

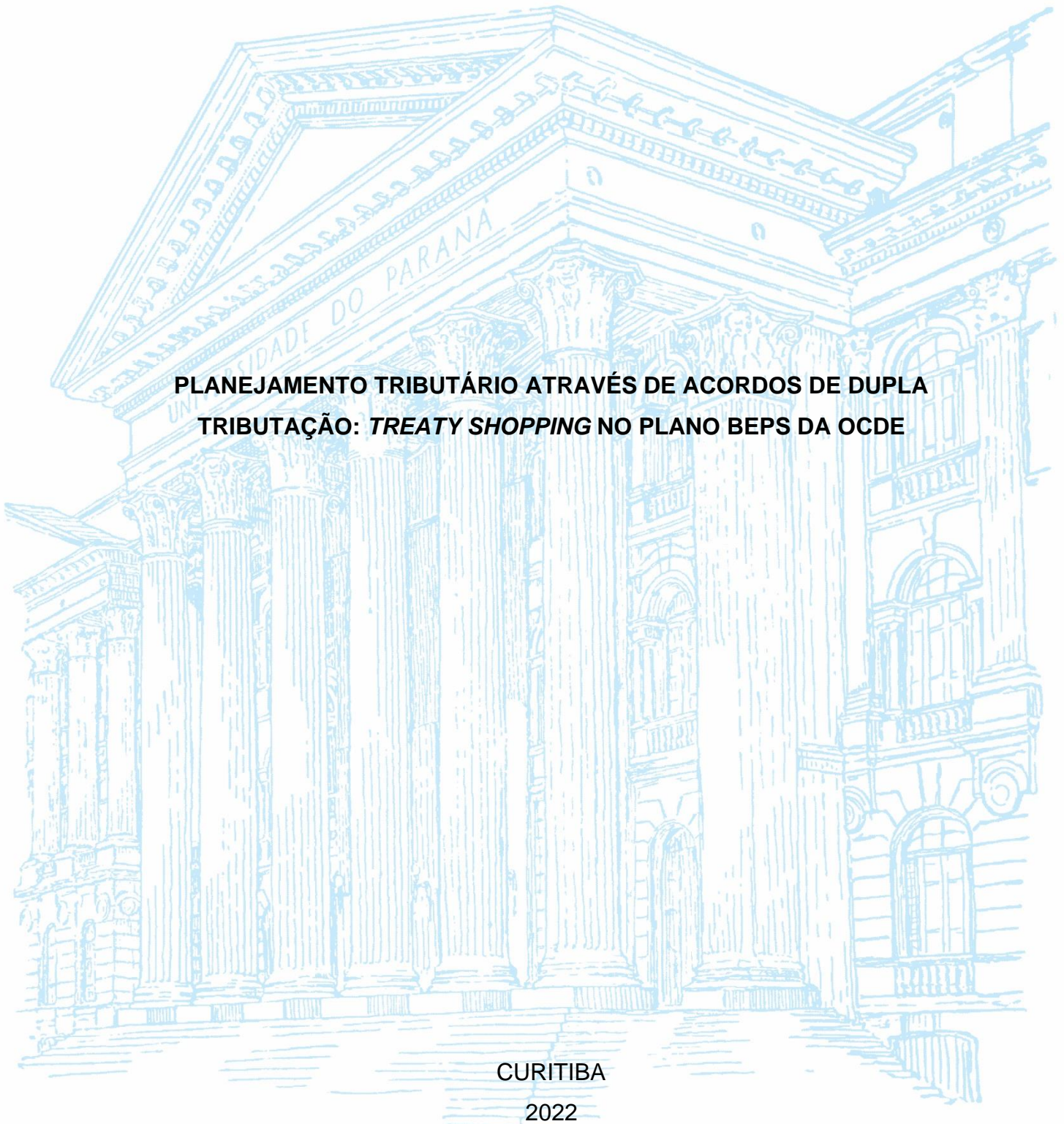
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GIOVANNI FARIA MILET BRANDÃO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE ACORDOS DE DUPLA
TRIBUTAÇÃO: *TREATY SHOPPING* NO PLANO BEPS DA OCDE**

CURITIBA

2022



GIOVANNI FARIA MILET BRANDÃO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE ACORDOS DE DUPLA
TRIBUTAÇÃO: *TREATY SHOPPING* NO PLANO BEPS DA OCDE**

Artigo Científico apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Gruppenmacher.

Coorientador(a): Prof.^a Anne Caroline Marciquevik Alves.

CURITIBA

2022

TERMO DE APROVAÇÃO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DE ACORDOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO: TREATY SHOPPING NO PLANO BEPS
DA OCDEGIOVANNI FARIA MILET BRANDÃO

Monografia aprovada como requisito parcial para
obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade
de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade
Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:
Betina Treiger Gruppenmacher
426D82714D42410...

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

DocuSigned by:
Anne Caroline Marciquevik Alves
375786AA47EB4A3...

Anne Caroline Marciquevik Alves
Coorientador

DocuSigned by:
Anne Caroline Marciquevik Alves
375786AA47EB4A3...

Anne Caroline Marciquevik Alves
1º Membro

DocuSigned by:
Barbara das Neves
724936EB4E144C3...

Barbara das Neves
2º Membro

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, a Deus, que, por amor incondicional, benevolência e cuidado, é minha fonte de esperança e fé.

Aos meus queridos avós, instrumento de cuidado e amor do Senhor em minha vida, sem os quais não teria sido possível minha chegada até aqui. Seu caráter, fibra e amabilidade foram essenciais à minha formação humana.

À minha família, meu refúgio e amparo nos momentos mais difíceis do meu trajeto. Vocês representam o verdadeiro significado de amor e alegria para mim.

Ao corpo docente da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, instituição de ensino ímpar, responsável pela transmissão do conhecimento jurídico com excelência aos seus acadêmicos.

Às minhas orientadoras, professoras Betina Treiger Grupenmacher e Anne Caroline Marciquevik Alves, pelo ensino do Direito Tributário com dedicação e paixão que cativam. Sua atenção, carinho e inquestionável competência foram fundamentais para a busca da excelência neste trabalho.

Aos advogados da Andersen Ballão Advocacia, amigos e mestres responsáveis por aflorar minha paixão pelo Direito Tributário e me impulsionar à busca pelo aperfeiçoamento enquanto jurista e ser humano.

Aos colegas que dividiram comigo esse período na Faculdade de Direito, pelo companheirismo e por tornarem essa jornada mais agradável e profícua.

RESUMO

O presente artigo visa demonstrar que o planejamento tributário é instrumento de economia lícita de tributos. Para tanto, analisaremos os seus fundamentos e limitações em face das medidas promovidas pela OCDE para evitar a erosão fiscal em seu plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Lançando mão de um estudo dos princípios constitucionais que embasam as práticas de planejamento tributário, suas fronteiras serão abordadas no tocante ao uso abusivo de Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação (*Treaty Shopping*), com o objetivo último de compreender os desdobramentos desta estratégia sob a ótica do direito tributário brasileiro e comparado.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. OCDE. BEPS. Tratados Internacionais. *Treaty Shopping*.

ABSTRACT

The present paper aims to study the Tax Planning as an instrument of legal tax saving, analyzing its fundamentals and borders related to the OECD measures created to avoid the Base Erosion and Profit Shifting – BEPS.

This research will analyze the Tax Planning borders in the context of the abusive use of International Treaties to avoid Double Taxation, examining the constitutional principles that support the Tax Planning schemes in order to comprehend the repercussions of these strategies from the standpoint of both Brazilian and International Law.

Key words: Tax Planning. OECD. BEPS. International Treaties. Treaty Shopping.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ADT	- Acordo para Evitar a Dupla Tributação
BEPS	- Base Erosion and Profit Shifting
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CRDTs	- Convenções Bilaterais para Evitar a Dupla Tributação de Renda
CTN	- Código Tributário Nacional
GAAR	- <i>General Antiavoidance Rules</i> (“regras gerais antielisivas”)
IN	- Instrução Normativa
LOB	- <i>Limitation on Benefits</i> (“clausula de limitação de benefícios”)
MNE	- <i>Multinational Enterprises</i> (empresas multinacionais)
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPT	- <i>Principal Purpose Test</i> (“teoria do propósito negocial”)
RFB	- Receita Federal do Brasil
SRF	- Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

Sumário

1.	INTRODUÇÃO	6
2.	ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	7
2.1.	Elisão Fiscal X Evasão Fiscal	8
3.	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	9
3.1.	Solidariedade e Dever Fundamental de Pagar Tributos.....	10
3.2.	Princípio da Legalidade	11
3.3.	Princípio da Livre Iniciativa Econômica – Autonomia Privada.....	12
4.	FRONTEIRAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	13
4.1.	Norma Antielisão no Direito Brasileiro	13
4.2.	Tratados Internacionais e Ordem Interna.....	14
4.2.1.	A Incorporação dos Tratados: Monismo x Dualismo	14
4.3.	A Dupla Tributação e os Tratados Internacionais	17
5.	TREATY SHOPPING E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	19
5.1.1.	Conceito e limites do <i>Treaty Shopping</i>	19
5.1.2.	Caso JBS S.A.....	22
5.1.3.	O combate do Treaty Shopping por medidas de direito internacional - ação 6 do plano BEPS/OCDE	23
6.	CONCLUSÃO.....	31

1. INTRODUÇÃO

O tema em exame emerge num cenário marcado por inovações constantes no que diz respeito à matéria tributária. Isto porque, com o fenômeno da globalização, torna-se cada vez mais usual o fluxo de patrimônio sujeito à soberania tributária de outras jurisdições, por vezes culminando em conflitos de competência fiscal entre países distintos, gerando a dupla tributação da renda.

Com este movimento, marcado principalmente pelo crescimento de investimentos estrangeiros em países emergentes, surge grande preocupação em relação à tributação das empresas e patrimônios que se expandiram por diversos países, tornando-se quase que impreterível a adoção de práticas de planejamento tributário para economia lícita de tributos e redução dos impactos fiscais no fluxo de caixa de empresas e patrimônio das famílias.

Conseqüentemente, não são raras as ocasiões em que são constatados conflitos entre o Direito interno de determinado Estado e aquele disposto nos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação – isto ao considerar, conforme será defendido neste trabalho, a natureza das disposições dos Tratados como norma internacional, e não direito interno como o enquadra parte da doutrina.¹

Buscando, então, atrair investimentos e reduzir – ou até mesmo eliminar – a dupla tributação internacional, os países têm celebrado acordos (ADTs). Contudo, a despeito da utilização destes Tratados atender, precipuamente, as finalidades dos residentes nos Estados contratantes, na prática, constata-se por vezes o uso abusivo de suas disposições com vistas à prática de evasão fiscal. Exemplo disso ocorre quando uma determinada pessoa de direito privado, não qualificada como beneficiária de um ADT, estrutura seus negócios de forma a tirar proveito de seus benefícios fiscais.

Nesse contexto é que o presente artigo buscará analisar a possibilidade de implementação do planejamento tributário como prática lícita de economia de tributos, explorando seu embasamento constitucional, assim como seus limites no tocante ao uso abusivo dos acordos sobre dupla tributação (*Treaty Abuse*).

¹ Neste sentido: XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 2004, p. 188; BELLAN, Daniel Vitor. *Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária*, 2005, p. 643; GARCÍA NOVOA, César. *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, 2006, p. 55.

As fronteiras do *Treaty Shopping* serão abordadas sob duas óticas: normas de direito interno e normas de direito internacional. Na primeira, serão verificadas as comumente chamadas “normas antielisivas” no direito interno, enquanto na segunda perspectiva será dado especial enfoque à utilização dos Tratados para evitar a dupla tributação como limitadores de competências tributárias e combate tanto à dupla tributação da renda, como a estruturas de planejamento patrimonial que visam a evasão fiscal pela distribuição artificial de lucros.

Em última análise, será empreendido estudo das práticas de *Treaty Shopping* sob a abordagem das medidas criadas pela OCDE em seu plano de não erosão da base tributária e transferência de lucros nas transações internacionais (*Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS).

Dessa forma, a partir das abordagens propostas, almeja-se concretizar um estudo crítico sobre as nuances do planejamento tributário, explorando seu embasamento constitucional, assim como suas fronteiras na legislação pátria e no direito comparado. Por meio da análise dos desdobramentos da adoção dos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação da renda como forma de planejamento tributário, serão analisadas as medidas internacionais propostas pela OCDE para o combate do *Treaty Shopping*, buscando uma melhor compreensão das limitações brasileiras face ao fórum internacional em razão do seu número limitado de Tratados celebrados.

2. ELISÃO FISCAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Estima-se, segundo relatório *Doing Business* do Banco Mundial de 2019 (referência ao ano-calendário de 2018), que as empresas em território nacional teriam empregado, em média, 1.501 horas durante o ano para cumprir todas as suas obrigações tributárias, colocando o país na 184ª posição no ranking mundial mencionado nesta categoria.²

Fica nítido que a prática do Planejamento Tributário tem se tornado essencial não apenas para a redução de carga tributária, mas para o próprio cumprimento das variadas obrigações fiscais impostas ao sujeito passivo .

² THE WORLD BANK GROUP. *Doing Business* (Relatório). Pagamento de Impostos. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>. Acesso em 02.02.2022.

Assim, para uma melhor compreensão do uso abusivo dos ADTs, bem como das medidas da OCDE em seu plano BEPS em combate ao *Treaty Shopping*, antes, faz-se impreterível uma análise dos fundamentos do planejamento tributário.

2.1. Elisão Fiscal X Evasão Fiscal

Em síntese, a elisão fiscal ocorre por meio da utilização de estratégias idôneas e arranjos organizacionais, por vezes lançando mão de lacunas encontradas na legislação tributária, para redução, eliminação ou postergação da tipificação da obrigação fiscal, ou seja, *antes do surgimento do respectivo fato gerador*.³

O chamado planejamento tributário é caracterizado pela elisão fiscal, seja tal prática prevista previamente em lei ou não – neste caso, comumente denominado pela OCDE de “planejamento tributário agressivo” (*aggressive tax planning schemes*).⁴

Para melhor compreensão, alguns institutos de planejamento tributário voltados à elisão fiscal amplamente conhecidos são, por exemplo: (i) criação de estruturas societárias em países de tributação favorecida, tais como *holdings* patrimoniais e *Trusts* (sob a gestão de empresa controladora em país de alta tributação, por exemplo); (ii) reestruturações societárias em geral, estando aqui inseridos os processos de M&A;⁵ (iii) preços de transferência (*transfer pricing*), é dizer, a utilização dos preços de circulação dos produtos entre as diversas sedes de uma companhia para transferência de lucros aos chamados “paraísos fiscais”.

A evasão fiscal, por outro lado, partindo dos ensinamentos do professor MCNAUGHTON, representa subterfúgio para o não pagamento de tributos. Aqui, embora já tenha ocorrido o fato jurídico tributário (fato gerador) previsto na hipótese de incidência tributária, o contribuinte, astuta e dolosamente, realiza manobras para burlar a lei e escapar do pagamento do tributo.⁶

Exemplo inserido no ordenamento jurídico pátrio da prática de evasão é a sonegação fiscal, tipificada no artigo 71 da Lei Federal n.º 4.502/1964. Práticas como

³ RODRIGUES, Aldemir Ortiz; PROENÇA, André Eduardo de Proença; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino Ribeiro; TODA, William Haruo. Aspectos Jurídicos do Planejamento Tributário. 2ª Edição. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013. p. 42.

⁴ OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/aggressive/>. Acesso em 13/11/2020.

⁵ PASSOS, Isadora Poletto dos. *Reestruturação Societária como Instrumento de Planejamento Tributário*. p. 243 In: SANTANA, Alexandre Ávalo; LOBO, Arthur Mendes. O novo Direito Tributário brasileiro. Volume 2, 1ª Edição. Campo Grande: Contemplar, 2019.

⁶ McNAUGHTON, Charles William. Elisão e Norma antielisiva. In CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscilla de (Coeditores). Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013. p. 167.

a fraude (artigos 1º e 2º da Lei Federal n.º 8.137/90) e o abuso do direito (conforme o artigo 187, da Lei n.º 10.406/2002), por exemplo, também caracterizam condutas evasivas ao pagamento de tributos.

Nesse plano, a grande distinção entre elisão e evasão fiscal reside no fato de que esta representa uma economia fiscal com afronta à norma tributária.⁷ Note-se que a legalidade dos meios de que se utiliza o contribuinte para economia de tributos é fator distintivo para a caracterização do planejamento tributário, dependendo, portanto, diretamente do arcabouço legislativo do respectivo país em que forem propostas tais práticas.

Além da legalidade, como dito, o critério temporal se mostra essencial na medida em que a licitude de qualquer estratégia de planejamento apenas ficará caracterizada se for prévia à ocorrência do fato gerador no caso concreto.

Sobre este tema, há muito resta consolidado entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre planejamentos tributários que buscam reduzir artificialmente a carga tributária por meio de ilicitudes e negócios jurídicos sem propósito negocial; senão, vejamos:

Se o negócio lícito, embora inusual, se apoiar em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor [...]. Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas.⁸ (grifo nosso).

Postos estes conceitos, cumpre esclarecer que as práticas lícitas de planejamento tributário, ou seja, a elisão fiscal de tributos, possuem, também, balizas relevantes na Constituição Federal, conforme exposto a seguir.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS EM MATÉRIA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nos ensinamentos de KARL LARENZ, os princípios podem ser entendidos como normas jurídicas, pois dispõem de estrutura diversa das regras tradicionais (hipótese de incidência e consequência normativa), contando com estrutura mais

⁷ Ibidem. p. 167.

⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 101-94.986. Relatora: Sandra Maria Faroni. Julgamento em sessão de 23 de março de 2006.

aberta – o que possibilitaria sua compreensão como *normas fundamentais do sistema*, nas palavras de EGON BOCKMANN MOREIRA.⁹

Exponente desta escola, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO enuncia que os princípios seriam *mandamento nuclear*, alicerce e disposição fundamental que se irradiam sobre diferentes normas.¹⁰ Consoante este entendimento, defendemos que a prática do planejamento tributário, enquanto elisão fiscal lícita de tributos, encontra embasamento no texto constitucional de forma ampla – diferente das práticas de evasão fiscal, que representam agressão aos princípios constitucionais tributários, notadamente os princípios da livre iniciativa, legalidade, solidariedade e dever fundamental de pagar tributos.

3.1. Solidariedade e Dever Fundamental de Pagar Tributos

Incontestável é a necessidade de recursos financeiros para a manutenção do aparato estatal. Em síntese dos ensinamentos de CESARE COSCIANI, a atividade financeira do Estado se orienta para suprir as necessidades públicas e *se desenvolve no âmbito de ordenamentos políticos de natureza coercitiva*.¹¹

Ora, a arrecadação fiscal é fundamental para a implementação dos objetivos do Estado brasileiro e garantia dos direitos fundamentais esculpidos na Constituição – financiados pelas receitas públicas. Aqui, a relação entre solidariedade e tributação é vista sob três aspectos, conforme ensina Marco Aurélio Greco: (i) como justificção da exigência tributária, seja como fundamento do “dever” fundamental de contribuir para o custeio do Estado, seja como objetivo constitucional a ser alcançado *através da instituição de contribuições*; (ii) como *critério de congruência da legislação tributária*, sendo a própria solidariedade a estabelecadora de parâmetros *ao controle substancial de leis e exercício da competência legislativa* em matéria tributária em consonância aos objetivos sociais da Constituição Federal; por fim, (iii) como *critério de interpretação* da produção legislativa – também para conferir maior efetividade dos

⁹ MOREIRA, Egon Bockmann. **Os princípios constitucionais da Ordem Econômica**. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/8751/6577>, p. 104.

¹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 841-842.

¹¹ COSCIANI, Cesare. Princípios de Ciência de la Hacienda. Madrid: Editorial do Derecho Financiero, 1960. pgs. 8 e 9.

valores sociais impressos no texto constitucional, orientando o exercício da competência legislativa.¹²

A conclusão a que se chega é que, em face do princípio da solidariedade, previsto tanto nos objetivos (artigo 3º), quanto nos fundamentos (artigos 170 e 195) da República, todos os cidadãos brasileiros devem contribuir para as despesas coletivas do Estado, conforme sua capacidade contributiva.¹³ Este fato, contudo, não significa que a “obrigação” do contribuinte arcar com a carga tributária prevista em lei – *nos casos em que ficar configurada a relação jurídico-tributária* – afasta seu direito de buscar os meios lícitos menos onerosos para cumprimento das suas obrigações tributárias.¹⁴

3.2. Princípio da Legalidade

Disciplinado no artigo 150, inciso I, da Constituição da República – CR,¹⁵ o princípio da legalidade consagra a limitação de tributação não prevista em lei em sentido orgânico, sendo vedado aumentar ou instituir tributos sem previsão legal expressa.

Como já visto, ainda que em linhas gerais, a tênue distinção entre elisão e evasão fiscal reside, majoritariamente, na *legalidade* da escolha econômico-fiscal mais proveitosa. É dizer que a elisão fiscal pressupõe a observância da legislação tributária para economia fiscal.¹⁶

Portanto, a legalidade tributária é princípio que limita diretamente o planejamento tributário. Em consonância com o ministrado por ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA, o contribuinte detém o direito à segurança jurídica advinda da lei, estando o fisco limitado à aplicação estrita da legislação tributária, sendo vedada

¹² GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-170.

¹³ ABRAHAM, Marcus. O planejamento Tributário e o Direito Privado. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 81.

¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998. p. 136.

¹⁵ BRASIL. Constituição (1988). Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.º 76, p. 84.

qualquer manobra ou analogia *in malam partem* para aumento da arrecadação fiscal às custas dos tipos tributários.¹⁷

Conforme ensina PAULO ROBERTO JUNIOR, o princípio da legalidade define tanto o recorte de realidade a partir do qual nasceria a obrigação tributária, quanto o espaço autorizado para o contribuinte exercer sua atividade econômica. Isso importa na possibilidade de: (i) elaborar argumentações e interpretações para fixar um determinado sentido para a norma, o qual, automaticamente, indicaria os fatos que não resultam em tributação; (ii) organizar sua atividade de forma a aproveitar a lacuna legal e gerar economia fiscal.¹⁸

Dessa forma, as práticas de planejamento tributário (elisão fiscal lícita) devem estar em consonância com a legislação pátria ou a esta incorporada, estando previstas ou não defesas em lei.

3.3. Princípio da Livre Iniciativa Econômica – Autonomia Privada

Como dito, o planejamento tributário pode ser visto como um direito decorrente da liberdade de fazer ou deixar de fazer algo que não seja defeso ou exigido por lei (CR/88, artigo 5º, II).¹⁹ Ora, antes mesmo da promulgação do texto constitucional vigente, a Lei 6.404/76, em seu artigo 153,²⁰ já trazia a possibilidade de o administrador da companhia pautar sua gestão em escolhas com a menor carga fiscal, por exemplo.

Ademais, especificamente em seu artigo 170, *caput*, a Constituição Federal cuida de repisar que a ordem econômica nacional é pautada na livre iniciativa.²¹ Com isto fica mais claro o ensinamento de HELENO TAVEIRA TÔRRES quando infere que a liberdade negocial, aplicada ao planejamento tributário e embasada no texto constitucional, vincula-se à escolha da: (i) melhor “causa”; (ii) melhor “forma”; e (iii)

¹⁷ CARRAZZA, R. A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 234.

¹⁸ JUNIOR, Paulo Roberto Riscado. Abuso de Direito, Abuso de Formas Jurídicas e falta de Propósito Negocial – Impacto das Decisões do CARF. In: Estudos Tributários do II Seminário CARF; Francisco Marconi de Oliveira, et al. p. 37.

¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). Artigo 5º, inciso II: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

²⁰ BRASIL. Artigo 153 da Lei n.º 6.404/1976: “O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios”.

²¹ BRASIL. Artigo 170, *caput*, CR/88: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”.

melhor “tipo” contratual;²² ou seja, estando em destaque a liberalidade da iniciativa do contribuinte em organizar seu patrimônio.

Portanto, verifica-se que os princípios constitucionais tributários, de maneira geral, consubstanciam em si importante fundamento para as práticas de planejamento tributário, além de representarem os limites primários ao desenvolvimento de qualquer estratégia que almeje a economia de tributos.

Nesse sentido, postas as premissas deste trabalho, cumpre empreender esforços na análise dos limites do planejamento tributário, sejam eles internos (normas antielisivas) ou externos (acordos para evitar a dupla tributação e medidas de fóruns internacionais, especialmente o plano BEPS da OCDE).

4. FRONTEIRAS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1. Norma Antielisão no Direito Brasileiro

Normas antielisivas são comumente caracterizadas pela doutrina como instrumentos legais destinados a limitar atos, negócios ou procedimentos voltados à evasão fiscal. Estes comandos normativos podem se utilizar de tipos tributários *fechados* para combater condutas específicas ou *normas genéricas* com expressões amplas – como “falta de propósito negocial” ou “fraude à lei”, por exemplo.²³

Expoente de norma antielisiva “fechada” em nosso ordenamento jurídico é o comando constante nos artigos 60 e 62 do Decreto-lei n.º 1.598/1977. Por meio desse instituto, o legislador presume como distribuição disfarçada de lucros as alienações de bens efetivadas mediante valor *notoriamente inferior ao de mercado*, devendo ser computada a diferença entre o valor de mercado e o valor de alienação, na referida operação, ao lucro líquido da empresa daquele exercício.²⁴

Entre outros exemplos relevantes ao presente estudo, cumpre destacar o artigo 25, da Lei n.º 9.249/95,²⁵ por meio do qual o legislador brasileiro adotou o

²² TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 16.

²³ ABRAHAM, Marcus. *op. cit.* p. 244.

²⁴ BRASIL. Lei n.º 1.598/77. Art 60. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica: I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada (...). Art 62 - Para efeito de determinar o lucro real da pessoa jurídica: I - nos casos dos itens I e IV do artigo 60 a diferença entre o valor de mercado e o de alienação será adicionada ao lucro líquido do exercício.

²⁵ BRASIL. Lei n.º 9.249/95. Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

princípio da universalidade da tributação sobre a renda de pessoas jurídicas coligadas a outras empresas com sede no exterior. Com a aplicação dessa norma antielisiva é possível reduzir a utilização de benefícios tributários oferecidos por *tax shelters*.

Não obstante, no que diz respeito às normas antielisivas genéricas, cumpre ressaltar marco importante para a doutrina brasileira: a publicação da Lei Complementar n.º 104/2001, que inseriu o parágrafo único ao artigo 116, do CTN.

Esta norma permite à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados por meios ilícitos (como o abuso de forma ou de direito) para *dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária*.²⁶

Por conta do curto espaço e a despeito do exaustivo debate que existe na doutrina e jurisprudência sobre supostas imprecisões ou, ainda, inconstitucionalidades desta norma – seja em seus aspectos formais, como também materiais –, parece adequada a aplicação sistemática deste instituto junto às demais normas concretas específicas de combate a práticas evasivas ao pagamento de tributos. Afinal, o ordenamento jurídico brasileiro não depende, hodiernamente, unicamente desta norma para coibir planejamentos fiscais abusivos e ilegítimos.²⁷

Além disso, as discussões em torno do fenômeno do *Treaty Shopping* dizem respeito à interpretação dos acordos sobre dupla tributação e devem sujeitar-se às normas de direito internacional precipuamente, e não às normas de direito interno, sob pena de esvaziar a eficácia e o alcance dos Tratados em detrimento das disposições locais de cada jurisdição. É o que se passa a demonstrar.

4.2. Tratados Internacionais e Ordem Interna

4.2.1. A Incorporação dos Tratados: Monismo x Dualismo

Cumpre ressaltar que cabe ao sistema constitucional de cada país dispor sobre a vigência e hierarquia dos tratados internacionais em relação à sua ordem interna. Afinal, é nas disposições constitucionais locais que frequentemente se encontra a solução para conflitos normativos entre Tratado e lei local.²⁸

²⁶ BRASIL. Lei n.º 5.172/1966. Art. 116, § único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

²⁷ ABRAHAM, Marcus. op. cit. p. 255.

²⁸ Ibidem. p. 78.

A respeito da incorporação dos tratados ao ordenamento jurídico brasileiro, apresentam-se duas principais vertentes doutrinárias: a monista e a dualista. Esta reconhece nos ordenamentos interno e internacional duas ordens distintas, o que inviabiliza a vigência do tratado no ordenamento jurídico local antes de sua transformação em lei interna. Por outro lado, a vertente monista sustenta a unicidade entre as normas de direito interno e direito internacional.²⁹

Nas palavras da professora BETINA TREIGER GRUPENMACHER, a teoria dualista admite que a “ordem internacional vincula o Estado perante o ‘Direito das gentes’, isto é, vincula-o nas suas relações com outros Estados também soberanos, enquanto a ordem interna tem efeito vinculante exclusivamente em relação aos nacionais do respectivo Estado.”³⁰

Já em relação à teoria monista, que defende que a aplicação dos tratados internacionais não depende da sua incorporação ao direito interno em razão de sua unicidade, sua aplicação parece não se sustentar sob olhares cautelosos.

Isto porque bem se sabe que os ADTs preveem benefícios tributários aos residentes fiscais dos Estados contraentes – como, por exemplo, isenção de impostos, redução de base de cálculo, redução de alíquotas etc. – o que, inegavelmente, afetaria de forma direta a própria obrigação tributária. No entanto, em relação a esta afetação da obrigação tributária, assim dispõe o CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Nesse sentido, verificando o disposto no art. 97, do CTN, que afirma ser necessário lei para afetar a obrigação tributária, nasce imediatamente um conflito insuperável entre as normas de direito interno e externo no caso de aplicação da teoria

²⁹ ROCHA, Sérgio André. *Interpretação dos Tratados contra a Bitributação da Renda*. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2008. p. 20.

³⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 68.

monista – que indica que não seria necessária lei local para incorporar as normas previstas nos Tratados ao direito interno para sua validade e eficácia.

Além deste conflito axiológico, não há que se falar em unicidade entre Tratado e norma interna, tendo em vista, inclusive, a necessidade de Decreto presidencial para ratificar o acordo internacional no ordenamento jurídico pátrio, bem como prévia aprovação do Congresso Nacional, nos termos do art. 49, I, da Constituição da República, pela via do Decreto Legislativo.

Doutro lado, a teoria dualista, que assume as normas internas e aquelas previstas nos ADTs como duas ordens distintas, também não escapa às críticas. Apesar do procedimento de celebração dos Tratados pressupor a intervenção conjunta dos poderes executivo e legislativo, não parece adequado defender que mero Decreto do Presidente da República, previsto no inciso VIII do art. 84 da Constituição Brasileira, ao “incorporar” determinado Tratado ao ordenamento brasileiro transformaria a natureza jurídica da norma disposta no ADT em direito interno – como pretende a teoria dualista.³¹

O que ocorre nesse processo legislativo, segundo ensina SCHOUERI, é a promoção de mero “*ato de execução*” da norma prevista no Tratado ao ordenamento jurídico interno – processo que não modificaria a validade ou interpretação do Tratado em si, o qual permaneceria seguindo os ditames das normas de direito internacional. Portanto, também não se sustenta a aplicação da teoria dualista no ordenamento jurídico brasileiro, ao menos em sua hipótese mais ideal.³²

Nesse sentido, buscando um ponto de otimização sobre a natureza e hierarquia jurídico-normativa dos tratados internacionais, surge a “teoria da execução” (*Vollzugstheorie*).³³ Para esta vertente, seguindo analogia citada por SCHOUERI (Vogel 1983/27), os Tratados internacionais assemelhar-se-iam a uma “máscara

³¹ Deve-se ponderar, contudo, a exceção constitucional expressa no art. 5º, §2º, da Constituição Federal que diz respeito aos Tratados que versam sobre direitos humanos (direitos e garantias individuais). Neste caso, o constituinte optou pelo sistema monista, tendo em vista a desnecessidade de prévia aprovação do Congresso Nacional para aplicação e vigência de tais tratados. Nesse sentido, veja-se: GRUPENMACHER, Betina Treiger. op. cit. p. 81.

³² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 34.

³³ Na mesma esteira de raciocínio: “Em nosso entender, apesar da ampliação do campo de aplicação dos acordos de bitributação, estes mantêm, sempre, sua natureza internacional e segundo esta ordem, é que devem buscar sua validade e interpretação. Daí nossa opção pela “teoria da execução” (*Vollzugstheorie*). (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Fiscal através de acordos de Bitributação: Treaty Shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 36).

colocada sobre o direito interno”, de modo que os dispositivos de direito local que permanecessem visíveis após sua “inserção” seriam aplicáveis; do contrário, não.³⁴

Quer se dizer, em suma, que da celebração dos Tratados internacionais não há revogação das normas de direito interno, mas tão somente a *limitação* da sua aplicação em sendo o caso da tipificação específica do tema em Tratado. Exemplificativamente, enquanto a lei interna fixaria a alíquota do tributo, o acordo de dupla tributação apenas limitaria seu percentual em casos especificamente definidos.

Dessa forma, verificada a pertinência da *teoria da execução (Vollzugstheorie)*, parece nítido que, em razão da especialidade das disposições trazidas nos Tratados, somente quando for impossível a interpretação a partir do próprio acordo é que se deve aplicar as regras e definições dadas pelo direito interno, conforme ensina SCHOUERI.³⁵ Torna-se, assim, possível dirimir com maior facilidade eventuais conflitos de competência tributária que levariam à ineficiência arrecadatória e evasão fiscal.

Privilegia-se, dessa forma, conforme ensina ROCHA, a aplicação das regras previstas nos ADTs, consoante, inclusive, o disposto no art. 98, CTN, e também a máxima do direito internacional *pacta sunt servanda*. Do contrário, a eficácia e os alcances dos Tratados seriam simplesmente esvaziados em detrimento das disposições internas de cada jurisdição.³⁶

Assim, considerando que o Código Tributário Nacional tem natureza de lei complementar, seu artigo 98 possui comando expresso que veda ao legislador ordinário qualquer desobediência ao Tratado. Portanto, no conflito entre o direito interno e as disposições dos ADTs, prevalecem as normas previstas nos Tratados sobre dupla tributação em razão do critério da especialidade, previsto no art. 98, CTN.

4.3. A Dupla Tributação e os Tratados Internacionais

Uma vez expostos os fundamentos teóricos, bem como os limites de aplicação dos tratados de maneira geral, merece atenção o estudo das disposições especiais encontradas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação – ADTs.

³⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit. p. 34.

³⁵ Ibidem. p. 39.

³⁶ ROCHA, Sérgio André. Op. Cit. p. 34-35.

Como dito, conforme se extrai dos ensinamentos de ABILI LÁZARO, apesar da *globalização econômica* não ser um fenômeno recente,³⁷ é por meio da transnacionalização do comércio e revolução tecnológica do último século que foi impulsionado o crescente fluxo de patrimônio à soberania tributária de outras jurisdições, por vezes culminando em conflitos de competência entre países distintos e na chamada dupla tributação internacional.

Este fenômeno, conforme ensina SCHOUERI, compreende a “exigência de impostos semelhantes por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período.”³⁸ Ora, é deste concurso de normas e múltiplas obrigações tributárias perante diferentes Estados que emerge o fenômeno da dupla tributação.

Nítido que a ocorrência da dupla tributação traz consigo efeitos nefastos ao contribuinte, desde o impacto nas suas receitas – com aflição do princípio da capacidade contributiva –, até consequências político-econômicas em razão dos esforços dos contribuintes na tentativa de migração de seu capital para outros países, culminando na redução de receitas ao país fonte.

Torna-se, com isto, premente a repartição das diferentes competências tributárias dos Estados por meio de mútuas concessões (*distributive rules*), dando espaço à celebração de acordos internacionais para diminuição ou impedimento do fenômeno da bitributação internacional da renda e combate à evasão fiscal.

No atual estágio de desenvolvimento do Direito Tributário Internacional, os ADTs constituem a medida mais eficiente para solucionar o problema da dupla tributação internacional, eis que por meio delas os Estados impõem limitações aos respectivos poderes de tributação de forma mais abrangente e concisa.³⁹

Isso porque, com os acordos de dupla tributação, nas palavras de SCHOUERI, um Estado contratante se compromete a deixar de exigir, em parte (crédito fiscal ou tributação reduzida na fonte) ou no todo (isenção), o tributo definido sob sua competência.⁴⁰

³⁷ LIMA, Abili Lázaro de Castro. *Globalização econômica, política e direito. Análise das mazelas no plano político-jurídico*. S.A. Fabris Editor. Porto Alegre: 2002. p. 144-145.

³⁸ *Ibidem*, p. 19

³⁹ BALLÃO, Wilson José Spinelli Andersen. *Treaty Shopping: A seleção do melhor acordo de bitributação*; p. 6. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/content/academicos/treaty-shopping.html>.

⁴⁰ SCHOUERI. *op. cit.* p. 20.

Analisando a posição brasileira face ao fórum internacional, contudo, o que se verifica é que o Brasil possui número extremamente limitado de acordos internacionais em matéria de dupla tributação – trinta e seis, atualmente.⁴¹

Com isto, a competitividade do Brasil no cenário internacional resta, no mínimo, ultrapassada em razão da ausência de reciprocidade na implementação de suas medidas econômico-tributárias e, conseqüentemente, de seu reduzido número de ADTs, especialmente se comparado com países europeus, como Espanha, com 99 convênios em vigor,⁴² Reino Unido, com mais de 150 ADTs,⁴³ ou Índia, com aproximados 160 acordos em vigência.⁴⁴

Daí a relevância indiscutível da uniformização de regras pela adoção de tratados internacionais para evitar a dupla tributação, sobretudo quando se fala na possibilidade de uso abusivo de suas disposições, conforme será exposto a seguir.

5. TREATY SHOPPING E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

5.1.1. Conceito e limites do *Treaty Shopping*

De maneira geral, as disposições dos Acordos sobre Dupla Tributação importam apenas aos residentes dos Estados Contratantes, não a contribuintes residentes de terceiros Estados. A obtenção de vantagens concedidas por determinado Tratado a terceiro que, a princípio, não seria beneficiário daquelas previsões configura prática denominada pela doutrina como *Treaty Shopping*.⁴⁵

De acordo com os ensinamentos de WILSON JOSÉ SPINELLI ANDERSEN BALLÃO, este conceito, de origem estadunidense, faz referência ao termo *forum shopping*, estratégia muito comum no processo civil americano, na qual os litigantes estrategicamente tentam “escolher” (*shop*) uma jurisdição que seja mais favorável ao seu pleito. Semelhantemente, no *Treaty Shopping* o contribuinte escolhe a fixação de

⁴¹ Nesse sentido, veja-se: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em 22.04.2021.

⁴² Veja-se: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/cdi.aspx>. Acesso em 16.12.2021.

⁴³ Nesse sentido: <https://www.gov.uk/government/collections/tax-treaties>. Acesso em 16.12.2021.

⁴⁴ Veja-se: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/international-taxation/dtaa.aspx>. Acesso em 16.12.2021.

⁴⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. p. 20-21.

seus negócios em país cujo Tratado melhor lhe favoreça quando seu país de residência não mantém acordo similar com o país destinatário.⁴⁶

A OCDE, por sua vez, em seu glossário tributário define *Treaty Shopping* como “uma análise das disposições de tratados tributários com o objetivo de estruturar uma transação ou operação internacional de modo a tomar vantagem de um tratado tributário em particular” (OCDE; 2019).⁴⁷

Não são necessárias muitas reflexões para notar que o uso abusivo das disposições e lacunas (*loopholes*) dos Tratados por meio do *Treaty Shopping* pode possibilitar a evasão fiscal com a economia ilícita de tributos. Conceituando o fenômeno, SCHOUERI ensina:

(...) o Treaty Shopping ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte de rendimento, uma pessoa ou estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios.⁴⁸

Para uma melhor compreensão do conceito, o que se verifica na prática, basicamente, é a interposição de empresas-veículo ou “empresas trampolins”⁴⁹ em país beneficiado por determinado acordo de bitributação, buscando vantagens através da rede de benefícios tributários daquele país advindos deste ADT. Com isto, torna-se possível realizar a transferência de recursos favorecidos pelas disposições do acordo a destinatário final em país diverso que originariamente não seria beneficiado pelo tratamento tributário daquele Tratado.

Ilustrando o fenômeno, pense-se que dois países (“A” e “B”) firmaram disposições em Tratado sobre a tributação da renda entre si, de modo que no ADT

⁴⁶ BALLÃO, Wilson José Spinelli Andersen. *Treaty Shopping: A seleção do melhor acordo de bitributação*. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/content/academicos/treaty-shopping.html>. Acesso em: XXX. P 12.

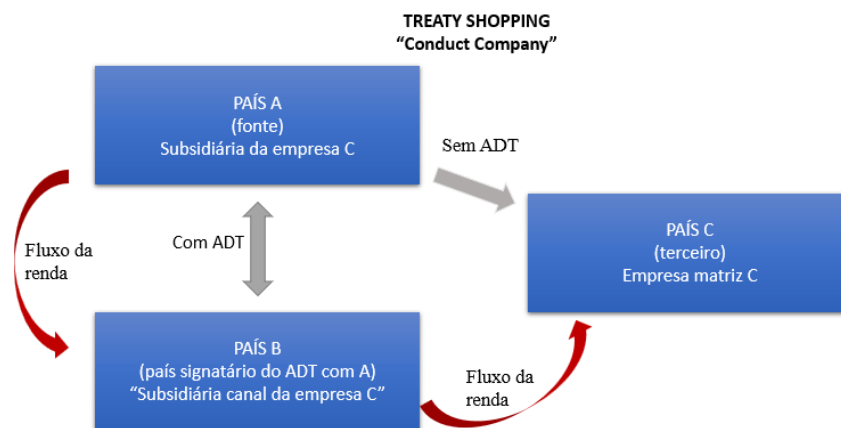
⁴⁷ Original: “An analysis of tax treaty provisions to structure an international transaction or operation so as to take advantage of a particular tax treaty.”

⁴⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. Cit. p. 21.

⁴⁹ Sobre o tema, importante notar que a principal diferença entre empresa-veículo e a empresa trampolim reside no fato de que enquanto a primeira seria interposta em país com Tratado específico, com o intuito de obter vantagem dos ADTs por ele firmados (ex: isenção de *income tax* sobre dividendos), a segunda é interposta em país com rede de acordos, mas sujeita à tributação sobre rendimentos e lucros recebidos do exterior. Contudo, aqui busca-se diminuir ou anular o lucro tributável desta empresa aumentando suas despesas (pagamento de licenças, serviços, altíssimos juros) e transferindo (como subsidiária integral, por exemplo) os benefícios do Tratado para aproveitamento pelo *real beneficiário* dos rendimentos em país diverso. Dessa forma, o país credor originário usa a empresa como trampolim para transferência dos juros devidos sem tributação. Neste sentido, veja-se: BALLÃO, Wilson José Spinelli Andersen. *Treaty Shopping: A seleção do melhor acordo de bitributação*. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/content/academicos/treaty-shopping.html>. p. 15-16.

celebrado há norma de isenção na remessa de dividendos entre pessoas físicas ou jurídicas situadas entre A e B. Uma empresa (matriz), situada num país terceiro (“C”), que não possui ADT com o país A, detém uma subsidiária no país A e, portanto, está sujeita ao recebimento recorrente dos lucros da subsidiária, podendo ser prejudicada pelo fenômeno da dupla tributação.

Para obter os benefícios do ADT entre os países “A” e “B” (isenção dos dividendos), a empresa matriz situada em C constitui uma *holding* subsidiária no país B, isto é, interposta entre o país fonte do rendimento e o país de residência do real beneficiário da renda, com o propósito de se beneficiar da aplicação do tratado entre os países A e B e evitar a retenção do imposto no país fonte:



No exemplo acima, os dividendos distribuídos pela sociedade fixada em A para a *holding* estabelecida no país B passam a sofrer nenhuma tributação na fonte, tendo em vista os benefícios tributários previstos no acordo de dupla tributação celebrado entre estes países. Com isto, a sociedade investidora, real beneficiária dos rendimentos, residente em C, acaba elevando seu lucro advindo das atividades da subsidiária em A pela simples interposição de sociedade terceira, fixada em país beneficiado pelas disposições de ADT com o país fonte – o que não ocorreria se os dividendos fossem diretamente distribuídos de B para A.

Como já demonstrado, não se pode tolher do contribuinte o direito constitucional de escolha da melhor forma de estruturar seus negócios, assumindo que todo e qualquer modo de organização empresarial teria por objetivo a economia ilícita de tributos. Portanto, em princípio, a escolha da rede de tratados pelo contribuinte, buscando a otimização de seu patrimônio, configura prática de planejamento tributário lícita e em perfeita consonância com o texto constitucional

pátrio. Entretanto, condutas *unicamente* voltadas à obtenção de vantagens tributárias podem representar evasão fiscal pela utilização abusiva dos ADTs.

5.1.2. Caso JBS S.A

Sobre a matéria, cumpre analisar um caso emblemático, julgado em 2017 pelo CARF, envolvendo a cobrança de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por *holdings* (controladas) da JBS S.A sediadas no exterior.⁵⁰

Por meio da autuação fiscal, o fisco brasileiro indicou que a JBS S.A teria utilizado o ADT entre Brasil e Dinamarca tão somente para economia de tributos. Sustentou-se que por força das disposições constantes naquele Tratado, o Estado brasileiro (país sede da *holding* controladora) deveria *desconsiderar a estrutura de planejamento societário* formada pelo contribuinte para tributar aquela operação.

Além disso, deduzindo existir uma norma-antielisiva no acordo, o fisco brasileiro sustentou a desconsideração da personalidade jurídica da JBS Global A/S, sob o fundamento de que esta teria sido constituída na Dinamarca apenas para se valer abusivamente dos benefícios do ADT entre os países (*Treaty Shopping*).

Acerca da argumentação fazendária na autuação em tela, imediatamente, verifica-se uma linha tênue entre o que seria o uso lícito e o abusivo das disposições constantes em determinado ADT. De toda maneira, de se notar que, geralmente, a substância econômica das operações do contribuinte é fator muito visado pelo fisco brasileiro na identificação da licitude de planejamentos tributários internacionais.

Buscando desconstituir a alegação fiscal e comprovar a subsistência de suas operações, o contribuinte argumentou que a fixação da filial na Dinamarca se deu por conta de variados fatores, não voltados unicamente à economia fiscal, tais como (i) facilidade de abertura da empresa; (ii) obtenção de crédito; (iii) cumprimento de contratos; (iv) níveis de inflação; (v) níveis de corrupção.⁵¹

Ademais, sustentando a ausência de abuso ao Tratado Brasil-Dinamarca, comprovou não existir qualquer norma geral ou específica antielisiva no ADT que legitimasse a desconsideração da personalidade jurídica da JBS Global A/S (Dinamarca) e de suas operações para tributar a renda no Brasil (país sede da

⁵⁰ CARF. Processo n.º 16643.720066/201317. Acórdão n.º 1302-002.014. 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Conselheira Relatora: Talita Pimenta Félix. J. 25.01.2017.

⁵¹ Ibidem. p. 6. Fl. 5302, dos autos.

controladora). Ou seja, comprovou-se que o fisco brasileiro teria desconstituído operações sem embasamento legal, inclusive, ao arrepio do disposto no art. 98, do CTN, que determina a prevalência das disposições das convenções internacionais em face da legislação interna – que, no caso, não permitia referida desconsideração.

Do resultado do julgamento, razão assistiu ao contribuinte nestes quesitos expostos, restando parcialmente provido seu recurso voluntário pelo CARF, culminando na redução do tributo devido, tendo em vista, justamente, o fato de que a operação realizada não configurava o uso abusivo dos benefícios do ADT entre Brasil e Dinamarca por sua substância econômica.

Note-se que o tema é complexo, comportando múltiplas argumentações e dúvidas na identificação da abusividade dos Tratados Internacionais em matéria de tributação da renda, sobretudo no tocante à interpretação das operações dos contribuintes pelas autoridades tributárias brasileiras.

Portanto, em vista destas considerações e entendendo ser imperativo alcançar um denominador comum para maior segurança jurídica acerca dos critérios para identificação de quais seriam as práticas lícitas e quais seriam as abusivas na organização de negócios por meio do *Treaty Shopping*, cumpre, finalmente, analisar as medidas adotadas pela OCDE, por meio da Ação 6 de seu plano BEPS, para enfrentamento de estruturas tributárias evasivas.

5.1.3. O combate do Treaty Shopping por medidas de direito internacional - ação 6 do plano BEPS/OCDE

Dada a sua ampla veiculação, desnecessário tecer novas apresentações sobre o projeto BEPS da OCDE. Bem se sabe tratar-se de projeto implementado a partir de solicitação feita em 2012 pelo G20, grupo que representa 85% do produto mundial bruto, formado pela União Europeia e mais 19 países, com objetivo de aperfeiçoar a legislação tributária em nível internacional.

O projeto, iniciado em 2013, com relatório final entregue pela OCDE em 2015, surgiu em resposta a estruturas de planejamentos tributários agressivos implementadas a passos largos por organizações multinacionais (MNEs) ao redor do globo, gerando economias tributárias de grande monta – graças, muitas vezes, diga-

se de passagem, a *arranjos artificiais sem propósito comercial que levam a uma tributação em desacordo com a teleologia das normas aplicáveis*.⁵²

Nesse contexto, por meio de 15 medidas de *combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do lucro*, buscou-se restaurar a confiança internacional na justiça fiscal e garantir que *as rendas e os lucros gerados venham a ser tributados onde as atividades empresariais efetivamente aconteçam e onde ocorra a respectiva criação de valor delas decorrente* (OCDE, 2015a, p. 6).

A ação 6, do projeto BEPS – “Prevenindo a concessão de benefícios por tratados em circunstâncias inapropriadas” (*Treaty abuse*) é descrita da seguinte forma no relatório final entregue em 2015 pela OCDE (2015a, p. 14-15):

Action 6 – Prevent Treaty Abuse

The Action 6 report includes a minimum standard on preventing abuse including through treaty shopping and new rules that provide safeguards to prevent treaty abuse and offer a certain degree of flexibility regarding how to do so. The new treaty anti-abuse rules included in the report first address treaty shopping, which involves strategies through which a person who is not a resident of a State attempts to obtain the benefits of a tax treaty concluded by that State. More targeted rules have been designed to address other forms of treaty abuse. Other changes to the OECD Model Tax Convention have been agreed to ensure that treaties do not inadvertently prevent the application of domestic anti-abuse rules. A clarification that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation is provided through a reformulation of the title and preamble of the Model Tax Convention.

Em síntese, a ação 6 do Projeto BEPS busca mitigar planejamentos tributários por meio do uso abusivo de Tratados. Conforme já inferido, o *Treaty Shopping* (escopo de atenção da medida em análise) é marcado pela obtenção de vantagens introduzidas por determinado Tratado por quem (agente, mandatário ou fiduciário), precipuamente, não seria beneficiário daquelas previsões.

Ora, enquanto o abuso de tratados (*Treaty abuse*) é o gênero que exprime toda e qualquer artimanha para obter benefícios de algum Tratado indevidamente, o *Treaty Shopping* é espécie de abuso, onde há a criação de uma estrutura organizacional específica em determinado Estado visando, exclusivamente, o aproveitamento de um benefício específico decorrente de determinado Tratado.⁵³

Em resposta a esse uso abusivo de Tratados (incluídas aqui as práticas de *Treaty Shopping*), a OCDE apresentou, na ação 6 do plano BEPS, recomendações

⁵² ROCHA, Sergio André. *Countries's aggressive tax treaty planning: Brazil's case*. *Intertax* v. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016. P. 334.

⁵³ MORATO, Caio César. *A Ação 6 do BEPS e sua Influência no Brasil*. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07 p. 96-113. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020. P. 100.

divididas em três partes que representam padrões internacionais mínimos (*minimum standards*); são elas, em resumo:

- (i) modificações textuais no preâmbulo e no título das Convenções, de modo a dar transparência e segurança jurídica aos ADTs, bem como evitar a concessão de benefícios previstos nos acordos de forma inadequada;
- (ii) a recomendação para que os Estados adotem nos ADTs regras antiabuso específicas (normativas fechadas) – as chamadas Regras de Limitação de Benefícios (*LOB – Limitation of Benefits rule*);
- (iii) por fim, a implementação de uma regra geral antiabuso (normativa aberta) baseada no propósito principal das transações (*PPT – Principal Purposes Test*), com critérios mais subjetivos que abarquem situações não englobadas pela LOB, de modo a mitigar a obtenção de benefícios de um tratado fiscal caso a sua obtenção seja um dos principais propósitos da transação.

Dadas as dimensões das propostas – que, sob olhares desatentos, podem restringir de forma desarrazoada a elisão fiscal –, o Projeto BEPS merece ser detidamente analisado, especialmente por seus impactos sobre o planejamento tributário. Passemos, então, à análise das medidas propostas na Ação 6.

Acerca da primeira providência não restam muitas dúvidas. O modelo de Tratado elaborado pela OCDE recomenda a inserção de informação no ADT (geralmente no preâmbulo) indicando que o objetivo das disposições nele constantes visam combater a evasão fiscal e a possibilidade de se utilizar dos termos do acordo para a prática de *Treaty shopping*. A este título, veja-se o modelo recomendado pela OCDE:

TITLE OF THE CONVENTION

Convention between (State A) and (State B) for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance.

Preamble of the convention

(State A) and State B,

Desiring to further develop their economic relationship and the enhance their cooperation in the tax matters,

Intending to conclude a Convention for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and capital without creating opportunities for non-taxation or reduce taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this Convention for indirect benefit of residents of third States),

Have agreed as follows (...).⁵⁴ (grifos nossos).

As duas outras recomendações que se sucedem, contudo, dizem respeito à limitação das práticas de evasão fiscal por diferentes estratégias normativas. Para

⁵⁴ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD: Paris. P. 27. Disponível em: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 10.12.2021.

combate ao *Treaty shopping*, a OCDE recomenda a adoção de (i) normas antielisivas gerais (*General Avoidance Rules – GAARs*) e (ii) normas antielisivas específicas (nos moldes de uma *Limitation on Benefits rule – LOBs*).

- Normas Gerais Antielisivas – *Principal Purpose Test*

As normas gerais antielisivas cuidam de abarcar de forma ampla situações de uso abusivo dos tratados não alcançadas pela cláusula específica. A título exemplificativo, veja-se a norma antiabuso genérica prevista no art. 28 do ADT Brasil-México, *in verbis*:

ARTIGO 28

Disposições Diversas

1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim. (...).⁵⁵

Note-se o caráter amplo da normativa constante no acordo, atribuindo grande autonomia aos Estados Contratantes na interpretação da conformidade das operações do contribuinte à finalidade do Tratado, podendo, inclusive, negar a aplicação de seus benefícios caso constatado, *em sua opinião*, o uso abusivo das disposições do ADT para economia tributária exclusivamente.

Encontram aqui, também, espaço as chamadas normas gerais antielisivas fundadas no “propósito comercial” (*Principal Purpose Test – PPT*), isto é, regra pela qual devem ser desconsideradas as estruturas do contribuinte caso comprovada a presunção de que aquela operação não possui substância econômica ou propósito comercial que não se volte exclusivamente à redução da carga tributária.

A este respeito, o §7º proposto pela OCDE na Ação 6 do BEPS traz uma cláusula geral antiabuso (PPT) com a seguinte redação:

“7. Não obstante as demais disposições da presente Convenção, um benefício no âmbito desta Convenção não será concedido em relação a um item do rendimento ou capital, se é razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que a obtenção de benefício foi um dos principais efeitos de qualquer arranjo ou transação que resultou direta ou indiretamente nesse benefício, salvo se demonstrado que a concessão de

⁵⁵ BRASIL. Decreto n.º 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Publicado em 11.06.2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/mexico/decreto-no-6-000-de-26-de-dezembro-de-2006>. Acesso em: 13.11.2021.

benefício que, nestas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições relevantes da presente Convenção.”⁵⁶

Conforme elucida MORATO, os propósitos de qualquer arranjo ou transação são *questões de fato* que só podem ser identificadas considerando todos os elementos ao redor do acordo ou estrutura do contribuinte. Não é necessário encontrar uma prova conclusiva da intenção de uma pessoa relacionada com o arranjo ou transação – o que traria maior insegurança jurídica pelo subjetivismo. Basta que *seja razoável concluir, depois de uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias relevantes, que um dos principais propósitos do arranjo ou transação era obter os benefícios do tratado.*⁵⁷

MARCO AURELIO GRECO, por sua vez, indica que qualquer reorganização de patrimônio do contribuinte deve ter *uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal*. Para o autor, deve-se comprovar um “motivo extratributário” de “índole familiar, política, de mudança do regime jurídico das importações, de alteração do quadro referencial em que se posicionava a atividade da empresa etc,” para que se afaste o caráter abusivo do planejamento.⁵⁸

O debate acerca da origem histórica no contexto estadunidense (caso *Gregory x Helvering*) do conceito e até mesmo das extensões da doutrina do chamado “propósito comercial” (*business purpose*), dentro do escopo de análise das GAARs, facilmente ocuparia espaço para uma discussão à parte.

Contudo, vale destacar a interpretação brasileira sobre o tema. Apesar de se constatar em alguns precedentes do CARF a teoria do propósito comercial em suas razões de decidir, verifica-se certa tendência nos últimos anos a uma análise mais objetiva da realidade (fatos, circunstâncias e intuitos extrafiscais do contribuinte) para balizar a legalidade de planejamentos tributários. Nesse sentido, veja-se trecho do voto do Conselheiro Relator em caso envolvendo a glosa da amortização de ágio:

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e à sociedade brasileira se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de

⁵⁶ Original. “Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.”

⁵⁷ MORATO, Caio César. op. cit. p. 104-105.

⁵⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 213.

cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados como, por exemplo, “falta de propósito negocial”, que não passa de uma construção jurisprudencial alienígena sem respaldo no ordenamento jurídico pátrio.⁵⁹

- Normas Antielisivas Específicas – LOB clauses

Já em relação às normas antielisivas específicas, o projeto BEPS evidencia as *LOB clauses* (Regra de Limitação de Benefícios) como uma regra mais assertiva para limitação ao aproveitamento de benefícios dos ADTs. A partir desta previsão, além de ser residente fiscal do Estado Contratante, exige-se que as entidades se enquadrem em condições específicas para usufruírem dos incentivos do acordo.

Ou seja, por meio desta cláusula específica (art. 29, §2º, da Convenção Modelo), os Estados podem restringir a obtenção dos benefícios de um ADT, caso o residente do Estado Contratante não seja uma “pessoa qualificada”. O Modelo OCDE não define as situações exatas em que determinado residente seria enquadrado nesta condição, contudo sugere alguns critérios, por exemplo: (i) certas empresas e pessoas jurídicas com ações na bolsa de valores; (ii) certas afiliadas de empresas e pessoas jurídicas públicas; (iii) certas organizações sem fins lucrativos e fundos de pensão; (iv) outras pessoas que atendem a requisitos de propriedade e erosão da base tributária; (v) certos veículos de investimentos coletivos.⁶⁰

Exceção a esta regra está prevista nos §§ 4º e 5º do mesmo artigo, que garantem que empresas não consideradas “pessoas qualificadas” e residentes em um dos Estados Contratantes possam se beneficiar das previsões daquele ADT em relação a determinada renda (§4º) ou juros e dividendos pagos por membros do grupo multinacional da empresa (§5º), desde que atendidas, novamente, condições a serem estabelecidas pelos Estados.⁶¹

De todo modo, conforme previsão constante no §6º, caso negada a concessão dos benefícios do ADT a determinada entidade, ainda que não seja uma “pessoa qualificada”, poderá a autoridade tributária, mediante requisição do contribuinte, conceder os benefícios tributários do acordo, desde que comprovado que a “constituição, aquisição ou manutenção de seu estabelecimento e suas condutas

⁵⁹ CARF, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção. Processo n.º 16682.720880/2011-11, acórdão n.º 1302-001.150, Rel. Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, j. 07/08/2013 (fl.12, acórdão).

⁶⁰ OECD (2017). Op. Cit. p. 48-49.

⁶¹ MORATO, Caio César. op. cit. p. 104-105.

relacionadas às operações negociais tiveram por finalidade a obtenção de benefícios não estritamente fiscais decorrentes dos tratados internacionais.”⁶²

Veja-se, portanto, que esta regra específica (LOB) foi incluída na Convenção Modelo da OCDE com o objetivo final de melhor qualificar os sujeitos envolvidos em operações tributárias internacionais e assegurar que exista uma relação efetiva entre a entidade e o seu Estado de residência, de modo a prevenir o *Treaty Shopping*.

- **Beneficial Owner Clause**

Além disso, apesar do curto espaço, ainda merece pontual destaque a consideração do Modelo OCDE à adoção da chamada *beneficial owner clause* (cláusula do “beneficiário efetivo”). Trata-se de disposição específica que indica que os benefícios de determinado Tratado deverão alcançar o beneficiário efetivo de determinada operação de remessa de patrimônio quando entre este e o remetente da riqueza (no Estado fonte) estiver interposto terceiro com o objetivo único de economia de tributos – agentes, representantes, *trustees* e semelhantes.⁶³

Em outras palavras, ao aplicar este tipo de cláusula, a OCDE pretende enfrentar diretamente as práticas abusivas de *Treaty Shopping*, onde intermediários que não são os reais beneficiários das riquezas transferidas acabam gozando de benefícios tributários de ADTs indevidamente (ex: limitação à tributação na fonte sobre dividendos, juros ou royalties que lhe foram remetidos), gerando evasão fiscal.

Para o Modelo OCDE (*Revised Draft*),⁶⁴ o beneficiário efetivo seria identificado analisando-se o grau de liberalidade dos receptores da riqueza para disporem sobre os rendimentos intermediados, excetuadas, todavia, as hipóteses de restrição por obrigação legal ou contratual de remeter o pagamento recebido.

Isto é, caso entre o país fonte e o país de remessa final forem interpostos terceiros em países favorecidos por ADTs para aquela operação específica, apenas constituídos para este fim e sem qualquer liberalidade para fruir do patrimônio recebido, esta operação de *Treaty Shopping* será considerada como abusiva – afinal

⁶² MORATO, Caio César. *Ibidem*.

⁶³ BARBOSA, Mateus Calicchio. O beneficiário efetivo no modelo OCDE: de volta para o futuro? In: Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 02, 2017. p. 118.

⁶⁴ OCDE, *Revised proposals concerning the meaning of beneficial owner in articles 10, 11 and 12 of the OECD model tax convention*. Paris: publicação oficial, 2012. P 6-9. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf>. Acesso em 07.12.2021.

aquele terceiro não pode sequer gozar ou fruir daquele patrimônio, não sendo sequer seu proprietário, mas mero canal utilizado para redução da carga tributária da operação de remessa da riqueza ao real beneficiário.⁶⁵

Não à toa que o Modelo OCDE em seus Artigos 10, 11 e 12, por exemplo, exige que o receptor do rendimento proveniente do Estado-Fonte seja o “beneficiário efetivo” do pagamento para que seja válida a limitação à tributação na fonte sobre dividendos, juros ou royalties que lhe foram remetidos.⁶⁶

No entanto, ao consolidar os comentários do fórum internacional no *Revised Draft* sobre a utilização de estruturas de *trusts*, *holdings* ou ainda o *pagamento de dividendos por subsidiária para a controladora*, a OCDE indica o conceito de beneficiário efetivo mais como uma regra geral antiabusiva, do que um conceito que inclui um rol (taxativo ou exemplificativo) de situações tratadas como planejamento tributário abusivo – causando grande incerteza no fórum internacional.⁶⁷

A posição brasileira, por sua vez, segue essa tendência internacional mais genérica ao conceituar por meio do art. 26, §1º, da Lei n.º 12.249/2010 o beneficiário efetivo como *a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro*.

Segundo SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, esta regra consolidada no texto legal acima inferido pode ser considerada como uma regra antielisiva específica para controle de transações com pessoas jurídicas interpostas.⁶⁸

Ao fim e ao cabo, para a demonstração de que uma entidade trata-se do beneficiário efetivo de uma transação, deve-se demonstrar: (i) que seu propósito econômico transcende aquela operação; (ii) que não foi constituída exclusiva ou

⁶⁵ OCDE. Op. Cit. p. 6-9. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf>. Acesso em 07.12.2021. Original: “In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the recipient of the dividend is not the ‘beneficial owner’ because that recipient’s right to use and enjoy the dividend is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person. Such an obligation will normally derive from relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, in substance, the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the dividend unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person.”

⁶⁶ BARBOSA, Mateus Calicchio. Op. Cit. p. 118.

⁶⁷ Ibidem, p. 15. Original: After discussion, the Working Party decided not to change the existing approach which focuses on general principles and concluded that the addition of obvious examples would not be very useful whilst the addition of examples dealing with more difficult cases would need to be extremely fact-specific and would raise additional questions concerning similar but not identical situations.

⁶⁸ ROCHA, Sérgio André. Op. Cit. P. 207.

principalmente para obtenção de vantagens tributárias de determinado ADT que originalmente não teria direito (*treaty shopping*); (iii) e, por fim, que os valores da transação sejam auferidos por conta própria, e não como agente, administrador, fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.⁶⁹

Após todo o exposto acerca das medidas de fóruns internacionais no combate ao uso abusivo de ADTs, não restam dúvidas em relação aos avanços no cenário tributário internacional nas últimas décadas na busca pela uniformização de medidas de enfrentamento a planejamentos tributários evasivos, especialmente aqueles voltados ao uso abusivo de Tratados internacionais.

Em relação ao contexto brasileiro, contudo, de acordo com o último relatório publicado em 2019 pela OCDE, fato é que o Brasil está em descompasso com o fórum tributário internacional. Além de possuir número bastante reduzido de ADTs em comparação a países desenvolvidos – atualmente, trinta e seis Tratados em vigor e um instrumento de *compliance* assinado com a Argentina – a OCDE aponta que até o momento, excetuando-se a Argentina, nenhum dos acordos assinados pelo Brasil cumpre o padrão mínimo estabelecido pela Ação 6 do Projeto BEPS (OCDE 2019b, p. 60-61), apesar de estarem supostamente em curso negociações internacionais para adaptação dos acordos vigentes.

6. CONCLUSÃO

Os contribuintes têm o direito de organizar legitimamente suas atividades e negócios da forma mais eficiente, inclusive do ponto de vista tributário. Este é um comportamento perfeitamente legal, em consonância aos princípios constitucionais em matéria tributária, bem como a doutrina reconhecida por muitos países.⁷⁰

Parece adequado sustentar que, enquanto “normas de otimização”,⁷¹ os princípios da igualdade ou do “dever” fundamental de pagar tributos não devem suplantarem liberdades basilares dos contribuintes (i.e liberdade negocial, certeza e boa-fé) na organização e gestão de seu patrimônio – exceto nos casos de arranjos tributários artificiais com finalidade exclusiva de não pagar tributos.

⁶⁹ ROCHA, Sérgio André. Tributação Internacional – São Paulo. *Treaty Shopping e a Cláusula de Beneficiário Efetivo nas Convenções Sobre a Tributação da Renda e do Capital Celebradas pelo Brasil*. Quartier Latin, 2013. P. 211.

⁷⁰ GRECO, Marco Aurélio. op. cit. p. 213.

⁷¹ Vide: ALEXY, Robert. *A theory of constitutional rights*. Oxford, 2002, p. 44-66, and *On the structure of legal principles*. *Ratio Juris*, 13/3, (2000).

O ponto fulcral da discussão em tela, contudo, reside em estabelecer em que medida a diminuição/diferimento da carga tributária seriam legítimos por meio das diversas práticas de planejamento tributário, dentre elas o *Treaty Shopping*.

As limitações às práticas de planejamento tributário, tanto pelo conceito de *beneficial owner*, como também por meio das *GAARs* (normas gerais antielisivas) ou *LOBs* (cláusulas específicas antiabuso), apesar de serem imperativas no enfrentamento de planejamentos tributários agressivos pautados no *Treaty Shopping*, devem ser esquematizadas de maneira proporcional ao objetivo a ser atingido (evitar arranjos tributários abusivos e artificiais), mas também restringindo minimamente os direitos e liberdades dos contribuintes.⁷²

Ao fim e ao cabo, à margem de normas antielisivas genéricas no ordenamento jurídico brasileiro e em razão da aplicação controvertida e sem embasamento de critérios estrangeiros não recepcionados internamente – i.e “propósito negocial” e “substância econômica” –, há ainda grande parcela de subjetivismo e arbitrariedade dos julgadores administrativos e do juízo fazendário na (des)legitimação de fatos jurídicos tributários tidos como evasivos.

Remanescem dúvidas, outrossim, se um sistema baseado em *GAARs*, ao invés de regras antielisivas prescritivas, seria mais apropriado para trazer mais segurança jurídica nas relações entre fisco e contribuinte. Contudo, os avanços em âmbito internacional, especialmente por meio de medidas de fóruns internacionais como o plano BEPS, da OCDE, indicam melhores trilhos para a jurisprudência local e internacional na interpretação de estruturas de planejamento tributário.

Cumpra, ao final, ao Estado Brasileiro verificar sua posição e competitividade no cenário tributário internacional, de modo a adequar os ADTs já existentes às normativas de fóruns internacionais, especialmente àquelas formuladas no plano BEPS, da OCDE, assim como celebrar novos acordos para evitar a dupla tributação da renda e evasão fiscal internacional.

Espera-se que a adoção pelo Brasil dos parâmetros e estratégias desenvolvidos em esforço internacional mútuo no âmbito da OCDE confira maior segurança jurídica ao contribuinte, tendo em vista, ainda, a permanência de grande subjetivismo por parte das autoridades fazendárias na interpretação de planejamentos tributários por meio de acordos que versem sobre a dupla tributação.

⁷² ROLIM, João Dácio. **The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation.** In: Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 02, 2017. p. 109.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

AFONSO DA SILVA, José. **Comentário contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2010.

ALEXY, Robert. **A theory of constitutional rights**. Oxford, 2002, p. 44-66, and On the structure of legal principles. *Ratio Juris*, 13/3, (2000).

BALLÃO, Wilson José Spinelli Andersen. **Treaty Shopping: A seleção do melhor acordo de bitributação**. Disponível em: <http://www.tributarista.org.br/content/academicos/treaty-shopping.html>.

BARBOSA, Mateus Calicchio. **O beneficiário efetivo no modelo OCDE: de volta para o futuro?** In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual* n° 02, 2017.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Lejus, 1998.

CARF. Processo n.º 16643.720066/201317. Acórdão n.º 1302-002.014. 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Conselheira Relatora: Talita Pimenta Félix. J. 25.01.2017.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

COSCIANI, Cesare. **Princípios de Ciência de la Hacienda**. Madrid: Editorial do Derecho Financeiro, 1960.

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

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

JUNIOR, Paulo Roberto Riscado. **Abuso de Direito, Abuso de Formas Jurídicas e falta de Propósito Negocial – Impacto das Decisões do CARF**. In: Estudos Tributários do II Seminário CARF; Francisco Marconi de Oliveira, et al.

LIMA, Abili Lázaro de Castro. **Globalização econômica, política e direito. Análise das mazelas no plano político-jurídico**. S.A. Fabris Editor. Porto Alegre: 2002.

MACEI, Demetrius Nichele. **Planejamento Tributário e a verdade material em juízo**. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord). **Tributação: democracia e liberdade**. São Paulo: Noeses, 2014.

McNAUGHTON, Charles William. **Elisão e Norma antielisiva**. In CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscilla de (Coeditores). Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. 2ª Edição. São Paulo: Noeses, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

MORATO, Caio César. **A Ação 6 do BEPS e sua Influência no Brasil**. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 07 p. 96-113. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020. P. 100.

MOREIRA, André Mendes. **Elisão e Evasão Fiscal – limites ao planejamento tributário**. Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, Vol. 21, mar-abr. 2003.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Os princípios constitucionais da Ordem Econômica**. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/8751/6577>, p. 104.

OCDE. **Explanatory statement – 2015 Final Report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015a.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**, OECD: Paris. P. 29. Disponível em: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 10.12.2021.

OCDE. **Revised proposals concerning the meaning of beneficial owner in articles 10, 11 and 12 of the OECD model tax convention**. Paris: publicação oficial, 2012. P 6-9. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/Beneficialownership.pdf>. Acesso em 07.12.2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Reinterpretando a Norma Antievasão do Parágrafo Único do Art. 116 do Código Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.º 76, 2002.

PASSOS, Isadora Poletto dos. **Reestruturação Societária como Instrumento de Planejamento Tributário**. In: SANTANA, Alexandre Ávalo; LOBO, Arthur Mendes. O novo Direito Tributário brasileiro. Volume 2, 1ª Edição. Campo Grande: Contemplar, 2019.

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

ROCHA, Sérgio André. **Countries's aggressive tax treaty planning: Brazil's case**. *Intertax* v. 44, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2016. P. 334.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional – São Paulo. Treaty Shopping e a Cláusula de Beneficiário Efetivo nas Convenções Sobre a Tributação da Renda e do Capital Celebradas pelo Brasil**. Quartier Latin, 2013. P. 211.

RODRIGUES, Aldemir Ortiz; PROENÇA, André Eduardo de Proença; BUSCH, Cleber Marcel; GARCIA, Edino Ribeiro; TODA, William Haruo. **Aspectos Jurídicos do Planejamento Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

ROLIM, João Dácio. ***The general anti-avoidance rule: its expanding role in international taxation.*** In: Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 02, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de acordos de Bitributação: *Treaty Shopping*.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

THE WORLD BANK GROUP. **Relatório *Doing Business*.** Pagamento de Impostos. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploretopics/paying-taxes>.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.