorrentes das “imperfeições” e das “lacunas involuntárias” da lei. (XAVIER, 2001, p. 45)

Cumpra relembrar as brilhantes palavras de Heleno Taveira Torres no sentido de que o “abuso de formas” (que veda a escolha da melhor forma), a “fraude à lei” (que veda a escolha do melhor tipo) e o “abuso de direito” (que limitar o recurso à melhor causa), quedam-se como instrumentos inadequados e incompatíveis com o direito brasileiro:

Não poderá o interprete, salvo nos casos de fraude à lei ou simulação, evidenciados e provados, suplantando (i) a garantia de liberdade à escolha da melhor “forma”, não se limitando àquelas que o direito encerra positivadas, quando o legislador assim o permita (ii) a garantia de liberdade à escolha do melhor “tipo” negocial, que implica em aceitação dos chamados negócios jurídicos indiretos, mistos e fiduciários; (iii) o direito à definição da “causa” do negócio jurídico, que pode envolver um ou vários negócios jurídicos, típicos, atípicos ou mistos. Eis porque o “abuso de formas”, que veda a escolha da melhor *forma*, a “fraude à lei”, que, em certo modo, veda a escolha do melhor *tipo*, e o “abuso de direito”, que finda por limitar o recurso à melhor *causa*, quedam-se como instrumentos inadequados e incompatíveis com o direito brasileiro. Sobram os negócios jurídicos desprovidos de *causa*, os atos simulados e os programados com fraude à lei, a merecer o devido controle por parte da legislação e dos órgãos administrativos competentes, com o instrumento do parágrafo único do art. 116 do CTN, às mãos. (TORRES, 2003, p. 267):

Baseando-se na importância do princípio da legalidade da tributação, Alberto Xavier explica que no direito brasileiro, a única maneira de se entender a máxima “substance governs form” é no sentido de que a substância jurídica dos atos prevalece sobre sua forma caso com esta expressão se aluda à denominação, qualificação ou caracterização aparente que as partes deram a um ato, mas que não merece acolhimento, por incompatível com o princípio da legalidade, a prevalência da substância econômica de uma operação negocial sobre sua substância jurídica. (XAVIER, 2011, p. 42).

Sabe-se que as ações do BEPS, apesar de advindas de órgão multinacional, não tem autoexecutoriedade, sendo que cada Estado deve adequá-las de modo a não transgredirem as normativas internas.

Além do mais, as ações do BEPS são diretivas emanadas pelos membros da OCDE – países desenvolvidos -, motivo pela qual devem ser interpretadas com cautela, para que o

projeto não se volte à proteção exclusiva dos interesses dos membros da OCDE em detrimento dos sistemas tributários internos de cada país (como o Brasil, por exemplo).

Importante, nesse ponto, lembrar os ensinamentos de Paulo Ayres Barreto, que vem com muita ponderação o enunciado pelo BEPS:

Em síntese, o Projeto BEPS chamou grande atenção para o tema da elisão⁹ tributária, notadamente no campo do Direito Tributário Internacional. Nesse passo, houve diversas recomendações para reformas em cláusulas antielisivas específicas nacionais e constantes de tratados bilaterais. O conceito do que seria abuso, para fins do Projeto BEPS, entretanto, não é claro e cada proposta de modificação de cláusulas antielisivas específicas merece exame crítico específico. (BARRETO, 2016, p. 137)

Portanto, a normativa geral “antielusiva” brasileira não contemplar o princípio da substância sobre a forma - visto que o princípio em tela não se enquadra no conceito de elusão fiscal –.

Um ato que desrespeitar o princípio da substância sobre a forma enaltecido pela “ação 5” do BEPS só poderá ser desconstituído por meio de norma geral “antielusiva” (com o advento da lei ordinária que a regule) quando tiver, concomitantemente, vícios de fraude à lei, simulação ou falta de causa jurídica.

5 CONCLUSÃO

Se iniciará a síntese conclusiva do presente estudo (re)enunciado as premissas teóricas e (re)estabelecendo quais os pressupostos que determinam a validade e ineditismo da investigação em tela, tendo a justificativa sido apresentada na introdução.

1. A OCDE, em conjunto com o Grupo G-20, lançou o programa “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS) com o intuito de combater o planejamento tributário internacional tido como “agressivo”, mediante a elaboração de 15 ações.

2. O escopo primordial da “ação 5” é assegurar que a tributação não seja deslocada para lugar diverso do país onde houve a geração de riquezas, mediante a primazia do princípio da substância sobre a forma.

3. O estudo em apreço tem como escopo analisar a viabilidade do almejado pela “ação 5” no que tange aos atos de elusão fiscal praticados à luz do ordenamento jurídico brasileiro, levando em conta a evolução histórica do planejamento tributário e as definições de opção, elisão, elusão, evasão fiscal e norma geral “antielusiva”.

⁹ Cumpre informar que o autor em questão não diferencia os termos “elisão” e “elusão” fiscal.

4. No Estado Democrático de Direito pairam concomitantemente preceitos liberais – princípio da tipicidade tributária - e sociais – princípio da capacidade contributiva.

5. A opção fiscal configura-se quando o legislador admite mais de uma alternativa para a percussão tributária.

6. A elisão fiscal, apesar de seu “erro terminológico”, é considerada método lícito relacionado à liberdade negocial e tem como escopo evitar a subsunção à Regra Matriz de Incidência Tributária, reduzir o “quantum” a ser pago ou atrasar sua incidência.

7. Na experiência jurídica brasileira, a “elusão fiscal” contempla negócios jurídicos promovidos com simulação, fraude à lei, ou carentes de causa jurídica, comportando uma violação indireta da lei tributária, não compreendendo as figuras do “abuso de forma”, “abuso de direito”, “interpretação econômica”, “fim negocial” e “prevalência da substância sobre a forma”.

8. A evasão fiscal configura-se como um modo ilícito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, reduzir o montante devido a título de tributo, ou atrasar a sua incidência.

9. Foi a Lei Complementar 104/2001 que introduziu norma geral “antielusiva”, tendo como função o combate a condutas tidas como elusivas (simulação, fraude à lei, ou sem causa).

10. O IFRS (International Financial Reporting Standart) introduziu o tema da prevalência da substância sobre a forma no campo da contabilidade, materializado por meio da Lei n. 11.638/07 e da emissão de Pronunciamentos Técnicos Contábeis, enquanto na esfera administrativa, algumas diretrizes do BEPS já estão sendo incorporadas pela Receita Federal do Brasil mediante as Instruções Normativas nº 1681/2016 e 1689/2017.

11. As ações do BEPS, apesar de advindas de órgão multinacional, não tem autoexecutoriedade, sendo que cada Estado deve adequá-las de modo a não transgredirem as normativas internas.

12. A opção fiscal e a elisão fiscal são atos de “planejamento tributário lícito”, sendo que o preceituado pela “ação 5” do BEPS não teria o condão de atacá-los, e no que se refere aos atos evasivos, os mesmos são abrangidos pelo art. 149 do CTN, restando a análise em tela adstrita aos atos de “elusão fiscal”.

13. Estender o conceito de elusão fiscal, na prática brasileira, aos conceitos de “abuso de direito”, “abuso de formas”, “interpretação econômica”, “fim negocial” ou “prevalência da substância sobre a forma” é uma violação aos valores de liberdade negocial e aos princípios de legalidade e tipicidade tributária, não sendo a capacidade contributiva justificativa extensiva para tanto.

14. A normativa geral “antielusiva” brasileira não contemplar o princípio da substância sobre a forma - visto que o princípio em tela não se enquadra no conceito de elusão fiscal –.

15. Um negócio jurídico que desrespeitar o princípio da substância sobre a forma enaltecido pela “ação 5” do BEPS só poderá ser desconstituído por meio de norma geral “antielusiva” quando tiver, concomitantemente, vícios de fraude à lei, simulação ou falta de causa jurídica.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Ato Simulado e Sonegação Fiscal**. São Paulo: Noeses (Edição Digital), 2013

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: limites normativos**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2016

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2013

BRASIL. **Código Tributário Nacional - CTN - L-005.172-1966**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em: 20 fev. 2017

BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 20 fev. 2017

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1681, de 28 de dezembro de 2016**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79444>>. Acesso em: 08 mai. 2017.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1689, de 20 de fevereiro de 2017**. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80650> >. Acesso em: 08 mai. 2017.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Teoria geral do direito: o constructivismo logico-semântico**. 2009. 623 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. **Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos**. R. Fac. Dir. Univ. SP v. 105 p. 409-431 jan./dez. 2010

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

DI VIMERCATE, Paolo de Capitani. La Distinzione tra Elusione ed Evasione. **Revista Fondazione Antonio Uckmar**, 2012

FERRARI, BC; BIFANO, EP. **Negócios híbridos e normas CFC : impactos para as multinacionais brasileiras da incorporação do projeto BEPS no direito brasileiro.** Tese (Mestrado) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas. São Paulo, 2016

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

IFRSBRASIL. **Essência sobre a forma.** Disponível em: <<http://ifrsbrasil.com/demonstracoes-contabeis/apresentacao/essencia-sobre-a-forma-discussao-e-exemplos>>. Acesso em 20 de abril de 2017

MALERBI, Diva. **Elisão tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008

MELIS, Giuseppe. **Lezioni di Diritto Tributario.** 4. ed. Torino: G. Giappichelli Editore, 2016

NISHIOKA, Alexandre Naoki. **Planejamento fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração.** 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/T.2.2010.tde-07122010-084143. Acesso em 21 de março de 2017

OECD. **Aggressive tax planning.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/aggressive/>>. Acesso em: 20 de março de 2017

OCDE. **BEPS 2015 Final Reports.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>> Acesso em 22 de março de 2017

OCDE. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report.** Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report_9789264241190-en#page1 > Acesso em 30 de abril de 2017

OCDE. **The OCDE's Key Partners.** Disponível em: <<http://www.oecd.org/globalrelations/keypartners/> .> Acesso em 22 de março de 2017

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais.** 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008

TORRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral das Normas Antielisivas (Re) Definição e Classificação.** In: ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). **Direito tributário. Estudos em homenagem a Hugo de Brito Machado.** São Paulo: Quartier Latin, 2010

VITA, Jonathan Barros. **Tributação do Câmbio** – São Paulo: Quartier Latin, 2008

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001

YAMASHITA, Douglas (Coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex, 2007