

SERÁ QUE EXISTE ABUSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO? ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA E DESENTENDIMENTO NACIONAL

Sarah Noronha Gonçalves Maia*

RESUMO:

O presente estudo tem por objetivo analisar alguns acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia – TJUE que versaram sobre o tema do abuso de direito, examinando os critérios determinados por sua Jurisprudência para a identificação do abuso. Logo em seguida, analisaremos acórdãos selecionados do antigo Conselho de Contribuintes, referentes aos preços de transferência, sob o prisma do abuso de direito tributário, aplicando os principais conceitos desenvolvidos pelo TJUE e contrapondo-os ao tratamento dispensado pelo Conselho.

Palavras-Chave: Abuso de Direito; Jurisprudência da União Europeia; Jurisprudência Administrativa Brasileira; Preços de Transferência.

ABSTRACT:

The paper discusses whether, in light of the European Court of Justice case-law in different areas, and in particular in the areas of European Union tax law, it is possible to assert the existence of an anti-abuse principle in EU law. Next, the article will exam a Brazilian tax case, regarding transfer pricing, in order to compare the criteria adopted by the Court of Justice to identify an “abuse of rights” and the basis developed by the Brazilian Taxpayers’ Council to disregard and punish transactions considered as abusive.

Keywords: Abuse of Rights, Case-Law from the European Court of Justice, Tax Case from the Taxpayers’ Council, Transfer Pricing.

* Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade FUMEC. Advogada em Belo Horizonte. E-mail: sarah.g.maia@gmail.com

SUMÁRIO

- 1. Introdução: compreensão do abuso do direito no âmbito tributário brasileiro**
- 2. Manifestações jurisprudenciais do Tribunal de Justiça da União Europeia**
- 3. Conclusões sintéticas acerca da jurisprudência do TJUE**
- 4. Aplicando a jurisprudência da Corte Europeia aos preços de transferência**
- 5. Conclusão**
- 6. Referências**

1. Introdução: compreensão do abuso do direito no âmbito tributário brasileiro.

A doutrina sempre divergiu no estudo dos limites do planejamento tributário, tanto em relação à nomenclatura quanto ao seu conteúdo.

Não obstante, a doutrina majoritária, à vista das poucas disposições legislativas sobre o tema, havia levado, de um modo geral, à distinção de duas categorias essenciais:

Evasão, representada por práticas ilícitas, tais como a simulação, o dolo e a fraude de um modo geral, ou seja, os atos ou negócios ilícitos civis ou penal-tributários;

Elisão, considerada como a conduta lícita praticada pelo contribuinte com o objetivo de impedir a realização do fato gerador ou reduzir a carga fiscal sobre determinada operação comercial ou financeira, praticando outro ato ou negócio jurídico, normalmente atípico ou não usual, que não se subsume à hipótese de incidência tributária, mas que atinge resultado econômico e/ou jurídico idêntico ou semelhante àquele do ato ou negócio típico que estaria submetido à norma de incidência mais gravosa.

Hodiernamente, a essa clássica distinção entre evasão e elisão tributária, fundada exclusivamente na dicotomia lícito/ilícito, foram sendo introduzidos novos elementos, acompanhando o debate internacional sobre o tema e a modificação dos ordenamentos jurídicos.

Nessa seara insere-se a doutrina do abuso do direito, criando uma terceira categoria, que reconhece a liberdade do contribuinte na prática da elisão tributária, mas defende que esse comportamento sofre limitação diante de ilícitos atípicos. Nesse sentido, reserva-se o termo abuso do direito para nomear o conjunto das condutas pelas quais o contribuinte procura evitar a incidência da norma tributária ou colocar-se dentro do alcance de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para atingir outras situações mediante formalizações jurídicas artificiosas e distorcidas.

No abuso, as partes empregam, intencionalmente e às claras, um ou mais negócios que permitam obter o mesmo resultado desejado, sem incidir na hipótese legal de incidência tributária e, portanto, furtando-se a uma obrigação imposta por uma norma do ordenamento.

No Brasil, a maioria dos tributaristas atuais ainda se recusa a admitir a existência de um terceiro campo distinto da elisão e da evasão tributária. Entendem não ser necessário, para o exame dos limites do comportamento do contribuinte tendente a reduzir a carga tributária, a adoção de nomenclatura diversa de evasão e elisão tributária.

Defendemos, contudo, a divisão em três categorias, tendo em vista os efeitos diversos da simulação e do abuso de direito.

Enquanto a simulação propriamente dita provoca a aplicação de pesadas multas e mesmo de sanções penais contra o contribuinte; o abuso de direito deve provocar tão-somente a ineficácia dos efeitos fiscais obtidos pela prática dos atos considerados abusivos mediante sua desconsideração administrativa, ou sua requalificação com a finalidade de equalizar a carga fiscal com aquela de situações semelhantes; sem necessidade de declaração prévia da nulidade civil e sem a aplicação de sanções pecuniárias ou privativas da liberdade.

De qualquer modo, a tendência contemporânea é assumir uma postura mais severa diante do comportamento abusivo, o que pode ter um objetivo puramente fiscal, no sentido de manter ou aumentar os níveis de arrecadação, ou apresentar escopos mais nobres; como atribuir à máxima efetividade possível aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da solidariedade social na contribuição para as despesas do Estado.

O Estado Brasileiro não se encontra imune a tal tendência, pelo contrário, a legislação nacional enfrenta com adversidade a forma de tratar a evasão e a elisão tributária, dando origem a questionamentos e controvérsias muitas vezes infundáveis e que se arrastam ainda com mais fervor desde a introdução de um parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar 104/2001, a qual teria como objetivo constituir-se em uma cláusula geral anti-abuso.

Independentemente da divergência de opiniões doutrinárias sobre a disciplina prevista no novo parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, fato é que tal artigo encontra-se pendente de eficácia, pois ele expressamente exige regulamentação legislativa mediante lei ordinária. Só que a não-regulamentação produziu o efeito contrário e os atos ou negócios jurídicos criados pelos contribuintes com a finalidade de afastar ou diminuir a incidência tributária vêm sendo tratados pela Administração como simulados à luz da disciplina já existente sobre a matéria no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Há de se notar a inconsistência na aplicação e na interpretação dos limites do planejamento tributário em casos concretos. Há operações similares que ora são consideradas lícitas ora ilícitas pelo Conselho. E mesmo operações similares que são consideradas ilícitas ora por um fundamento, ora por outro, o que evidenciava uma confusão dos diversos institutos (abuso de direito, simulação, negócio jurídico indireto).

Assim, segue o Brasil na contramão da história, já que diversos países evoluídos há décadas inseriram em sua legislação cláusula geral anti-abuso e vem criando uma doutrina e jurisprudência consistente sobre a proibição do abuso de direito que compatibilize os princípios fundamentais da liberdade, legalidade, segurança jurídica e igualdade.

2. Manifestações jurisprudenciais do Tribunal de Justiça da União Europeia.

No âmbito da Comunidade Europeia, as referências a “abuso” e “práticas abusivas” datam da década de 70. Uma análise da Jurisprudência da Corte de Justiça Europeia revela, consistentemente, vários elementos convergentes quanto à noção de abuso do direito tributário, em que pese à inexistência de um conceito de ato abusivo positivado no Direito Comunitário primário.

No contexto das liberdades fundamentais (livre circulação de mercadorias, de pessoas, de serviços e de capitais), os primeiros casos caros ao tema do abuso de direito, submetidos à apreciação do Tribunal de Justiça, versam sobre as medidas anti-abuso específicas dos vários Estados-Membros, em que estes procuram salvaguardar-se em relação a operações de fraude ou evitação que costumam passar pela deslocalização de fatos tributários.

O caso Lankhorst-Hohorst¹ analisou se as normas anti-subcapitalização alemãs poderiam aplicar-se apenas às empresas, cujos acionistas são estrangeiros. O Tribunal concluiu que o regime alemão em vigor na época da ocorrência dos fatos introduzia uma discriminação ilegítima entre filiais, segundo a circunstância de a matriz residir na Alemanha ou em outro país da Comunidade.

Outra decisão merecedora de citação foi a Lasteyrie du Saillant, que analisava as regras de tributação de certas mais-valias (latentes) de valores mobiliários em caso de transferência do domicílio fiscal para fora da França (*exit tax*). Tal como na decisão Lankhorst, trata-se da avaliação das medidas, comuns a vários países, que tem como objetivo impedir a deslocação de receitas tributárias.

Apesar de tais casos serem vistos por alguns autores nacionais como exemplo de retorno e reforço “cego” aos princípios da segurança jurídica, da boa-fé objetiva e da proteção à confiança, a sua importância reside exatamente no oposto - ambos reconhecem *in abstracto*, a aplicação das normas gerais anti-abuso:

[...] no que respeita à justificação assente no objetivo de prevenir a evasão fiscal, mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio na questão prejudicial, há que notar que o artigo 167 bis do CGI não tem por objectivo específico excluir de um benefício fiscal os expedientes puramente artificiais cuja finalidade seja a de contornar a lei fiscal francesa, antes visando, de modo geral, qualquer situação em que um contribuinte que detém participações substanciais numa sociedade

¹ UNIÃO EUROPEIA Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-324/00**. Lankhorst-Hohorst GmbH e Finanzamt Steinfurt. Relator: M. Wathelet. Luxemburgo, 12 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

sujeita ao imposto sobre as sociedades transfere, por qualquer razão, o seu domicílio para fora da França (v., neste sentido, acórdãos ICI nº 26, e X e Y, nº 61).²

O Tribunal, ao reconhecer a ilegitimidade de normas anti-abuso específicas, aplicáveis logo que se verifica uma situação que se encontra taxativamente prevista no texto normativo, reconhece a legitimidade das normas gerais anti-abuso, as quais procuram criar obstáculos aos expedientes puramente artificiais que pretendam contornar a lei fiscal.

Ora, nos casos mencionados, reconhece-se sim, o abuso do direito tributário. O que torna as normas específicas analisadas incompatíveis com o Direito Comunitário é a sua forma de previsão: um fato concreto a que se liga uma presunção inilidível de intuito evasivo, em vez de uma norma destinada a impedir essa atuação evasiva ao tornar inaceitáveis os “esquemas puramente artificiais”.

Por outro lado, poderiam ser legítimas medidas que tivessem como objetivo impedir o uso abusivo das liberdades comunitárias; desde que fosse respeitado o princípio da proporcionalidade das medidas legislativas, importando verificar se os meios a que elas se aplicam estão aptos a realizar o objetivo perseguido e se não vão além do que é necessário para alcançá-lo.

Os direitos subjetivos da Administração Tributária concernentes à fiscalização e arrecadação dos tributos também estão sujeitos ao exercício abusivo, a partir do momento em que excedem os limites impostos pelo seu fim constitucional e/ou que sejam desproporcionais para atingir os fins a que visem. Por exemplo, a proibição do excesso veda que os instrumentos legais para combater o terrorismo e o crime organizado sejam usados para combater a fraude à lei fiscal, por mais que eles fossem capazes de elidir completamente com o abuso de direito.

Conforme jurisprudência da Corte de Justiça Europeia, o princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso tem um papel primordial no Direito Tributário, funcionando como uma limitação intrínseca às medidas destinadas a limitar a fraude fiscal.

Na prática do contribuinte tendente a realizar atos ou negócios jurídicos que tenham por objetivo a exclusão, redução ou diferimento da tributação sobre determinada operação, não se mostra viável estabelecer, em tese e *prima facie*, um rol de condutas lícitas ou ilícitas. Somente com o exame concreto da efetivação dos atos e negócios jurídicos e, também, de seus efeitos, é que se poderá concluir estar-se diante de evasão fiscal (ilícita), de legítima elisão fiscal (lícita) ou de abuso do direito (ilícito).

² Idem. **Acórdão no processo C-9/02**. Hughes de Lasteyrie du Saillant e Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie. Relator: C.W.A Timmermans. Luxemburgo, 11 de março de 2004, parágrafo 50. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

Assim, concluiu o Tribunal de Justiça pela inaceitabilidade das presunções ilidíveis no Direito Fiscal, considerando que este deve limitar-se às presunções ilidíveis, permitindo ao sujeito passivo a demonstração da falsidade da presunção.

Em suma, para a jurisprudência do TJUE, a fraude ou a evitação abusiva só pode ser combatida por normas que imponham uma ponderação; e, conseqüentemente, uma fundamentação da decisão por parte da Administração, em cada caso concreto mediante as circunstâncias que o individualize, permitindo a distinção entre interesses legítimos e comportamentos abusivos do sujeito passivo.

Vale ressaltar que as numerosas tomadas de posição do Tribunal de Justiça a propósito das normas fiscais dos vários Estados-Membros – que conduziram a eliminação de várias normas anti-abuso específicas, e que constituem uma harmonização judicial dos diversos sistemas europeus – só podem ser explicadas pela adoção do mercado interno como valor central na constituição econômica Europeia e não podem ser transpostas automaticamente para o Estado Brasileiro.

Embora haja precedentes europeus anteriores (e.g. Van Binsbergen, Knoors, Bouchoucha, Singh, Veronica, VT10, Centros), foi com a decisão em Emsland Stärke, que o conceito de abuso do direito comunitário, tal como vinha sendo desenvolvido pela Corte Europeia, começou a clarear.

Isso porque o objeto da fraude à lei passa a ser o próprio ordenamento jurídico comunitário, assim se criando a necessidade de uma doutrina comunitária do abuso de direito. Nesse processo, estava em causa a aplicação de um Regulamento comunitário na área da Política Agrícola Comum:³ um empresário alemão, para obter um subsídio à exportação, fazia com que a Emsland-Stärke GmbH exportasse um produto agrícola para Suíça, que depois regressava à Alemanha, no mesmo meio de transporte, e sem sofrer qualquer modificação.

O Tribunal, fazendo referência a precedentes anteriores, concluiu que: “a aplicação dos regulamentos comunitários não pode ser alargada até abranger práticas abusivas de operadores econômicos”.⁴ Para identificar a ocorrência de um abuso na aplicação do direito o Tribunal valeu-se de dois elementos:

- Objetivo: um conjunto de circunstâncias objetivas das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objetivo pretendido por essa legislação não foi alcançado.

³ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-110/99**. Emsland-Stärke GmbH e Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Relator: L. Sevón. Luxemburgo, 14 de dezembro de 2000. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

⁴ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-110/99**. Emsland-Stärke GmbH e Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Relator: L. Sevón. Luxemburgo, 14 de dezembro de 2000, parágrafo 51. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

- Subjetivo: consiste na vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária, criando artificialmente as condições exigidas para a sua obtenção.⁵

A esses dois elementos acrescenta-se, ainda, um terceiro elemento de direito processual relativo ao ônus da prova. A prova incumbe à administração nacional competente. Contudo, nos casos mais graves de abuso, é admissível mesmo um princípio de prova que conduza eventualmente à inversão do ônus da prova.

A decisão do Tribunal foi no seguinte sentido: a operação constituía uma prática abusiva por parte do exportador, o que “pressupõe a existência do propósito (...) de auferir um benefício que resulta da aplicação da legislação comunitária, criando artificialmente as condições para a sua obtenção”;⁶ fato que deve ser provado pelo órgão jurisdicional nacional como condição da perda do direito ao subsídio.

É exatamente essa forma especialmente intensa de uso malicioso da letra da lei e das regras nela contidas que pode explicar a decisão de anulação do negócio jurídico pelo Tribunal de Justiça; o mesmo tribunal que tem construído uma jurisprudência claramente crítica da limitação por leis fiscais nacionais dos direitos subjetivos dos contribuintes, com base nas liberdades com conteúdo econômico, que caracterizam o mercado único.

A partir daí, intensificaram-se as discussões no âmbito do Direito Comunitário Fiscal, sobre o reconhecimento de um princípio geral de proibição do abuso. Inicialmente, a discussão centrou-se no VAT⁷ e só depois se estendeu aos demais impostos devidos pela pessoa jurídica. A razão disso é clara: o VAT já vem sendo de longa data objeto de harmonização no âmbito da União Europeia, diferentemente do que ocorre com os demais impostos devidos pelas pessoas jurídicas.

Uma das decisões alvo de maior polêmica em sede de VAT foi a proferida no processo Halifax.⁸ Ela constitui a reafirmação do princípio de que existe um limite para o planejamento fiscal do contribuinte e corresponde a uma tendência já desenhada anteriormente: a dificuldade de aceitação das normas anti-abuso específicas e a existência de alguma abertura em relação à aplicação da cláusula geral anti-abuso.

⁵ Ibid., parágrafos 52-53.

⁶ Ibid., parágrafo 55.

⁷ *Value-added tax* ou VAT é um imposto que grava o consumo e tributa o “valor acrescentado”. Incide sobre a circulação de bens e prestação de serviços.

⁸ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-255/02**. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Property Investments Ltd e Commissioners of Customs & Excise. Relator: S. Von Bahr. Luxemburgo, 21 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

A questão era a de saber se determinadas atividades realizadas pelo contribuinte, com o fim exclusivo de obter vantagens fiscais poderiam ser consideradas abusivas para efeitos de Direito Comunitário. A vantagem fiscal em Halifax consistia na recuperação do IVA pago em aquisições, apesar da atividade do contribuinte ser isenta.

E, nesse passo, se analisava se a recuperação do imposto seria válida/inválida quando um sujeito passivo ou um grupo de sujeitos passivos com ligações entre si se envolvem numa série de operações que, consideradas no seu conjunto, produzem uma situação artificial, cujo único objetivo é criar condições necessárias a obtenção da vantagem fiscal.

A Corte de Justiça entendeu que “este princípio de proibição de práticas abusivas aplica-se igualmente no domínio do IVA”.⁹ Presentes os dois elementos descritos em Emsland Stärke e, portanto, identificada a existência de abuso de direito, as operações questionadas deveriam ser “redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela não existisse se não se tivessem verificado as operações constitutivas da prática abusiva”.¹⁰

Por outro lado, o Tribunal reconheceu legitimidade ao planeamento tributário ao afirmar que “o sujeito passivo tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar sua dívida fiscal”.¹¹ Então, de acordo com a Corte, não seria abusiva determinada operação que possa ter alguma explicação além da mera obtenção de vantagens fiscais.

A decisão da Corte de Justiça apoiou-se nas conclusões do advogado-geral Poiares Maduro, que reconheceu a necessidade de um princípio geral de direito comunitário que proíba as práticas abusivas nos seguintes termos:

O direito fiscal não deve tornar-se numa espécie de faroeste jurídico, em que praticamente todo tipo de comportamento oportunista tem de ser tolerado desde que seja conforme uma interpretação formalista estrita das disposições fiscais relevantes e que o legislador não tenha expressamente tomado medidas para impedir esse comportamento.¹²

Segundo o Advogado-Geral são dois os elementos para aplicação da doutrina anti-abuso: (i) o elemento de autonomia, relacionado com a busca de

⁹ Ibid. parágrafo 70.

¹⁰ Ibid. parágrafo 94.

¹¹ Ibid., parágrafo 73.

¹² UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-255/02**. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Property Investments Ltd e Commissioners of Customs & Excise. Relator: S. Von Bahr. Luxemburgo, 21 de fevereiro de 2006, parágrafo 77. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

um fim econômico autônomo, que não o da economia tributária; (ii) o elemento teleológico, baseado na análise da norma transgredida, de forma a identificar se a redução da carga tributária não é um objetivo, de fato, incentivado, ou pelo menos tolerado, por essas normas.

A discussão polêmica sobre a aplicação, ou não, do “princípio da proibição do abuso de direito” no âmbito do direito tributário, iniciou-se imediatamente após o acórdão em Halifax. Um dos exemplos importantes ocorreu na decisão Cadbury Schwepps,¹³ em uma área do direito que ainda não foi objeto de harmonização ao nível comunitário.

Nesse litígio o que estava em causa era a validade, ou não, da legislação inglesa relativa às *controlled foreign companies* – CFC.¹⁴ As autoridades fiscais inglesas reclamaram o pagamento à sociedade mãe do grupo Cadbury Schwepps do imposto da pessoa jurídica inglesa sobre os lucros obtidos por sucursais irlandesas.

De um modo geral, o regime CFC é construído na pressuposição de que o comportamento do sujeito passivo tem como único motivo válido a redução do imposto a pagar, ainda que possam surgir situações em que há razões econômicas válidas para realizar a operação.

Assim, e no seguimento da jurisprudência do Tribunal de Justiça, trata-se de demonstrar que existe, em cada caso em que se discute a aplicação do regime CFC, um comportamento do sujeito passivo com uma intencionalidade abusiva. Esta prova, como condição de aplicação da norma, pode ser uma condição necessária para que exista compatibilidade entre as limitações criadas pelo regime CFC e a liberdade de estabelecimento.

Nesse acórdão, a Corte de Justiça, declarou que o estabelecimento de sucursais em Estado-Membro, com tributação inferior ao do domicílio da sociedade-mãe, por si só, não constitui abuso da liberdade de estabelecimento; “a menos que tal incorporação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido”.¹⁵

Dessa forma, a Corte estabeleceu que a medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento somente pode ser justificada “quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa”.¹⁶

¹³ Idem. **Acórdão no processo C-196/04**. Cadbury Schwepps plc, Cadbury Schwepps Overseas Ltd e Commissioners of Inland Revenue. Relator: K. Lenaerts. Luxemburgo, 12 de setembro de 2006, parágrafo 75. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

¹⁴ Empresas controladas no exterior. Figura similar no Brasil seria a tributação dos lucros no exterior.

¹⁵ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-196/04**. Cadbury Schwepps plc, Cadbury Schwepps Overseas Ltd e Commissioners of Inland Revenue. Relator: K. Lenaerts. Luxemburgo, 12 de setembro de 2006, parágrafo 75. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

¹⁶ Ibid., parágrafo 51.

3. Conclusões sintéticas acerca da jurisprudência do TJUE

A liberdade de auto-organização, segundo a qual as pessoas podem optar por organizar os seus negócios, de forma a limitar o custo tributário das operações é princípio essencial em matéria fiscal internacional. Não existe qualquer obrigação jurídica de gerir um negócio de maneira a maximizar a receita fiscal do Estado. O princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, dentre as formas jurídicas alternativas, aquela que implica menor pressão tributária, de forma a minimizar os custos. Decisões empresariais não podem ser limitadas ou impugnadas pelo Estado – nem na veste da Administração, nem mesmo na veste do Juiz – de modo a realizar um juízo de mérito sobre certa opção de gestão empresarial.

Nessa sede de controle da empresa, nunca se tratará de saber se a operação foi boa ou má decisão de gestão, se seria a melhor solução para aquele caso concreto, uma vez que liberdade e a responsabilidade da decisão cabem apenas ao gestor.

O que se pode demonstrar é que teve sua origem num negócio jurídico artificioso, que tenha por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal contrastante com as finalidades para as quais as disposições legais estão previstas no ordenamento jurídico. Em contrapartida, quando o exercício do direito ocorre dentro dos limites impostos pelos objetivos e resultados prosseguidos pela medida legal, não existe um abuso, mas simplesmente o exercício legítimo do direito.

Ainda que o tema esteja longe de ser esgotado há três parâmetros, tal qual definidos pela Jurisprudência da União Europeia, para se identificar a ocorrência de um abuso, os quais devem ser identificados concomitantemente:

- Elemento teleológico (ref. elemento objetivo tal como proposto no acórdão Emsland-Stärke): ofensa à finalidade e objetivos das normas e ao sistema tributário, caso pudesse prevalecer o esquema montado pelo contribuinte, apesar do respeito formal da lei.
- Manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas pelos contribuintes.
- Inexistência de substância econômica: ausência de qualquer outra justificação econômica para a atividade que não seja a de criar uma vantagem fiscal.

A artificialidade do negócio jurídico há de ser comprovada de acordo com as características externas da transação, sem cogitar dos motivos subjetivos dos contribuintes (e.g. propósito de buscar abusivamente economia tributária). Baseia-se numa incoerência entre o objetivo normativo e o resultado prático a ser alcançado pelo contribuinte, entre a norma e o real conteúdo da conduta do contribuinte, a despeito da subsunção do ato à norma. Tem como indício negócios jurídicos dotados de uma complexidade inusitada.

No que tange ao último parâmetro, o Estado têm de determinar se a atividade em causa possui algum fundamento independente, que, fora as considerações fiscais, seja susceptível de lhe proporcionar, nas circunstâncias do caso concreto, alguma justificação econômica. Em outras palavras, seria necessário determinar se as condutas do contribuinte podem ser entendidas como tendo uma justificação econômica autônoma, não relacionada com o simples objetivo tributário. O artificialismo revela no mais das vezes no desinteresse do autor do ato às outras consequências jurídico-econômicas dele emanadas.

O abuso não se configura nos casos em que a atividade econômica exercida possa ter alguma explicação além da obtenção de vantagens fiscais e não tem a Administração o poder discricionário para decidir qual dos objetivos de determinada transação é preponderante ou essencial.

Por fim, o elemento teleológico proporciona uma salvaguarda para os casos em que o único objetivo é a economia tributária, mas esse objetivo é, na realidade, o resultado entre opção entre diferentes regimes fiscais que o legislador pretendeu deixar em aberto, não se violando, por isso, o espírito da lei. A constituição de um sistema de tributação que pretenda gravar determinados fatos e sem zonas de não-tributação precede a aplicação do abuso de direito.

4. Aplicando a jurisprudência da Corte Europeia aos preços de transferência

O termo “preço de transferência” tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal.

Trata-se de medida específica anti-abuso que visa impedir a manipulação artificial de preços nas operações entre empresas do mesmo grupo econômico, impedindo a migração de receitas fiscais para zonas ou regimes tributários mais favoráveis.

Com a introdução, em 1997, das regras de preços de transferência, o Brasil passou a integrar o rol dos países que controlam os preços nas operações de importação e exportação de bens e serviços, entre empresas do mesmo grupo econômico. Não obstante, o Brasil é o único país economicamente relevante a não convergir para a aplicação das normas e princípios da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE em preços de transferência, adotando regras próprias para determinação dos preços a serem praticados. O Brasil ao invés de adotar o conceito amplo do *arm's length* optou por fórmulas empíricas de custos agregados e margens de lucro presumidas para determinação do preço máximo ou do preço mínimo a ser praticado, conforme se trate de importações ou exportações, respectivamente.

Essa medida anti-abuso específica soma-se a outras tantas que representam

a repressão à tendência do sujeito passivo de deslocalização artificial de certas operações, de modo a obter vantagens fiscais. Contudo se, inicialmente, devem ser afastadas as construções formais e artificiais que não correspondem a nenhum interesse econômico autônomo e que se destinam apenas a obter economia tributária; é também verdade que podemos ter ausência de tributação sem que haja um ilícito.

Essa questão dos limites do planejamento tributário coloca-se sobremaneira nos casos de preços de transferência, entre os quais se inclui um caso paradigmático, julgado pelo Conselho de Contribuintes: a de saber se constitui evasão, elisão ou abuso de direito, o planejamento internacional que consiste na constituição de empresa *trading company*¹⁷ no exterior.

Nos acórdãos 105-17.083 e 105-17.084, o Conselho de Contribuintes, atualmente denominado de Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF” apreciou a licitude das operações praticadas entre a empresa, domiciliada no Brasil, e empresas controladas sediadas em paraísos fiscais. O entendimento da Secretaria da Receita Federal, corroborado pelo Conselho, era a de que as sociedades no exterior usadas para intermediar as vendas entre a empresa no Brasil e os clientes finais careciam de substância; entendendo a Fiscalização que as operações eram simuladas, ressaltando que a remessa das mercadorias era feita, diretamente, para um comprador ou importador final, sem passar pelas intermediárias.

Sem adentrar na análise dos fatos e dos documentos apresentados, apesar de sua inequívoca importância para julgamento do caso, tampouco sem ter a pretensão de avaliar o acórdão, nosso objetivo será outro. Buscaremos demonstrar que: (i) a jurisprudência do Conselho de Contribuintes recorre-se como referencial ao conceito de simulação, sem se cogitar da figura do abuso de direito ou fraude à lei, e tampouco se demoram na análise da norma do art. 116, parágrafo único do CTN; (ii) vem aplicando multa qualificada e formalizando a competente Representação Fiscal para Fins Penais. A ementa do acórdão tem os seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ementa: (...) EXPORTAÇÕES PARA PESSOAS VINCULADAS – INEXISTÊNCIA. SIMULAÇÃO – As declarações de vontade de mera aparência, reveladoras de prática de ato simulado, uma vez afastadas, fazem emergir os atos que se buscou dissimular. No caso vertente, em que a contribuinte construiu de forma artificiosa operações de

¹⁷ Empresa que opera no comércio exterior mediante a compra e venda de bens.

exportação para empresas sediadas em países que adotam tratamento fiscal favorecido, o abandono da intermediação inexistente impõe a tributação das receitas omitidas, resultante da diferença entre o montante efetivamente pago pelo destinatário final e o apropriado contabilmente pela fornecedora do produto.

(...)

MULTA QUALIFICADA – Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado do contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. No caso vertente, não há que se falar em erro de proibição, vez que os elementos carreados aos autos pela autoridade fiscal deixam fora de dúvida que a Recorrente tinha real consciência da ilicitude de sua conduta.¹⁸

No Conselho, a defesa do contribuinte se baseou na licitude da operação e da “perfeita compatibilidade entre a forma e o conteúdo, vale dizer, entre aquilo que foi declarado e aquilo efetivamente realizado pelas partes”.¹⁹ O contribuinte alegou que: (i) existem motivos válidos para a criação e manutenção das empresas intermediárias no exterior, não carecendo, portanto, os negócios de substância econômica; (ii) os negócios tinham efetivo propósito negocial, não visando à mera geração de vantagem fiscal; (iii) a legislação dos preços de transferência foi integralmente observada pela empresa; (iv) à fiscalização não é dado o direito de desconsiderar os atos ou negócios jurídicos praticados, uma vez que a LC 104/2001 nunca foi regulamentada por lei ordinária, sendo, portanto, inaplicável.

Não obstante, a maioria dos julgadores do Conselho entendeu que: a empresa contribuinte não sucedeu em comprovar que as empresas no exterior mantinham estruturas operacionais capazes de realizar as atividades para as quais haviam sido criadas, nem que tenham, de fato, exercido essas atividades e que, portanto, restaria comprovada uma “simulação de intermediação de terceiras

¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.004103/2006-21. **Acórdão nº 105-17.084. DRJ** – Porto Alegre/RS e Marcopolo S/A. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06/03/2009. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

¹⁹ Ibid. p. 11.

empresas”.²⁰ Nesse sentido, o Conselho considerou a operação como simulação relativa, isto é, o contribuinte teria simulado a venda para as controladas no exterior com o intuito de encobrir a venda direta para seus clientes no exterior.

Esposou ainda entendimento explícito de que as autoridades fiscais, para proceder ao lançamento, não se estariam embasando no artigo 116 do Código Tributário Nacional, mas sim, em uma realizada fática, na qual inexistem esses mesmos atos e negócios jurídicos; assim não se estaria desconsiderando algo que de fato não existe.

Aproveitando esse acórdão como paradigma, são indispensáveis algumas considerações ante a sua importância para empresas que operam no comércio internacional, vez que estruturas similares são usualmente utilizadas por empresas exportadoras.

Isso se faz necessário na medida em que nos parece que o cerne da questão era a análise da figura do abuso de direito, mas a Quinta Câmara do Conselho acabou por seguir o caminho da simulação. Então se abre, mas não se fecha a pergunta: gozam os particulares do direito de criar empresas *trading company* no exterior para operacionalizarem as importações e exportações de bens? O simples uso de países com tributação favorecida caracteriza alguma forma de evasão fiscal ou de abuso de direito?

Avançando na análise, insta mencionar que a simulação, espécie do gênero evasão fiscal, no âmbito do direito civil, se aplica aos atos e negócios jurídicos que aparentem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem ou transmitem; que contenham declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira ou ainda que contemplem instrumentos particulares antedatados ou pós-datados. Nesses casos, haverá infração frontal à legislação tributária, inclusive de caráter penal quando se caracterizarem os tipos previstos na legislação.

Transpondo isso à realidade dos preços de transferência, só haverá simulação quando “formalmente” os documentos entre as três partes (empresa produtora, intermediadora e cliente) não forem capazes de comprovar a relação comercial entre elas, solenizando os negócios e dando-lhe a roupagem legal requerida para a sua validade.

Superada a formalização legal da operação, cabe perguntar: o contribuinte e a empresa intermediadora fizeram alguma declaração externa aparente (operada com fins de lesar o fisco) que contrariasse outra declaração interna real (para efetivamente vigorar entre as partes)? Parece-nos que não. Tanto externa quanto internamente o que se pretendeu foi sempre efetuar uma exportação indireta, via empresa *trading company* no exterior.

20 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.004103/2006-21. **Acórdão nº 105-17.084. DRJ** – Porto Alegre/RS e Marcopolo S/A. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06/03/2009, p. 35. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

Assim, hipoteticamente, em uma operação idêntica, na qual não se discutisse a validade da documentação legal, parece-nos que a operação deveria ser julgada não sob a perspectiva da teoria da simulação, mas com fundamento na teoria do abuso de direito; eis que o abuso se caracteriza exatamente pelo uso de meios lícitos em si (portanto não simulados). Em nossa perspectiva, a pergunta que carece de resposta seria: a utilização de jurisdições de tributação favorecida é lícita ou abusiva?

Ora, se o Conselho, tal como nesse acórdão, passou a analisar a substância econômica dos atos, buscando motivos extra-tributários para a realização da operação, claramente está investigando a existência de um abuso de direito, ainda que fundamente sua decisão no instituto da simulação.

Aliás, é imperioso mencionar que em livro publicado, recentemente, sob a coordenação do Professor Luís Eduardo Schoueri, denominado “Planejamento Tributário e o ‘Propósito Negocial’” os autores concluíram que: os acórdãos do Conselho de Contribuintes indicam que não há uma aplicação uniforme dos institutos de direito civil na desconsideração de planejamentos tributários.

Nesse passo, concordamos com Carlos Eduardo Peroba Ângelo ao afirmar que:

(...) não existe, em princípio, qualquer relação entre a ausência de motivos extra-tributários e a simulação, nem é lícito ao intérprete/aplicador da lei analisar os motivos das partes em tais casos. Desse modo, pode-se afirmar que o Conselho de Contribuintes adotou a teoria do abuso do direito, mas de maneira indireta – a falta de motivos negociais é apenas um dos indícios da simulação.²¹

No esforço de responder às perguntas acima, passamos então, a análise dos três parâmetros para identificação de um abuso do direito, tal como definidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Segundo o primeiro critério, devemos comparar a finalidade e os objetivos da norma alegadamente abusada com a finalidade e os resultados alcançados pelo negócio jurídico. Conforme menção anterior, esse elemento é importante porque proporciona uma salvaguarda para os casos em que o único objetivo da atividade pode ser diminuir a dívida fiscal, mas em que esse objetivo é, na realidade, uma opção entre diferentes regimes fiscais. Por isso, quando não existe contradição entre o fim visado pelo contribuinte e os fins e resultados

21 ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina, In: Schoueri, Luís Eduardo (Org.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin., 2010, p. 499-500.

perseguidos pela disposição jurídica invocada, não pode ser declarado qualquer abuso.

O legislador federal, ao exercer sua atividade legiferante, cria diversos mecanismos e intensidade de alcance de fatos típicos, optando por determinados signos de capacidade contributiva, que resultam em tratamentos diferenciados aturados pelo sistema. E se de fato, todos os contribuintes devem contribuir para o custeio do Estado, de acordo com sua capacidade contributiva, fato é que o legislador não esgota todas as possibilidades de alcançar fatos reveladores de tal capacidade. E não se pode admitir que seja a autoridade administrativa a impor determinado tratamento tributário a fatos que, conquanto reveladores de capacidade contributiva, não tenham sido gravados pelo legislador.

Paulo Ayres Barreto, citando José Artur Lima Gonçalves destaca que:

Neste momento é que surge a noção de planejamento tributário. Ele pressupõe exatamente a identificação dos espaços da atividade econômica que não tenham sido objeto daquelas decisões tomadas pelo legislador tributário; opera-se a partir da constatação das circunstâncias que não tenham sido objeto de descrição em normas de tributação.²²

Acrescenta ainda que:

Neste contexto, deve-se observar que a não eleição, pelo legislador, de todos os fatos reveladores de capacidade contributiva como hipótese de incidência tributária colabora para o surgimento de condutas elisivas. Por vezes, o legislador ordinário não prevê tal possibilidade, ao erigir a norma tributária. Em outras oportunidades, age deliberadamente, induzindo comportamentos de caráter elisivo. Em ambas as situações, a atitude do contribuinte, que procura a forma menos onerosa de pagar tributos, é incensurável, decorre da própria decisão do legislador de cuidar, de forma distinta, de realidades que poderiam estar submetidas a um mesmo tratamento tributário.²³

Nesse passo, devemos perquirir a finalidade da legislação dos preços de transferência no Brasil.

22 BARRETO, Paulo Ayres. Segurança Jurídica no Planejamento Tributário. In: Rocha, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 14º Vol. São Paulo: Dialética, p. 277.

23 BARRETO, Paulo Ayres. Segurança Jurídica no Planejamento Tributário. In: Rocha, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. 14º Vol. São Paulo: Dialética, p. 277.

De acordo com o Relator, a existência das regras de preços de transferência não desautoriza a realização de investigações pela autoridade fiscal que “possam levar à constatação fática daquilo que ela (a legislação de preços de transferência) busca reprimir, isto é, tratando-se de exportações, eventuais subfaturamentos”.²⁴ Fica claro que, para o Relator, a finalidade da legislação dos preços de transferência seria a de, em sentido amplo, impedir que a receita de exportação no Brasil seja inferior aos valores de mercado, isto é, aos valores de venda com os adquirentes finais.

Apesar disso não ser uma inverdade, o fato é que apesar de a legislação brasileira de preços de transferência ter se espelhado no princípio do *arm's lenght*,²⁵ ela optou por introduzir margens de lucro pré-fixadas, ocorrendo, portanto, um desvio das normas da OCDE que tratam dos preços de transferência, visando uma simplificação tributária, primordialmente para a administração tributária.

Cumpra mencionar que o Conselheiro dissidente adotou a posição em seu voto de que a Lei nº 9.430/96 limitou-se a verificar se o preço praticado encontra respaldo nos critérios definidos pelos seus artigos 18 a 22; sendo que, alcançados estes parâmetros mínimos, há de ser respeitado o planejamento negocial realizado pelo contribuinte.

Nesse mesmo sentido resposta à Consulta de Contribuinte nº 4/10, da Coodenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT:

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CONTROLES. METODOLOGIA DE CÁLCULO DA RELAÇÃO PERCENTUAL A QUE SE REFERE O CAPUT DO ART. 19, DA LEI Nº 9.430 DE 1996. O modelo de preços de transferência preconizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), adequado aos países filiados à common Law, traz maior liberdade interpretativa por parte do aplicador da norma, face às especificidades do caso concreto, em detrimento, nas hipóteses de inocorrência de Acordos Prévios de Preços ou de margens, de uma maior segurança jurídica quanto ao tratamento

²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.004103/2006-21. **Acórdão nº 105-17.084. DRJ** – Porto Alegre/RS e Marcopolo S/A. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06/03/2009, p. 24. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

²⁵ A OCDE define o preço *arm's lenght* como aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto.

tributário que será impingido ao contribuinte, vez que não há estipulação prévia de quaisquer margens, quanto aos métodos Resale Price Method (RMP) ou Cost Plus Method (COM). O modelo brasileiro, em contrapartida, oferece, quanto ao aspecto em comento, maior segurança jurídica quanto ao tratamento tributário incidente, em detrimento de uma maior liberdade interpretativa por parte dos aplicadores da norma, seja porque a matéria em questão pode repercutir, de maneira relevante, sobre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja porque o crédito tributário é indisponível, seja porque a temática em questão é afeta aos limites da estrita legalidade. Há que se interpretar o modelo brasileiro de preços de transferência de forma atenta a estas ordens de considerações, sob pena de que suas balizas demarcatórias se fragilizem, e, em consequência, tornem-se os controles pátrios absolutamente ineficazes.²⁶

Vale ressaltar que, se não cabe ao contribuinte alterar as margens de lucros em virtude de situações excepcionais, tampouco caberia as autoridades fiscais fazê-lo. Tanto é que existem operações de exportação sem lucro, devido a um sem número de razões, inclusive em função de razões de inabilidade e incompetência, que dão origem a valores adicionais a serem tributados pelo imposto sobre a renda da pessoa jurídica e pela contribuição social sobre o lucro líquido.²⁷

Tendo o sistema jurídico se embasado em presunções e ficções jurídicas para determinação dos preços a serem praticados nos negócios internacionais; parece-nos que a legislação tenha, no mínimo, aceitado as operações em que os preços determinados com base na legislação, ainda assim são inferiores aos de mercado.

No que tange ao segundo critério: o manifesto artificialismo das configurações ou formalizações jurídicas adotadas pelo contribuinte; cumpre-nos averiguar o conteúdo e significado real das operações em causa. Para esse efeito, tem-se em consideração o caráter puramente artificial das operações, bem como as relações de natureza jurídica, econômica e/ou pessoal entre os operadores envolvidos no plano de redução da carga fiscal.

²⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral do Sistema de Tributação. **Solução de Consulta nº 04**, de 16 de junho de 2010. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

²⁷ Tributação da diferença entre o valor presumido de exportação, apurado conforme os critérios da Lei 9.430/96 e valor efetivamente praticado e reconhecido na contabilidade da empresa exportadora.

O abuso se identifica basicamente “pela forma distorcida da transação ou da cadeia de transações, pela completa ausência de coerência entre o objetivo prático a ser alcançado pelo contribuinte e os meios e formalizações por ele escolhidos”.²⁸

Tal como no Emsland-Stärke, um dos principais argumentos da peça acusatória em Marcopolo, foi o de que os produtos eram enviados diretamente para o cliente importador sem transitar, fisicamente, no país da controlada intermediária. A isso se soma, segundo a fiscalização, a inexistência de indícios, por exemplo, da existência de funcionários e estrutura operacional compatível com o montante dos negócios realizados.

Ora, todo País com Regime de Tributação Favorecida tem, como pressuposto, a existência de empresas *offshore*²⁹ em que as atividades são limitadas aos negócios voltados para o exterior. Daí ter o conselheiro dissidente apontado o equívoco da fiscalização em buscar elementos de empresas comuns (sede, funcionários, faturamento etc.) nas empresas *offshore*, tendo afirmado que: por óbvio que elas não possuem o formato estrutural e organizacional de uma empresa comercial ordinária.

Ressalta-se que a forma que o direito brasileiro definiu para lidar com esta categoria de empresas não foi à desconsideração dos negócios por elas realizados com as empresas residentes, mas sim o controle dos preços praticados nas operações realizadas com estas empresas.

Vale ainda mencionar que, posteriormente, a Lei 12.249, fruto da conversão da MP 472, em seu artigo 26, inseriu na legislação brasileira, novos conceitos e qualificações jurídicas anti-abuso, que, contudo, aplicam-se como pré-requisitos para a dedutibilidade, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, das “importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado”³⁰, nada ressaltando sobre os preços praticados nas exportações.

²⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In: Yamashita, Douglas (Org.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Ed., 2007, p. 247.

²⁹ Segundo Heleno Taveira Tôrres, “o adjetivo *off-shore*, identifica aquelas pessoas jurídicas constituídas com capital pertencente a pessoas não-residentes, para exercerem atividades da matriz fora do território do Estado onde esta encontra-se localizada. Tais operações podem ser comerciais ou financeiras”. TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transacionais**. São Paulo: RT, 2001, p. 110/111.

³⁰ BRASIL. **Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14/06/2010. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

Destarte, em princípio, a utilização de jurisdições de regime favorecido deve considerar-se como uma eleição perfeitamente legítima e como uma possibilidade de ação de que dispõe o contribuinte, desde que tais operações sejam substancialmente factíveis.³¹

Quanto ao último elemento, caberia analisar se a opção por determinada formalização jurídica possa ser explicada por razões não-tributárias. Aliás, o Fisco Federal vem desconsiderando muitas operações realizadas por particulares sob a alegação de que a motivação dos agentes econômicos era somente ou majoritariamente a economia tributária.

Nesse aspecto, aduz Heleno Tôrres que:

é errado querer descrever o conceito de ‘país com tributação favorecida’ pressupondo, já de início, que a utilização da sua legislação pelos residentes de um outro país tenha finalidade ilícita, sempre, à luz do ordenamento deste. É pouco rigorosa a afirmação de que todos os ‘paraísos fiscais’ são utilizados apenas e exclusivamente para operações ilícitas.³²

Nesse sentido, já também definiu o Tribunal de Justiça da União Europeia que a circunstância de a sociedade ter sido constituída num determinado país com o objetivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não constitui por si só, um abuso.³³

O segundo e o terceiros critérios devem ser analisados conjuntamente. Se a escolha da “melhor jurisdição” implica o exercício de uma atividade econômica efetiva seja ela a intermediação comercial, a captação de empréstimos, a prestação de serviços pós-venda, o gerenciamento do caixa, as operações de securitização e controle de oscilações cambiais; ela será lícita, a despeito da economia tributária.

Temos que reconhecer que a constituição de uma empresa *trading* no exterior deve corresponder a uma implantação real que tenha por objetivo a realização de atividades econômicas assentadas em elementos objetivos e comprováveis por terceiros tanto mais fortes, quanto mais fraco o grau de existência física. Por outro lado, logicamente, a substância de determinada entidade deve ser compatível com a atividade que exerça.

³¹ Tôrres, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transacionais**. São Paulo: RT, 2001, p. 98

³² Ibid., p. 98

³³ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-196/04**. Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd e Commissioners of Inland Revenue. Relator: K. Lenaerts. Luxemburgo, 12 de setembro de 2006, parágrafos 37/38. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

A OCDE realizou o seu primeiro estudo aprofundado sobre o conceito de paraíso fiscal em um relatório publicado no ano de 1998 (*Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*³⁴), onde foi demonstrada a preocupação com as operações motivadas exclusivamente pelos aspectos fiscais. Neste, também restou evidenciada a dificuldade de mensuração, bem como a questão da relativização da substância. Aliás, esta dificuldade foi um dos motivos que fez com que a substância operacional fosse descartada como critério objetivo para identificação de paraísos fiscais, posteriormente, no Relatório de 2001.

Em uma situação em que uma “empresa de papel” se beneficie de um regime fiscal vantajoso em determinada jurisdição, restará evidente a ausência de atividade econômica substantiva. Pelo contrário, no caso de uma indústria, temos certeza de que há atividade econômica substantiva. Contudo, à medida que nos afastamos dos extremos, surgem dúvidas, sobre as quais o Fisco brasileiro jamais se manifestou.

Por isso, à luz dos critérios, que informam a figura do abuso do direito, somos da opinião de que a estruturação de operações via *trading company* no exterior podem ser enquadradas como operações lícitas de planejamento tributário. Essas empresas, legalmente constituídas, e que desempenhem atividades empresariais no exterior: com a existência no local de pessoal e infra-estrutura usualmente necessária para a realização da atividade, não podem ser descaracterizadas pela Secretaria da Receita Federal, ao argumento de que inexistem ou foram criadas artificialmente, com vistas a contornar a legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica. A nosso sentir, portanto, decisões que considerem tal operação como abusiva de antemão são equivocadas, vez não reconhecerem como lícitos negócios jurídicos plenamente válidos à luz da legislação brasileira e internacional.

Os negócios jurídicos não podem depender fundamentalmente da interpretação das atividades desempenhadas pelas empresas e da análise de sua substância econômica, pois assim, estar-se-ia atribuindo um alto nível de discricionariedade à autoridade fiscal.

³⁴ OECD. *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*. Paris: 1998. Disponível em: <www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>. Acesso em: 01 ago 2011.

5. Conclusão

Em apertada síntese, eis o que procuramos sustentar:

a) O direito dos contribuintes de buscarem a economia tributária não é ilimitado;

b) O Brasil deve se alinhar à tendência mundial e reconhecer a figura do abuso de direito, traçando critérios objetivos para diferenciar elisão, evasão e abuso de direito;

c) O Direito Comunitário reconhece e sustenta a figura do abuso do direito no âmbito tributário, sendo efervescente a discussão sobre seus elementos indicativos;

d) A insegurança jurídica para contribuintes advêm não da inserção de uma cláusula geral anti-abuso na legislação brasileira, mas da sua não-regulamentação, não-reconhecimento explícito e não-aplicação pelos tribunais administrativos e judiciais;

e) Tratar operações eventualmente artificiosas, com abuso de formas jurídicas ou de direito, como simuladas acarreta em penalidades desproporcionadas contra os atos abusivos;

f) O combate ao abuso de direito se dá sem a devida clareza e transparência processual, metodológica e conceitual com afronta direta ao princípio da segurança jurídica;

g) O princípio da segurança jurídica exige que as medidas legislativas sejam claras e precisas, a fim de que os contribuintes possam conhecer sem ambigüidade os seus direitos e obrigações e agir em conformidade;

h) A aplicação e interpretação da figura do abuso de direito não pode significar um retrocesso, conduzindo à insegurança e incerteza nos negócios jurídicos.

Enfim, vejamos com bons olhos a tentativa recente da Receita Federal em elaborar uma proposta legislativa para regulamentar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, definindo: os procedimentos de fiscalização e orientação, os limites de atuação do Fisco, as penalidades; pois só assim os contribuintes poderão organizar seus negócios com segurança. Fechar os olhos para o que está acontecendo não parece ser o caminho mais sensato nem para os contribuintes, nem para as autoridades fiscais.

6. Referências

ANGELO, Carlos Eduardo Peroba. Aplicação dos Conceitos de Planejamento Tributário na Jurisprudência do Antigo Conselho de Contribuintes e na Doutrina. In: Schoueri, Luís Eduardo (Coord.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 491-504.

BARRETO, Paulo Ayres. Segurança Jurídica no Planejamento Tributário. In: Rocha, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. Vol. 14. São Paulo: Dialética, p.268-282.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.003966/2005-08. **Acórdão nº 105-17.083**. DRJ – Porto Alegre/RS e Marcopolo S/A. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 09/03/2009. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo nº 11020.004103/2006-21. **Acórdão nº 105-17.084**. DRJ – Porto Alegre/RS e Marcopolo S/A. Relator: Wilson Fernandes Guimarães. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 06/03/2009. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 27/10/1966 e retificado no DOU de 31/10/66. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. **Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14/06/2010. Disponível em: <<http://www.in.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. **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. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 11/01/2001. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral do Sistema de Tributação. **Solução de Consulta nº 04**, de 16 de junho de 2010. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 01 ago 2011.

De BROE, L. **International Tax Planning and Prevention of Abuse**. IBFD: Doctoral Series, 2008. vol.14.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O direito à economia de imposto – seus limites (Estudos de Casos). In: Yamashita Douglas (Org.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Ed., 2007. p. 289-326.

DE LA FERIA, Rita. **Evolução do conceito de abuso de direito no âmbito do Direito Fiscal Comunitário**. Revista Fórum de Direito Tributário, n.40, 2009, p.29-53,

ENSING SORENSEN, K. **Abuse of Rights in Community Law: A Principle of Substance or Merely Rhetoric?** Common Market Law Review, 2006, p. 457.

FREITAS, Rodrigo de. É legítimo Economizar Tributos? Propósito Negocial, Causa do Negócio Jurídico e Análise das Decisões do Antigo Conselho de Contribuintes. In: Schoueri, Luís Eduardo (Coord.). **Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”**. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 441-490.

GODOI, Marciano Seabra de. Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos. In: Yamashita Douglas (Org.). **Planejamento Tributário à Luz da Jurisprudência**. São Paulo: Lex Ed., 2007. p. 252-253.

_____. **A figura da fraude à lei tributária prevista no parágrafo único do art.116 do CTN**, Revista Dialética de Direito Tributário, n. 68, 2001, p. 101-123.

_____. Dois conceitos de simulação e suas consequências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 272-298.

LAULETTA, Andrea Bazzo. Jurisdição de Tributação Favorecida e Regime Fiscal Privilegiado – uma Visão Geral, seus Desafios e a Taxatividade da Lista. In: Mosquera, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2010, p. 84-107.

NOVAIS, Raquel. MARTINEZ, Bruna Marrara. *Holdings Europeias e a Qualificação como Regime Fiscal Privilegiado: Avanço ou Retrocesso?* In: Mosquera, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**. Vol. 2. São Paulo: Dialética, 2010, p. 314-332.

OECD. **Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue**. Paris: 1998. Disponível em: <www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>. Acesso em: 01 ago 2011.

ROCHA, Sérgio André. Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados: Análise de Algumas Questões Controvertidas. In: Rocha, Valdir de Oliveira.

Grandes questões atuais do direito tributário. 14º Volume. São Paulo: Dialética, p.348-367.

SALDANHA, S.J.L. **Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional.** Coimbra: Ed. Coimbra, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do Planeamento Tributário. In: _____ (Coord.). **Planeamento Tributário e o “Propósito Negocial”.** São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 13-20.

TÔRRES, Heleno Taveira, **Direito Tributário Internacional: planeamento tributário e operações transnacionais.** São Paulo: RT, 2001.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-9/02.** Hughes de Lasteyrie du Saillant e Ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie. Relator: C.W.A Timmermans. Luxemburgo, 11 de março de 2004. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-110/99.** Emsland-Stärke GmbH e Hauptzollamt Hamburg-Jonas. Relator: L. Sevón. Luxemburgo, 14 de dezembro de 2000. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-196/04.** Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd e Commissioners of Inland Revenue. Relator: K. Lenaerts. Luxemburgo, 12 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-255/02.** Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Property Investments Ltd e Commissioners of Customs & Excise. Relator: S. Von Bahr. Luxemburgo, 21 de fevereiro de 2006. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

_____. Tribunal de Justiça. **Acórdão no processo C-324/00.** Lankhorst-Hohorst GmbH e Finanzamt Steinfurt. Relator: M. Wathelet. Luxemburgo, 12 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://curia.europa.eu>>. Acesso em: 01 ago 2011.

VAN RAAD, K. **Materials on International and EC Tax Law 2008-2009.** ITC Leiden, vol. 1-2, 2008.