

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - DCJ**

**REBECCA GUEDES SOBREIRA GOMES**

**TREATY SHOPPING: ASPECTOS TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO DA ESCOLHA  
DO MELHOR TRATADO.**

**SANTA RITA  
2018**

**REBECCA GUEDES SOBREIRA GOMES**

**TREATY SHOPPING: ASPECTOS TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO DA ESCOLHA  
DO MELHOR TRATADO.**

Monografia apresentada ao Curso de  
Direito do Centro de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal da Paraíba - UFPB,  
como requisito para obtenção do título de  
Bacharel em Direito.

**Orientador:** Prof<sup>o</sup>. Ms. Alex Taveira dos  
Santos.

**SANTA RITA  
2018**

**Catálogo na publicação**  
**Seção de Catalogação e Classificação**

G633t Gomes, Rebecca Guedes Sobreira.

TREATY SHOPPING: aspectos tributário e econômico da  
escolha do melhor tratado / Rebecca Guedes Sobreira  
Gomes. - Santa Rita, 2018.

49 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.  
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ.

1. Tributário. Planejamento. Treaty Shopping. I.  
Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

**REBECCA GUEDES SOBREIRA GOMES**

**TREATY SHOPPING: ASPECTOS TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO DA ESCOLHA  
DO MELHOR TRATADO.**

Monografia apresentada ao Curso de  
Direito do Centro de Ciências Jurídicas da  
Universidade Federal da Paraíba - UFPB,  
como requisito para obtenção do título de  
Bacharel em Direito.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Ms. Alex Taveira dos Santos  
(Orientador)

---

(Examinador I)

---

(Examinador II)

**SANTA RITA  
2018**

Dedico este trabalho aos meus pais Maria do Socorro e José Gilberto.

## **AGRADECIMENTOS**

Em primeiro lugar e, acima de tudo, a Deus. Sempre minha luz, meu norte e meu guia. Toda a honra e glória seja dada ao Senhor.

Aos meus pais, Bibica e Beto, pelo amor incondicional e suporte a mim ofertado ao longo de minha existência.

Às minhas irmãs, Rafaela e Raíssa, minhas sobrinhas Maria Eduarda e Isabela, meu sobrinho vindouro José Fernando, meus cunhados Fernando e Vinícius, por se fazerem presentes todos os dias em nosso tão amado e vibrante seio familiar.

Às minhas avós, Maria do Socorro e Lucimar e aos demais tão amados familiares, por todo carinho e torcida por mim.

Aos queridxs e inseparáveis amigxs por todo carinho, paciência e ensinamentos compartilhados.

Aos professores e amigos de curso que estiveram comigo ao longo desse tempo, duas faculdades e uma greve.

Aos colegas de trabalho e estágios por todo o incentivo e apoio

Por fim, agradeço ao Professor, orientador e querido amigo Alex Taveira por ter me apresentado ao meu tão amado Direito Tributário e, com carinho, dedicação e empenho, mostrar um caminho e área tão apaixonante dentro do Direito. Além de toda a disponibilidade, atenção e inspiração como exemplo de Professor.

## RESUMO

O presente trabalho visa apresentar uma análise dos aspectos tributário e econômico ocasionados pelo uso do *treaty shopping* no planejamento tributário internacional, como forma de desoneração das empresas em suas operações e planejamentos. Dentro de um contexto acerca de como a globalização diminuiu fronteiras e transformou as novas relações comerciais, faz-se mister observar que as empresas buscam cada vez mais expandir seus negócios, otimizar suas relações, além de gerar cada vez mais lucro e, para isso, se utilizam de planejamentos e estratégias com o intuito de redução da carga fiscal. Este trabalho foi realizado através de pesquisa de natureza descritiva e bibliográfica. Partindo da análise do Direito Tributário Internacional, aborda-se quais são as suas fontes, competências e elementos de conexão objetivos e subjetivos, para, em um segundo momento, abordarmos o que é planejamento tributário internacional, sua natureza de licitude ou ilicitude, dupla tributação, tratados que evitam ou que se destinam a amenizá-la essa dupla tributação e possível dupla não tributação. A partir daí, faz-se um exame de aspectos diretamente relacionados ao *treaty shopping*, quais sejam, seu conceito e características, as diferentes estruturas que o conformam, sua legalidade ou ilegalidade e os modos de contê-lo, além dos aspectos tributário e econômico desse tipo de instrumento.

**Palavras-chave:** Direito tributário Internacional. Planejamento tributário. Dupla tributação. Treaty Shopping.

## **ABSTRACT**

The present work aims to present an analysis of the tax and economic aspects caused by the use of treaty shopping in international tax planning, as a way for companies spend less in their operations and planning. Within a context of how globalization has reduced boundaries and transformed new business relationships, it is necessary to observe that companies are increasingly seeking to expand their businesses, optimize their relations, besides generate more and more profit, and for this, they are using planning and strategies with the purpose of reducing the tax burden. This work was carried out through a descriptive and bibliographical research. Starting from the analysis of the International Tax Law, it is approached its sources, competences and objective and subjective connection elements, so that, in a second moment, we approach what international tax planning is, its nature of legality or illegality, double taxation , treaties which avoid or are intended to soften this double taxation and possible double non-taxation. From there, one examines aspects directly related to the treaty mall, namely, its concept and characteristics, the different structures that conform it, its legality or illegality and the ways of containing it, in addiction the tributary and economic aspects of this type of instrument.

**Keywords:** International Tax Law. Tax planning. Double taxation. Treaty Shopping.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	10
<b>2 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL</b>	12
2.1 FONTES	12
2.2 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS	13
2.3 ELEMENTOS DE CONEXÃO	14
<b>2.3.1 Critérios de conexão subjetivos (personal fiscal attachments)</b>	16
2.3.1.1. A residência ou domicílio	16
2.3.1.2. A nacionalidade	17
<b>2.3.2. Os critérios de conexão objetivos (Economic Fiscal Attachments)</b>	18
2.3.2.1. O critério da fonte	18
2.3.2.2. O critério real ou da situação do bem	19
2.3.2.3. O critério da origem	20
2.3.2.4. O critério do destino	20
<b>3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL</b>	21
3.1 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO	23
<b>3.1.1 Elisão</b>	24
<b>3.1.2 Evasão</b>	25
<b>3.1.3 Elusão</b>	26
3.2 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	27
3.3 TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	29
3.4 DUPLA NÃO-TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	29
<b>4 A ESCOLHA DO MELHOR TRATADO COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TREATY SHOPPING</b>	32
4.1 O QUE É O TREATY SHOPPING?	32
<b>4.1.1 Como funciona</b>	34
4.2 O PAPEL DA OCDE NO COMBATE AO ABUSO NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS	35
<b>4.2.1 Tratamento Bilateral</b>	37
<b>4.2.2 Tratamento Global</b>	37
<b>4.2.3 Tratamento Unilateral</b>	38
4.3 BEPS (Action 6)	38

4.4 TREATY SHOPPING: ELISÃO OU ELUSÃO? .....	40
4.5 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS .....	41
4.6 ASPECTOS ECONÔMICOS .....	42
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>45</b>

## **LISTA DE SIGLAS**

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting (Erosão de base e transferência de lucros)

CTN – Código Tributário Nacional

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organizações das Nações Unidas

STF – Supremo Tribunal Federal

## 1 INTRODUÇÃO

A globalização trouxe aspectos positivos e negativos às questões culturais, sociais, econômicas e às atividades empresariais, ultrapassando as divisas de seus países originários, criando assim, um comércio mundial, onde se torna cada vez mais reiterada a transação de produtos e serviços no mercado internacional, com o fortalecimento de empresas, com a formação de multinacionais e transnacionais. As correspondências comerciais formadas entre os Estados que atuam no cenário internacional restaram ativas a partir do processo de relação econômica, o qual consiste na supressão gradual das barreiras físicas e virtuais frequentemente impostas quando tratamos de comércio entre países.

Como consequência deste panorama, com os incentivos fiscais por parte dos Estados para trazerem estas grandes empresas e fazerem circular a economia local, ocorre um significativo aumento da competitividade econômica por parte de grandes empresas que, para sobreviverem nesse segmento, se faz necessária à ampliação da competitividade empresarial. São muitas as empresas que vêm se internacionalizando com filiais que podem estar localizadas ao redor do globo, sendo assim parte de um complexo e vasto sistema de tributação internacional, o qual exige detalhado acompanhamento local e internacional por parte dos assessores legais das companhias.

Um dos principais entraves encontrados pelas companhias, levando-se em consideração que o mercado internacional se submete à diversas jurisdições, é como a tributação de cada país e a incidência de bitributação internacional podem ocasionar a inviabilização das margens de lucros almejadas. A análise do melhor custo benefício na administração da arrecadação tributária, vem a ser questão primordial para a sobrevivência empresarial, especialmente no âmbito internacional. De tal modo, começando-se do ponto comum de que, em cada país, o nível de fiscalização é sempre apreciável, a dupla tributação poderá em seu núcleo produzir um impedimento ao desenvolvimento de atividades econômicas internacionais.

A partir daí é que o planejamento tributário internacional poderá ser chamado, uma vez que será capaz solucionar questões de alta complexidade no que concerne ao sistema internacional tributário, agregando valor às empresas, podendo representar melhoramento econômico e fiscal de forma considerável e de grandes magnitudes às companhias que possam vir a se favorecer de técnicas planejamento fiscal internacional.

Doutra banda, os Estados buscam a todo o momento, no âmbito fiscal, otimizar suas receitas tributárias, tendo a tendência de alargar sua fonte de arrecadação, podendo assim, ocasionar empecilhos para grandes negociações internacionais, dificultando ou inviabilizando

a atuação em sede internacional de grandes empresas. Atentos a esse contexto hodierno, criam-se formas de combater a dupla tributação por meio da instituição de benefícios fiscais insertos em normas de direito interno ou de tratados. Tais normas são vistas como importantes ferramentas de planejamento tributário.

Nessa seara, o ramo jurídico do Direito Tributário Internacional vem regulamentar todos os efeitos das transações internacionais e, dentro das fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados ocupam lugar de suma importância. Em tempos, com efeito, se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias.

Acontece que os benefícios têm alvo certa e manifestamente não se propõem à todas as pessoas. Devido a isso é que no planejamento se buscam meios de se transformar em beneficiário do tratado que melhor se harmoniza nos objetivos fiscais aspirados. A doutrina denomina esse tipo de planejamento de *treaty shopping* ou escolha do melhor tratado, tema do presente estudo. Versa, em síntese, em selecionar um tratado sobre dupla tributação e instituir uma sociedade cujo objetivo é ser reconhecida como beneficiária do acordo escolhido.

Sendo assim, a compreensão da figura do *treaty shopping*, bem como os limites do uso dos tratados de dupla tributação internacional, sua regulação e a aplicação eficaz, visando diminuir, nas relações comerciais internacionais, o impacto da tributação excessiva por parte dos Estados, são importantes para os sujeitos envolvidos nestas de relações jurídicas.

Busca a presente pesquisa apresentar os aspectos tributário e econômico causados pelo uso do *treaty shopping* no planejamento tributário internacional das empresas. Para tanto, inicia-se a abordagem pelo Direito Tributário Internacional, suas fontes, competências e elementos de conexão objetivos e subjetivos. Este trabalho foi realizado através de pesquisa de natureza descritiva e bibliográfica.

Perpassa, em seguida, por uma análise sobre planejamento tributário internacional, sua natureza de elisão, evasão ou elusão fiscal, dupla tributação, tratados que evitam ou que se destinam a amenizá-la essa dupla tributação e possível dupla não tributação.

Por fim, passa pelo exame de aspectos diretamente relacionados ao *treaty shopping*: seu conceito e características, as diferentes estruturas que o conformam, sua legalidade ou ilegalidade e os modos de contê-lo, além dos aspectos tributário e econômico desse tipo de instrumento.

## 2 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL

O Direito Internacional tributário trata de situações internacionais, com o termo em inglês de *cross-border situation*, ou seja, são situações que têm contato, por quaisquer dos seus elementos, com mais do que um ordenamento jurídico com soberania e poder de tributar. Essa natureza internacional da situação decorre da sua conexão com mais do que uma ordem jurídica.

Segundo Xavier, “o Direito tributário Internacional surge precisamente porque uma ou alguma das características ou aspectos da situação internacional pode funcionar como conexão suscetível de desencadear a incidência e a aplicação das leis tributárias internas de mais do que um Estado.”<sup>1</sup>

### 2.1 FONTES

O objeto do Direito Tributário Internacional é a constituição de situações da vida conexas com mais de um ordenamento tributário soberano, o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de normas que respeitam a tais situações, independentemente da sua fonte, interna ou internacional, sua função, seja instrumental ou substancial e a sua natureza direta ou indireta.

Podemos encontrar as fontes do direito internacional no art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça que considera como fontes de direito internacional o direito consuetudinário, os princípios de direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas e os tratados internacionais.

Artigo 38 - A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:

- a. as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
- b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;
- c. os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;
- d. sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.

A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem.<sup>2</sup>

Soares afirma que o rol de fontes apresentado pelo dispositivo acima mencionado, contém uma lacuna, pois deixou de mencionar as declarações unilaterais dos Estados com

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais. 5 ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p.4.

<sup>2</sup> Estatuto da Corte Internacional de Justiça – 1945, Disponível em: < <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Corte-Internacional-de-Justi%C3%A7a/estatuto-da-corte-internacional-de-justica.html>>. Acesso em: 09 set. 2018.

efeitos jurídicos no direito internacional e as decisões tomadas pelas organizações internacionais intergovernamentais.<sup>3</sup> Não importando o número exato de fontes existentes, destaca-se constatar que os tratados internacionais são reconhecidos como uma fonte de direito internacional.

## 2.2 COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

Na concepção clássica adotada por Hans Kelsen, a soberania é fenômeno vinculado à noção de poder que é reconhecido internacionalmente. Para Tôrres, tem-se na soberania uma expectativa de neutralização de qualquer espécie de subordinação da autoridade estatal e uma qualidade do poder estatal.<sup>4</sup>

Xavier aponta uma divisão entre soberania pessoal e territorial. A primeira seria o poder de legislar sobre as pessoas que integram um determinado Estado pela nacionalidade, independentemente do local onde se encontram. Já a soberania territorial é o poder do Estado de legislar relativamente a pessoas, coisas ou fatos que se localizam no seu território.<sup>5</sup>

Segundo Schoueri, a soberania “se apresenta de maneira dupla, dividindo-se em soberania interna e soberania externa. A soberania interna poderia ser explicada como poder de o Estado estruturar livremente sua ordem jurídica, poder este necessariamente submetido ao direito”<sup>6</sup>. Se for analisada apenas pelo aspecto interno, a soberania não causa efeitos que atinjam o direito tributário internacional, pois o foco deste está naquelas relações em que a pretensão tributária estatal estende-se além fronteiras.

Observa-se que, ao analisarmos a soberania em seu ponto de vista externo, constatamos que para fins tributários, ela pode não ser mais considerada o poder absoluto dos Estados, visto que o atual contexto internacional impõe cooperação cada vez maior entre países, sendo necessário que os Estados limitem parte de sua soberania.<sup>7</sup> Assim, é no âmbito do direito internacional que encontramos limites à soberania externa.

Quanto à aplicação e vigência dos tratados dentro de determinado ordenamento jurídico, há duas vertentes, a monista ou a dualista. O monismo jurídico afirma que o direito constitui

---

<sup>3</sup> SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002. v. 1. p. 55

<sup>4</sup> TÔRRES, Heleno Taveira, *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001. p. 61.

<sup>5</sup> XAVIER, 1998. Op. cit. p. 218.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 17, 2003. p. 21

<sup>7</sup> PINTO, Gustavo Mathias Alves Pinto. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. *Rev. direito GV* vol.4 no.1 São Paulo Jan./June 2008. ISSN 2317-6172. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007> > . p. 2

uma unidade e que o direito internacional e o direito interno formam esse sistema, tornando-se imperativa a existência de normas que coordenem esses dois ramos e que estabeleçam qual deles deve valer-se em caso de conflito.

Segundo Rodrigues<sup>8</sup>, para os que defendem a concepção monista,

Incorporam-se ao direito e são invocáveis como fundamento de direitos e obrigações. Sob o ângulo dualista os preceitos do tratado integrariam uma ordem jurídica distinta e necessitariam ser 'convertidos' em normas internas para, aí sim, passarem a compor o direito interno.<sup>9</sup>

Já na tese dualista, a diversidade entre as fontes do direito internacional e do direito interno, é um obstáculo para que a norma internacional valesse na ordem interna. “Assim, para os dualistas, há uma rejeição absoluta por parte do direito interno quanto à vigência do direito internacional na ordem interna, de tal modo que o conteúdo de uma norma internacional só vigorará na ordem interna se for reproduzida por uma fonte interna”<sup>10</sup>. Dessa forma, a norma internacional vigorará apenas como norma interna, mediante transformação ou ordem de execução.

Para o monismo de direito internacional, a diversidade entre direito internacional e direito interno não impede a coexistência e vigência autônoma, mas articulada de ambos, de tal modo que entre eles é possível estabelecer relações sistemáticas. A esta luz, a repercussão na ordem jurídica interna de normas constantes de tratados faz-se a título de vigência plena destas e não já a título da sua transformação material em direito interno, como sustenta a solução dualista.

No Brasil, a prevalência de aplicabilidade das convenções em matéria tributária sobre a legislação infraconstitucional encontra-se assegurada pelo artigo 98 do CTN, que dispõe que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha,” o que tem sido confirmado pela jurisprudência do STF por várias decisões.

## 2.3 ELEMENTOS DE CONEXÃO

Importante salientar uma distinção em relação ao sentido das normas de conflito precisarem de elementos de conexão nos ramos do Direito Internacional Privado e do Direito

<sup>8</sup> O autor faz um levantamento acerca dos posicionamentos dos seguintes autores: Hans Kelsen, Valladão, Celso Albuquerque Mello e Marotta Rangel.

<sup>9</sup> RODRIGUES, Leonardo Mota Costa. Tratados Internacionais no Direito Tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, VI, n. 14, ago 2003. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3853](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3853)>. p. 1.

<sup>10</sup> Ibid., p.2.

Tributário Internacional, por isso é que se encontram distintas definições para a expressão elemento de conexão.

No setor do Direito Internacional Privado, o elemento de conexão é visto como uma expressão legal que permite a determinação do direito que deve tutelar a relação jurídica em questão, de conteúdo variável e de efeito indicativo.

Assim, para o Direito Internacional Privado, o elemento de conexão tem por função de indicar a legislação aplicável, dentre aquelas possíveis, para a situação que se apresenta, enquanto que, para o Direito Tributário Internacional, o elemento de conexão é utilizado para determinar o âmbito de aplicação da legislação de apenas um Estado.<sup>11</sup>

Nessa senda, no âmbito do Direito Tributário, é possível definir o elemento de conexão como sendo um fato, situação ou um evento previsto em lei que une determinado fato gerador de obrigação tributária ao ordenamento jurídico de um Estado.<sup>12</sup>

A relevância do estudo dos elementos de conexão na área jurídica tributária decorre da necessidade do estudo da validade e da eficácia que se confere à norma tributária em sua extraterritorialidade, ou seja, é quando a compressão normativa é conferida sobre fatos geradores diferenciados dos que comumente apontamos como passíveis de serem tocados por um exercício específico de soberania. E o entendimento desses elementos de conexão é essencial à eliminação do fenômeno da bitributação.

Para o Direito Tributário Internacional, segundo Xavier, “o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como feito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação.”<sup>13</sup>

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários e estão divididos em subjetivos, se se reportam às pessoas, tais qual a residência e a nacionalidade, e em objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos, como o critério do destino, o critério da origem, o critério real ou da situação do bem e o critério da fonte.

Os elementos de conexão têm um papel fundamental dentro das convenções celebradas com o intuito de minimizar a pluritributação internacional, qual seja, o de localizar o direito

---

<sup>11</sup> MALUF, Paulo José Leonesi. Pluritributação internacional e elementos de conexão no Direito Tributário. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1883, 27 ago. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11652>>. p. 2

<sup>12</sup> Ibid., p.1.

<sup>13</sup> XAVIER, 1998. Op. cit. p. 218.

aplicável à uma determinada situação, vale dizer, identificar o vínculo de um fato qualquer a determinado sistema jurídico.<sup>14</sup>

### 2.3.1. Critérios de conexão subjetivos (personal fiscal attachments)

Os elementos de conexão subjetivos são aqueles que se referem ao sujeito da obrigação tributária. De acordo com Campos,

O elemento ou critério de conexão é derivado do desdobramento da situação do sujeito passivo da relação tributária (residência), ou de um dos elementos que compõe a personalidade (nacionalidade). Se tomarmos a técnica da regra-matriz de incidência, será precisamente no denominado critério pessoal que consigna a conexão pessoal do fato tributável com o sistema, operando a tributação.<sup>15</sup>

Nesse sentido, analisaremos os elementos de conexão subjetivos, aqueles ligados diretamente ao sujeito da operação, quais sejam: os representados pela nacionalidade e pela residência e domicílio.

#### 2.3.1.1. A residência ou domicílio

Em se tratando de residência ou domicílio, tais conceitos gozam de autonomia em relação aos mesmos conceitos utilizados em outros campos do Direito. Segundo Maluf,

A diferença basilar entre ambos os conceitos, qual seja, a presença, no domicílio do "*animus manendi*", repercute, em matéria tributária internacional, na adoção deste elemento em escala maior do que aquela da simples residência, na medida em que dá origem a obrigações mais extensas e duradouras, haja vista a intenção, ou ânimo, do sujeito, de permanecer em determinado tributário.<sup>16</sup>

A residência é o critério mais utilizado pelos sistemas tributários para tributar fatos além de sua competência territorial ordinária. Devido à grande variedade e multiplicidade de conceitos nos sistemas jurídico-tributários de muitos países, sendo considerado institutos jurídicos distintos em muitos dos casos, convencionou-se a adoção do elemento “residência” como aplicável às situações que lhe são relacionados.

Conforme Campos, na Legislação brasileira, ele é utilizado para tributar a renda “independentemente do local de produção ou aferição, universalmente (tributação da renda mundial ou worldwide income taxation), segundo os dispositivos presentes nos arts. 3º, §4º, da

<sup>14</sup> MALUF, 2008. Op. cit. p.2.

<sup>15</sup> CAMPOS, Lucas Augusto Ponte. Os elementos de conexão em direito tributário internacional: definindo o significado de “residência” para pessoa física e contribuição do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 103 p. 877 - 889 jan./dez. 2008. p. 879.

<sup>16</sup> MALUF, 2008. Op. cit.p.2.

Lei n. 7.713/88, 38, do RIR/99 (pessoas físicas), e art. 25 da Lei n. 9.249/95 (pessoas jurídicas).”<sup>17</sup>

Para fins fiscais, o conceito de residência varia de acordo com o sistema, entretanto repetidas vezes se reconhece que, para pessoas físicas, a permanência por algum prazo em determinado território, estas passam a adquirir o status de residente, e para pessoas jurídicas, há outros critérios como local de constituição do local da empresa, sede administrativa, local da atividade principal, entre outros.

Segundo Noronha,

A residência, como um elemento puramente de Direito Internacional, é compreendida em face de dois critérios, um, de ordem objetiva, e outro, de ordem subjetiva. O primeiro deles compreende a presença física da pessoa em uma determinada localidade (*corpus*). No critério subjetivo, busca-se a intenção de o sujeito residir no país no qual se encontra (*animus*). Como se observa, a permanência de uma pessoa no país, somada com a intenção de ali manter sua residência, gera encargos tributários, decorrentes do elemento de conexão que se formou entre ela e o ordenamento jurídico do Estado.<sup>18</sup>

O emprego deste critério de conexão em específico possui uma relevância quando se trata sobre a imputação de máxima eficácia da norma tributária. Essa eficácia integral do dispositivo ocorre pela facilidade maior de coerção dos sujeitos passivos das relações tributárias, como consequência da presença destes dentro do território da soberania fiscal e jurisdicional.

### 2.3.1.2. A nacionalidade

O elemento nacionalidade tem pouca aplicação prática como critério de conexão entre as pessoas que estão sujeitas à imputação tributária pelos ordenamentos internacionais. Para Rezek, a nacionalidade é um vínculo político que se estabelece entre o Estado e o indivíduo, consubstanciando a dimensão pessoal do Estado soberano e é a partir deste vínculo que a norma fiscal identifica os eventos tributáveis e de efetividade necessário ao Direito<sup>19</sup>.

Cada ordenamento jurídico tem soberania para produzir critérios para conceder nacionalidade a pessoas físicas que, por vezes se ligam a uma determinada nacionalidade pelo critério do *ius soli*, ou pelo *ius sanguini*. Por outro lado, de acordo com normas da OCDE, à constituição de pessoas jurídicas são reservados critérios como o *locus lex celebrationis*, ou seja, a lei do lugar onde a obrigação foi contraída ou o contrato foi celebrado. Na seara

<sup>17</sup> CAMPOS, 2008. Op. cit. p. 879.

<sup>18</sup> NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. Revista CEJ, Brasília, Ano XII, n. 40, p. 59-67, jan./mar. 2008. p. 61.

<sup>19</sup> REZEK, José Francisco. Direito internacional público: curso elementar. – 13. ed. rev., aumen. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2011.

tributária, são poucos os sistemas legais que adotam esse elemento de conexão para exercer suas bases de exação fiscal, sendo qualificado o presente critério como exceção à regra geral do domicílio.<sup>20</sup>

De acordo com Campos,

Assim como o critério de conexão previamente analisado, a nacionalidade também atua na regra-matriz de incidência no critério pessoal do antecedente normativo, assim como também fica imputado a tributabilidade aos fatos ocorridos em qualquer lugar, inclusive no estrangeiro (princípio da universalidade).<sup>21</sup>

Por analogia, cabe o mesmo tratamento jurídico aplicado em caso de apreciação de nacionalidade à hipótese de verificação de cidadania, podendo ser a nacionalidade também um elemento conectivo, inclusive nos mesmos termos e efeitos da cidadania, diferindo as duas do critério de residência.

### **2.3.2. Os critérios de conexão objetivos (Economic Fiscal Attachments)**

Os critérios objetivos, diferentemente dos subjetivos, dizem respeito ao fato jurídico tributável, independentemente da localização do contribuinte, podendo este não estar no Estado tributante. Estes critérios dizem respeito diretamente ao próprio fato tributário ou à base de cálculo. Conforme Campos,

A territorialidade do fato econômico tributável, seja na forma de renda, ou de bens, permite ao Estado tributante perseguir com total efetividade a tributação sobre pessoas situadas extraterritorialmente, do que se permite inferir a praticidade jurisdicional da eleição destes critérios em específico.<sup>22</sup>

Os elementos de conexão abaixo abordados influenciam diretamente sobre o critério espacial da hipótese de incidência da norma tributária, em vista de que estão diretamente relacionados com o local de ocorrência do evento tributável. Além disso, Xavier afirma que “variam os elementos de conexão objetivos conforme os tributos em causa e, mesmo dentro de um tributo dado, conforme os sistemas fiscais.”<sup>23</sup>

#### **2.3.2.1. O critério da fonte**

De maneira geral, a fonte de uma renda é o local de onde se origina a renda. Dessa maneira, ao se aplicar o critério fonte como elemento de conexão, adota-se como base para tributação o fato de a renda ser auferida dentro de uma determinada jurisdição territorial, não

---

<sup>20</sup> TÔRRES, 2001. Op. cit p. 62.

<sup>21</sup> CAMPOS, 2008. Op. cit. p. 880.

<sup>22</sup> CAMPOS, 2008. Op. cit. p. 881

<sup>23</sup> XAVIER, 1998. Op. cit. p. 269

se levando em consideração o fato daqueles que recebem estarem fora fisicamente. “No critério da fonte, percebemos que o Estado tributa todas as rendas cuja fonte encontre-se em seu território, assim como todos os bens nele situados, sem considerar a residência, a fonte ou a situação de seus bens”<sup>24</sup>.

Para Xavier, “a fonte objetiva do rendimento, propriamente dita, é um conceito econômico que respeita à sua produção; a fonte subjetiva de pagamento é um conceito financeiro que respeita à sua realização.”<sup>25</sup>

O direito brasileiro não consagrou um conjunto sistemático e orgânico destas regras, não sendo, dessa forma, fácil definir qual a localização da fonte dos diferentes tipos de rendimentos diante da desconstituição dos principais fatos tributários e a interdependência jurídica e econômica que os liga.

#### 2.3.2.2. O critério real ou da situação do bem

Para a definição sobre o que é o critério real, Alberto Xavier enuncia que “os elementos de conexão reais são elementos objetivos que respeitam as coisas, definindo o âmbito de aplicação dos tributos direta ou indiretamente relacionados a bens móveis e imóveis, em função da sua localização.”<sup>26</sup>

Para esse elemento, são considerados tanto os tributos em que as coisas são elemento essencial do próprio tipo legal, como acontece nos impostos prediais, bem como aos que apresentem aspectos conexos ao elemento constitutivo da hipótese de incidência, em casos como nos impostos sobre a renda e o capital, uma vez que a renda está, mesmo que de forma indireta, associada à propriedade de bens, sejam eles móveis ou imóveis. Ou seja, de acordo com Campos,

realiza, vinculativamente, o fato econômico da propriedade, sua transferência inter vivos ou mortis causa, ou a renda dela decorrente, pelo local do bem, ao sistema do território. Assim como no caso do critério específico anterior (fonte), também é relevante o dado de que a alta carga de efetividade da norma tributária é notada em decorrência da possibilidade do Fisco mais facilmente constranger, através dos bens presentes em sua jurisdição territorial, em caso de eventual desatendimento da obrigação tributária.<sup>27</sup>

Esse critério é muito usado nos tributos sobre a renda e a sucessão e sobre a propriedade imobiliária, quando tenham como objeto bens imóveis.

<sup>24</sup> BELLAVER, Rafael; MACEI, Demetrius Nichele. Planejamento tributário internacional das empresas e o *Treaty Shopping*. Revista Jurídica Unicuritiba. ISSN: 2316-753X. v. 3, n. 36, 2014. Disponível em: < <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/viewFile/1005/696>>.

<sup>25</sup> XAVIER, 1998. op. cit., loc. cit.

<sup>26</sup> XAVIER, 1998. Op. cit. p. 272.

<sup>27</sup> CAMPOS, 2008. Op. cit. p. 889

#### 2.3.2.3. O critério da origem

O critério de conexão da origem pode ser encontrado nas operações com mercadorias e serviços e o que se objetiva é o gravame fiscal do fato econômico “operações” pela consideração da origem das mercadorias e serviços no território do Estado tributante.

Cabe salientar que onera fundamentalmente as operações de exportação, o que confronta os modelos exportadores vigentes no cenário mundial, motivo pelo qual se encontra seu emprego hoje bem resumido aos sistemas nacionais, de modo que só tem sido utilizado em sua feição parafiscal.<sup>28</sup>

A constrição de valores facilita a utilização deste elemento de conexão que é tão efetivo quanto os demais critérios objetivos, em favor da efetividade da legislação tributária pertinente, e, essa efetividade acontece pois é possível exigir tributo incidindo-o sobre a própria operação de exportação, por exemplo, agregando custo ao produto ou serviço a ser vendido.

#### 2.3.2.4. O critério do destino

O critério de conexão do destino conecta a operação internacional com bens e serviços, enquanto fatos econômicos tributáveis são vinculados com o sistema tributante, a partir do destino da operação, localizado dentro da jurisdição territorial do Estado que está tributando.

“A localização do destinatário das operações de bens e serviços, o importador, dentro do território do tributante, é que confere a efetividade necessária à tributação nestes casos. [...] Dispensável apontar que o elemento de conexão em apreciação influencia na Hipótese de Incidência dos tributos em seu critério espacial, visto que, apesar de a operação ter início fora do território, conclui-se dentro do território, daí “destino”. ”<sup>29</sup>

Assim, este critério leva em consideração o critério espacial tendo em vista que começa-se fora e termina no território de destino.

---

<sup>28</sup> XAVIER, 1998. Op. cit. p. 233.

<sup>29</sup> CAMPOS, 2008. Op. cit. p. 883

### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Atualmente, são muitas as empresas que vêm se internacionalizando, se tornando dessa maneira, empresas multinacionais com filiais que podem estar localizadas ao redor do globo, O mundo de hoje depara-se, seja dentro do território nacional ou internacionalmente, com um complexo sistema tributário. Sendo assim parte de um complexo e vasto sistema de tributação internacional, o qual exige detalhado acompanhamento local e internacional por parte dos assessores legais das companhias.

Diante do cenário atual, acredita-se que os estados deveriam buscar editar medidas no tocante a incentivar ou não prejudicar o desenvolvimento das atividades econômicas internacionais, uma vez que novas empresas poderão estabelecer-se fora de suas fronteiras originárias – o que se tem mostrado como prática comum – colaborando assim para o desenvolvimento econômico de outras localidades. Destas medidas, as de cunho tributário tomam importante lugar no corrente contexto.

Observa-se assim que muitas das empresas, se não todas que realizam operações internacionais, têm buscado desonerar a carga tributária imposta pelos Estados através de práticas de planejamento tributário, práticas estas que já são consideravelmente utilizadas e que vêm se tornando uma manobra cada vez mais usual no cenário econômico-fiscal brasileiro e mundial.

O planejamento tributário nada mais é do que o estudo que, antecipando os efeitos dos atos e negócios jurídicos passíveis de serem praticados, acaba por influenciar a escolha, pelo contribuinte, daquele que seja fiscalmente menos oneroso. O termo não designa, necessariamente, a prática de atos ilícitos ou lícitos, mas apenas a atitude de programar atos e negócios levando em consideração a economia de tributos.<sup>30</sup>

Para o planejamento tributário são consideradas as variadas opções fiscais, devendo ser feita uma análise esmiuçada das diversas legislações a que estão sujeitas as transações. O contribuinte tem o direito de economizar tributos, pois se tem a faculdade de escolher a via menos onerosa e essa economia se dará através da redução ou até mesmo da eliminação do montante devido à título de tributos, quando o contribuinte opta por beneficiar-se de vantagens conferidas por lei.<sup>31</sup>

Do ponto inicial, que acobertava a liberdade absoluta e ilimitada do contribuinte, exceto em casos de simulação, o debate passou para a influência por fraude à lei dentro dos planejamentos,

---

<sup>30</sup> GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. Dissertação. Universidade de São Paulo. São Paulo. 2010. p. 10.

<sup>31</sup> CAPONE, Rodrigo Senne; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Planejamento Tributário Internacional: Double Irish Arrangement. Disponível em [www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08](http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08). p. 7.

abuso do direito e das formas, que chegou a um patamar no qual o desafio é determinar o peso e a eficácia do princípio da capacidade contributiva. Para isso, Greco sustenta

Que o princípio da capacidade contributiva, pela classificação apresentada por BOBBIO, seria norma includente, a apresentar nova limitação ao planejamento tributário. Assim diz: “ocorre que a norma geral inclusiva (que estabelece que, embora não previsto especificamente, o caso deve ser considerado dentro da incidência) é o denominado ‘princípio da capacidade contributiva’. Vale dizer, apesar de não estar expressamente previsto o caso, mas por manifestar capacidade contributiva tributada pela lei, então estará alcançado pela incidência tributária.”<sup>32</sup>

Especificamente em relação ao Brasil, é importante ressaltar que qualquer pretensão de eficácia positiva da igualdade e da capacidade contributiva em si tratando de matéria tributária necessita ser avaliada com cautela, especialmente por se tratar de “preceitos constitucionais de proteção ao indivíduo, postos entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, e cuja aplicação não pode se dar em detrimento da legalidade”<sup>33</sup>.

Em função do princípio de unidade do direito, o direito tributário não se compõe em espécie normativa diferente dos outros ramos e, por sua vez, a lei tributária se ampara de conceitos de direito privado, pois são estes que demarcam os fatos econômicos constitutivos do objeto da norma tributária, de acordo com os artigos 109 e 110 do CTN.

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

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

No estudo da doutrina brasileira, a legitimidade ou ilegitimidade da economia de tributos tem com base no critério da ilicitude dos atos praticados pelo contribuinte, avaliado ao lado do critério cronológico, o qual busca verificar se os atos foram praticados antes ou depois da ocorrência do fato gerador.<sup>34</sup>

Os doutrinadores têm utilizado para fenômenos distintos, a mesma terminologia. Para Hermes Marcelo Huck, “o que uns chamam de evasão pura, outros chamam de fraude, o que alguns dizem evasão legal, terceiros denominam elisão, e assim sucessivamente.”<sup>35</sup> Além do mais, a dificuldade de distinção e definição entre evasão ilegal e elisão lícita, cujos limites são

<sup>32</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Ed., São Paulo: Editora Dialética. 2008. p. 161

<sup>33</sup> GERMANO, 2010. Op. cit. p. 12.

<sup>34</sup> Ibid. p. 24

<sup>35</sup> HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo, Saraiva, 1997. p. 325

tênuas e difusos sendo a doutrina e jurisprudência pouco coesos em se tratando disso. Para Rubens Gomes de Sousa distingue fraude fiscal e evasão. O critério utilizado era além da natureza dos meios, lícito ou ilícito, a data da prática do evento. Se este ocorresse depois da ocorrência do fato gerador, seria fraude fiscal, se antes, evasão<sup>36</sup>.

Para Germano,

Numa tentativa de neutralização e estabilização dessa nomenclatura, Sampaio Dória reservou os termos fraude e evasão para exprimir a ação tendente a eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de tributo devido, sugerindo a adoção de elisão ou economia fiscal para designar a ação tendente a evitar, minimizar ou adiar a ocorrência do próprio fato gerador. Assim, a distinção entre evasão e elisão residiria na natureza dos meios eficientes para a sua consecução, que respectivamente seriam ilícitos e lícitos, do que resultaria a ilegitimidade ou a legitimidade da conduta. Também Gilberto de Ulhoa Canto preferiu distinguir a elisão fiscal, designando a licitude, da evasão, utilizada para atos ilícitos.<sup>37</sup>

Alberto Xavier caracterizou a evasão fiscal legítima como negócio fiscalmente mais oneroso, esclarecendo que, nos casos em que ausente a simulação, ter-se-ia um negócio indireto, perfeitamente admitido pelo direito português<sup>38</sup>.

Dentre as definições estudadas, será adotada a utilizada por Heleno Taveira Tôres, elisão, evasão e elusão, na qual ele afirma que “o traço diferenciador de cada uma dessas categorias será fundamental para a aplicação das sanções tributárias subsequentes, quando então simulação não é fraude à lei e tampouco a constituição de negócios jurídicos carentes de causa será sempre simulação ou fraude, apesar da difícil separação na maioria dos casos.”<sup>39</sup>

### 3.1 ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO

De acordo com essa classificação de Heleno Tôres, na elisão ou legítima economia de tributos, a finalidade seria a mesma, os atos praticados também seriam lícitos, mas não haveria violação direta ou indireta a dispositivos legais; na evasão, o contribuinte agiria de forma voluntária e dolosa para eximir-se do pagamento do tributo devido e, na elusão, o contribuinte utilizaria de atos ilícitos, se isoladamente considerados, mas sem causa, simulados ou em fraude à lei, tudo com o objetivo de economizar tributos.

<sup>36</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária apud NISHIOKA, Alexandre Naoki. Planejamento Fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. p. 57

<sup>37</sup> GERMANO, 2010. Op. cit. p. 28.

<sup>38</sup> XAVIER, 1998. Op. cit. p. 253

<sup>39</sup> TÔRES, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.17

### 3.1.1 Elisão

De maneira geral, ao se falar em planejamento fiscal e tributário<sup>40</sup>, costuma-se associá-lo à elisão, assim entendida como legítima economia de tributos, ou seja, realizada a partir de atos lícitos, sem a interferência ou positividade da lei tributária.

A elisão, também denominada legítima economia de tributos, segundo Torres, são

As atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis.<sup>41</sup>

De acordo com Germano,

A doutrina costuma identificar a elisão como os atos ou omissões destinados a evitar, reduzir ou retardar o envolvimento do indivíduo na relação tributária, mediante a utilização de meios legalmente permitidos e sem que haja “divergências abusivas entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica visada pelas partes”, ou “quando a *intentio facti* e a *intentio iuris* mostrar-se coincidentes”. A elisão fiscal não é repreendida pelo ordenamento nem merece ser, eis que o contribuinte atua no exercício de sua autonomia privada e sem qualquer ofensa, direta ou indiretamente ao ordenamento.<sup>42</sup>

No caso específico da legislação brasileira, a Lei Complementar 104-2001 é de basilar importância para a determinação dos limites do planejamento tributário, já que supre uma lacuna da legislação brasileira, introduzindo, a doutrina do abuso de formas de direito. Essa Lei introduziu no Brasil a chamada “norma geral antielisiva”, com o objetivo declarado de combater os planejamentos tributários praticados com abuso de forma e de direito, acrescentando o seguinte parágrafo único ao artigo 116 do CTN:

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

[...]

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

Esse conflito semântico causa confusão quanto a definição entre elisão e evasão. Observa-se que a corrente majoritária da doutrina e jurisprudência aponta como lícito, dentro dos parâmetros legais, o planejamento tributário como ato elisivo. Por outro lado, a Lei 104-

<sup>40</sup> Planejamento tributário é expressão que deve servir para designar, tão-só, a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos. (Torres, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. P.175)

<sup>41</sup> TÔRRES, 2001. Op.cit. p.174.

<sup>42</sup> GERMANO, 2010. Op. cit. p. 29.

2001 traz como combate ao abuso de formas de direito, normas antielisivas no lugar de normas antievasivas.

### 3.1.2 Evasão

A evasão fiscal é a conduta que enseja o não pagamento de tributos mediante a prática de atos diretamente contrários ao ordenamento. Os atos *contra legem* violam diretamente o preceito contido em uma norma legal, de maneira que se torna mais perceptível o fenômeno da incidência da norma jurídica, sem necessidade, portanto, de uma maior investigação interpretativa, já que o comportamento do agente se mostra manifestamente contrário ao disposto na norma<sup>43</sup>. De acordo com Germano<sup>44</sup>,

Mesmo no âmbito internacional é possível perceber uma padronização da terminologia, já que a violação direta da norma (com efeitos tributários) é definida na doutrina anglo-saxã como *tax evasion*, na espanhola como *evasión fiscal* e na italiana como *evasione fiscale*. Apenas se distancia desta tendência a doutrina de língua francesa, que como termo *évasion fiscale* designa o contorno da norma tributária, fenômeno que qualificamos aqui como elusão fiscal.<sup>45</sup>

Para Tôrres, “por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.”<sup>46</sup>

Temos em nosso ordenamento, como exemplo de evasão, a sonegação fiscal tipificada no art. 71 da Lei Federal n 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:  
I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;  
II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A evasão fiscal pode ainda vir tipificada em norma penal. Temos o crime de sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária. Tendo em vista tratar-se de infrações diferentes, a decisão em uma esfera não vincula a outra.

<sup>43</sup> GERMANO, 2010. Op. cit. p. 32.

<sup>44</sup> A autora usa como fonte o relatório de 1987 da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE para fundamentar a padronização do termo evasão fiscal.

<sup>45</sup> GERMANO, 2010. Op. cit. p. 31.

<sup>46</sup> TORRES, 2003. Op. cit. p.178.

### 3.1.2 Elusão

A elusão trata de atos ou negócios que, apesar de não serem considerados um descumprimento direto da legislação, são praticados pelo contribuinte mediante a utilização de meios e estratégias que têm como resultado a diminuição da carga tributária.

A definição de elusão fiscal não é unívoca, até porque muitas vezes se confunde com os critérios adotados para evita-la. Segundo Tôrres, trata-se de elusão

O fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.<sup>47</sup>

Por não se tratar de descumprimento frontal da lei a elusão não se confunde com a evasão. Para a doutrina francesa, o termo *évasion fiscale* é utilizado para designar atos que contornem a norma, aqui, classificados como elusivos. Neste sentido, a conduta elusiva se aproxima da elisão fiscal, tendo em vista que em ambas se utilizam atos formalmente lícitos com os quais se logra evitar o nascimento do dever tributário.

Aproxima-se do conceito definido pela OCDE como *tax avoidance*, ou seja, economia lícita de tributos, contudo, sem que se distinga entre situações de licitude material e aquelas em que a licitude é meramente aparente, leva a que muitos utilizem esse termo em inglês para referir-se tanto a situações elusivas quanto a elisivas. “O termo é lembrado para reforçar a ideia de que a elusão ocupa um espaço conceitual entre a evasão e a legítima economia de tributos, porém a dimensão deste espaço é variável, pelo efeito combinado de múltiplos fatores em cada ordenamento.”<sup>48</sup>

Ocorre que o recurso a meios lícitos no máximo exclui a qualificação do ato como passível de sanção, mas não determina sua admissibilidade para o direito, especialmente para fins fiscais. Assim, ao contrário da elisão, na elusão fiscal a licitude é apenas aparente, sendo portanto passível de correção (a depender da estrutura do ordenamento jurídico em que forem praticadas), em virtude de ferir indiretamente o ordenamento.

<sup>47</sup> TÔRRES, 2001. op. cit. p. 234.

<sup>48</sup> GERMANO, 2010. Op. cit. p. 35-36.

### 3.2 DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A globalização fez com que as empresas estendessem as suas atividades para além das fronteiras de seus países de origem, alcançando assim o mercado internacional, não existindo barreiras para os seus produtos e serviços, a exemplo de diversas multinacionais que fazem parte do cotidiano de diversas pessoas. Como consequência dessa internacionalização tem se o aumento das rendas e lucros auferidos pelas empresas, decorrente da expansão de seus mercados, o que leva também a megafusões e aquisições, para manter a competitividade empresarial. Este fato gerou diversos entraves na área do direito tributário internacional, visto que a remessa de dinheiro entre países fazia com que determinado sujeito fosse tributado nos dois Estados.

A estruturação das corporações transnacionais lhes permite a divisão do processo de produção e a sua distribuição por diversos locais do mundo de acordo com as vantagens comparativas encontradas, tais como impostos, sistemas regulamentadores, mercado de trabalho e infraestrutura. (...) Implica dizer que o processo de produção de riquezas, ora materializado pelas corporações transnacionais, não mais é fiel ao Estado de origem que o fazia forte. Agora migra livremente, ou o mais próximo que desta realidade possa chegar, pelas infovias em busca das maiores vantagens comparativas que lhes sejam ofertadas pelos Estados, dentre as quais se evidencia a flexibilização das regras tributárias.<sup>49</sup>

Devido a tais fenômenos, as transnacionais acabam se subdividindo por vários países atrás de incentivos fiscais que lhe seja favorável a ponto de transferir ou até mesmo iniciar suas atividades em outro país. É também por este motivo que “muitos países se preocupam em não perder suas receitas tributárias e, conseqüentemente, os agentes econômicos buscam por meios para não serem prejudicados, sendo um destes meios as medidas unilaterais com o intuito de evitar a bi tributação internacional.”<sup>50</sup>

A soberania tributária dos Estados permite que cada qual estruture sua maneira de auferir tributos da maneira que melhor lhes aprouver, independentemente de análise ou anuência dos outros sistemas tributários e são adotados critérios, normas e princípios, ou seja, a tributação de um Estado não determina a de outro, causando assim, diferenças nos sistemas tributários.

O problema da pluritributação<sup>51</sup> ocorre porque os países podem adotar estruturas diversas no que concerne à tributação de rendimentos.

---

<sup>49</sup> MACIEL, Miguel Ângelo. O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade. São Paulo: MP Ed. 2009; p. 41

<sup>50</sup> LOBO, Cassius Vinícius. Planejamento tributário internacional: as medidas unilaterais para evitar a bitributação. Monografia. Universidade federal do Paraná. Curitiba. 2015. p.13.

<sup>51</sup> O termo pluritributação será utilizado para fazer alusão à dupla tributação.

Para surgir a dupla tributação internacional, não basta o fato de ocorrerem situações com elementos de matiz estrangeiro, pois se os Estados adotarem, com a mesma aceção, o mesmo critério de delimitação da competência tributária internacional, ela não ocorrerá. Também não é suficiente, para produzir a dupla tributação internacional, o adotarem os Estados critérios de delimitação da competência tributária internacional divergentes, ou o mesmo critério, com significados diversos. A tal circunstância hão de agregar-se fatos em contato com o exterior.<sup>52</sup>

A ocorrência da dupla tributação sobre um mesmo fundamento econômico tem por justificativa o real exercício das soberanias fiscais nos limites traçados pelos elementos de ligação das normas tributárias. Dessa forma, a soberania somente pode ser desempenhada a partir de um elemento de conexão, e a dupla tributação é uma implicação da soberania de dois ou mais países sobre as coisas e pessoas que se encontrem em seu território ou tenham com ele qualquer elemento de conexão.

Eveline Vieira Brigido cita um exemplo de como esse fenômeno pode ocorrer:

Suponha-se, por exemplo, que uma empresa norte-americana que seja sócia de uma empresa francesa. A tributação poderia ocorrer tanto nos Estados Unidos quanto na França. Tudo depende do elemento de conexão (critério para tributar) adotado por cada país. Supondo-se que os Estados Unidos adotem o critério da nacionalidade ou residência do contribuinte e a França o da fonte dos rendimentos, haveria tributação em ambos os países.<sup>53</sup>

Deste jeito traz-se que ambas as formas de bitributação são equivalentes, porém, com o dever de ser sempre observado duas legislações distintas e a diferença entre os sujeitos ativos da obrigação, as quais podem adotar princípios de tributação diversos.

No que concerne aos impostos diretos, a delimitação da competência internacional se dá por meio da adoção do princípio da territorialidade ou o do princípio da universalidade. Pelo princípio da territorialidade, o Estado tributa a renda produzida no seu território, independente da nacionalidade ou do enquadramento como residente. Pelo da universalidade, tributa-se a renda mundial do residente ou nacional do país, a depender do critério que se adote. [...] Isso porque se um sujeito que é residente num país que adota o princípio da universalidade receber rendas produzidas em outro país, que tributa conforme o princípio da territorialidade, sofrerá tributação em ambos.<sup>54</sup>

Note-se que a forma pela qual se tributa, isto é, o emprego desses princípios pode ser apontado como uma das causas da dupla tributação internacional.

<sup>52</sup> BORGES, Antônio de Moura. Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2088>>. Acesso em: 17 set. 2018.

<sup>53</sup> BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit. *Amicus Curiae* V.9, N.9. ISSN 2237-7395 2012. Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/index.php/amicus/article/viewFile/869/824>.

<sup>54</sup> LEAL, Rhauá Hulek Linário. Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping. *Revista do Mestrado em Direito*. ISSN 1980-8860 UCB. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd>> p. 129.

As medidas unilaterais de amenização da dupla tributação demandam grande esforço unilateral que, além disso, se apresenta bastante limitado devido à complexidade dos sistemas tributários. Tais medidas solitárias vêm em sentido oposto ao caminho percorrido pelos Estados e a independência e isolamento, assim como acontece com os princípios, podem fazer com que apresentem resultados neutros ou mesmo nulos em virtude das diferenças entre os sistemas tributários. Dessa forma, apresenta-se como ideal o uso de tratados sobre dupla tributação, que representam um esforço conjunto.<sup>55</sup>

Há um empenho por parte dos Estados em se combater a dupla tributação a fim de que se mantenham as relações econômicas entre as empresas espalhadas por diversos países. O meio encontrado são os acordos, tratados e convenções internacionais com o intuito de dirimir esse excesso de tributação.

### 3.3 TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL;

A onerosidade ocasionada pela dupla tributação internacional é uma barreira às livres negociações e, para tal, foram criadas ferramentas com a finalidade de atenuar, eliminar ou amenizar seus efeitos. Há medidas unilaterais e internacionais<sup>56</sup> destinadas a atenuar a dupla tributação. Esses tipos de medidas apresentam grande importância no planejamento tributário internacional pois todas têm os mesmos fins: tornar as relações e operações negociais internacionais menos onerosas estimulando investimentos.

Observa-se que há posicionamento tributário no sentido de que a não existência dessas medidas inibiria o planejamento tributário porque atenuaria expressivamente a quantidade de instrumentos úteis à manipulação de estruturas destinadas à elisão tributária.

devemos atentar para o fato de que a maior parte dos modos de elusão possíveis, no planejamento tributário internacional, decorrem (sic) de artificiosas manobras para gozar dos benefícios concedidos pelos Estados para evitar a dupla tributação. Faça-se um teste. Afastemos os mecanismos de redução ou eliminação de hipóteses de dupla tributação, medidas internas e medidas bilaterais (convenções internacionais para evitar a dupla tributação) e perceba-se o que resta: praticamente nenhuma chance para as formas de planejamento tributário internacional elusivo.<sup>57</sup>

Para o Direito Tributário Internacional os tratados são fontes importantes, pois regulam entre os contratantes formas de ponderação relacionadas com a situação entre os Estados, apontando o implemento dos valores e princípios presentes nesta esfera do Direito. “Os tratados

<sup>55</sup> BORGES, Antônio de Moura. Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional. In: **Revista fórum de Direito Tributário – RFDt**. Belo Horizonte, ano 5, n. 27, maio/jun. 2007, p. 44-45.

<sup>56</sup> Na medida unilateral, a autolimitação da competência tributária analisada por Jhering, é onde o próprio Estado cria medidas para se amenizar a dupla tributação. Nas internacionais, há tratados bilaterais, multilaterais, acordos e convenções.

<sup>57</sup> TÔRRES, 2001, p. 60.

internacionais em matéria tributária alcançaram uma grande importância no conserto das nações, como instrumento de harmonização das legislações ou mesmo de repartição de competências tributárias”<sup>58</sup>

Para Hans Kelsen, o tratado é o “meio pelo qual os sujeitos da comunidade jurídica internacional regulam sua conduta recíproca, vale dizer, a conduta dos seus órgãos e súditos dos outros. É o acordo de vontade através do qual são criadas normas que impõe deveres e conferem direitos ao estados contratantes.”<sup>59</sup>

Lobo sintetiza a classificação da seguinte forma:

Os tratados internacionais são um gênero composto por pactos, cartas, convenções e demais acordos internacionais, celebrados por sujeitos de direito internacional, sendo classificados através da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados como um “acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regidos pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.”<sup>60</sup>

Para Maluf, ao se falar em acordos internacionais para evitar a bitributação, estes são também comumente denominados Tratados de Dupla Tributação - TDT, são convenções bilaterais celebradas por, pelo menos, dois Estados dotados de poder de tributar, que têm por finalidade a eliminação ou, pelo menos, a redução, dos efeitos do danoso e relativamente comum fenômeno da bitributação da renda e do patrimônio<sup>61</sup>.

Os tratados para impedir a dupla tributação buscam constituir regras de renúncias ou obrigação e de exclusividades para eliminar ou amenizar a dupla tributação, por meio do uso de diversos artifícios.

Estabelece-se que certos rendimentos serão exclusivamente tributados por apenas um dos contratantes, renunciando o outro. Ou convencionam-se que determinados tipos de renda podem ser tributados por todos os Estados-partes, restando a um deles a incumbência de eliminar ou atenuar a dupla tributação. Esse abrandamento ou abolição podem se dar, dentre outros, pelos métodos da isenção ou da imputação, que são adotados pelos modelos da Organização das Nações Unidas e da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. No método da isenção, as rendas da fonte estrangeira são isentas, o que implica admitir que somente o outro Estado-parte tribute atribuindo-se um crédito, limitado ou não, pelo imposto pago no Estado da fonte.

É clara a preocupação em suavizar as consequências ocorridas da dupla tributação internacional pois percebe-se que a quantidade de tratados firmados para impedi-la é grande. Nesse sentido, Leal<sup>62</sup> faz a seguinte análise:

<sup>58</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária*. Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional, Curitiba, v.5, p. 72-86, set. 2004.

<sup>59</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 359.

<sup>60</sup> LOBO, 2015. Op.cit. p. 15.

<sup>61</sup> MALUF, 2008. Op. cit.

<sup>62</sup> O autor baseia-se em autores como Agostinho Tavoraro, Luís Schourieri e Malcolm Finney para essa afirmação.

Estima-se que atualmente existem mais de dois mil tratados sobre dupla tributação. Consistem, portanto, em vultoso instrumento de planejamento tributário. Foram desenvolvidos diferentes tipos de modelos de tratados sobre dupla tributação destinados a serem bases para negociações bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação internacional e guias de interpretação desses acordos.<sup>63</sup>

Ultimamente, sobressaem-se dois modelos de convenção que delineiam diretrizes referentes à preparação de tratados para evitar a dupla tributação, quais sejam, a Convenção das Nações Unidas, através da ONU e a Convenção da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, idealizado pela OCDE.

### 3.4 DUPLA NÃO-TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A dupla não tributação não se confunde com a dupla tributação, apesar da semelhança terminológica, pois possuem claros caracteres opostos. A dupla não tributação, do termo em inglês *double non taxation*, ocorre quando nenhum, entre dois ou mais Estados não há o exercício da competência tributária por nenhum dos envolvidos, apesar de uma situação concreta ser passível de tributação e mesmo tendo ciência da existência de hipóteses potencialmente tributáveis.

Referida figura ocorre quando os Estados, mesmo possuindo competência para impor regras tributárias sobre determinadas situações da vida, acabam optando por assim não fazer, seja por meio da inexistência de regras tributárias sobre o assunto, seja na evidência de imunidades e/ou isenções. Também se verifica o fenômeno quando, havendo convenções internacionais firmadas entre os países, as regras contidas naqueles acordos internacionais fazem com que as partes signatárias não tributem determinadas ocorrências fáticas. [...]

Na segunda hipótese – decorrente de tratados internacionais – a verificação da dupla não tributação pode ter-se dado de forma intencional (situação mais rara, pois há uma comum expectativa entre os Estados de que pelo menos uma das partes exercerá seu poder tributário), ou acidental, quando não foram previstos certos casos que somente são aferíveis ulteriormente ou quando há conflitos de qualificação dos termos contidos naqueles tratados.<sup>64</sup>

Insta ressaltar que a dupla não tributação quando intencional mantém um caráter evidentemente extrafiscal, buscando estimular ou obstar ocorrências previstas pelas partes contratantes, em particular as de feições econômico-financeiras.

<sup>63</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p. 130.

<sup>64</sup> CABRAL, Flávio Garcia. Dupla tributação internacional e dupla não tributação. Questões do Direito Tributário Internacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2345, 2 dez. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/13951>>. Acesso em: 27 set. 2018.

## 4 A ESCOLHA DO MELHOR TRATADO COMO FORMA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: TREATY SHOPPING

As relações mercantis internacionais, os variados sistemas tributários, a dupla tributação internacional e os tratados para evitar a dupla tributação como medida atenuante da mesma convergem no uso desses tratados como ferramenta no planejamento tributário internacional. Com a globalização da economia e o rompimento de fronteiras comerciais, a análise do melhor custo benefício na gerência da arrecadação tributária, passar a ser questão basilar para a gestão empresarial, principalmente no âmbito internacional.

Toda essa preocupação ocorre pois tais acordos são consideradas fontes de normas instituidoras de benefícios tributários aplicáveis aos nacionais ou residentes dos países que ajustaram e, devido a isso, viram alvo de empresas que buscam realizar suas negociações de maneira que se desembolse menos tributos.

Os tratados para evitar a dupla tributação também são úteis no planejamento tributário de pessoas que foram beneficiadas pelo tratado, mas que buscam aperfeiçoar as vantagens por meio da aplicação das normas mais benéficas dentre as previstas na convenção. Eis, portanto, o *rule shopping*, que consiste na procura pelo dispositivo que apura os benefícios tributários já concedidos pelo tratado sobre dupla tributação. Enquanto o *treaty shopping* é realizado por pessoas não beneficiadas e versa sobre a procura de um tratado, o *rule shopping* se restringe a pessoas já beneficiadas pelo tratado, mas que procuram aprimorar o benefício já existente por meio da escolha das normas mais vantajosas do tratado.<sup>65</sup>

No *rule shopping*, observa-se o elemento objetivo de qualificação, pois o foco está na escolha de um das normas de um tratado. Já no *treaty shopping*, o foco está no elemento subjetivo de qualificação: institui-se um sujeito apto a beneficiar-se do tratado.

### 4.1 O QUE É O TREATY SHOPPING?

A expressão *treaty shopping* é oriunda dos Estados Unidos da América e derivou do termo *fórum shopping*, instituto utilizado no processo civil americano, onde o litigante tentava optar a melhor jurisdição, para que esta lhe desse a melhor prestação jurisdicional, um resultado mais favorável ao seu pleito. Neste mesmo viés, percebemos que nas operações de *treaty shopping* o contribuinte visa se favorecer de um acordo de bitributação no qual o seu país de origem não seja beneficiário. O planejamento tributário focado no uso de tratados para evitar a dupla tributação de forma a beneficiar um sujeito não originalmente legitimado é reconhecido pela doutrina sob a expressão *treaty shopping*.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p. 133

<sup>66</sup> Ibid, p. 132.

De acordo com a OCDE, o *treaty shopping* pode ser definido como a análise de tratados internacionais com o objetivo de estruturar uma operação ou transação internacional que possa se beneficiar de um acordo particular de bitributação. O presente termo<sup>67</sup> geralmente é empregado em situações em que a pessoa (jurídica ou natural) não residente em nenhum dos países contratantes estabelece entidade em um destes países apenas para se favorecer dos benefícios do tratado estabelecido entre eles.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri, o *treaty shopping* acontece quando:

...com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início não o tem estaria incluído em entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios.<sup>68</sup>

Schoueri ainda entende que para configuração do *treaty shopping* há necessidade de três elementos: a busca de um tratado contra dupla tributação que ofereça o melhor resultado fiscal para o contribuinte; que o beneficiário efetivo não seja residente de um dos Estados em que tratado escolhido é aplicável; e a interposição de uma pessoa ou estabelecimento no país em que o tratado é aplicável, portanto, que seja beneficiário dessa relação.<sup>69</sup>

Tôrres dá uma explicação mais detalhada acerca desse conceito, qual seja:

*Treaty Shopping* corresponde à atitude de um determinado sujeito, na organização transnacional de seus negócios, de pretender utilizar-se dos benefícios concedidos por um determinado acordo internacional para evitar a bitributação, selecionando dentre os demais pela conveniência que oferece às operações pretendidas, mesmo sem ter direito a tais benefícios, por não configurar no âmbito subjetivo do acordo (sendo um não residente aos países signatários), através da interposição de uma pessoa jurídica apta a agir em seu nome e por sua conta.<sup>70</sup>

Alguns elementos são básicos para a formação do *treaty shopping*, segundo o entendimento de Tôrres, quais sejam: o direcionamento dos negócios com vistas à convenção mais conveniente, em outras palavras, que visa a um resultado fisicamente mais favorável para a operação; o beneficiário não reside no país cuja convenção é visada; interposição de pessoa qualificável como residente no país signatário do acordo selecionado, distinto do país da fonte de rendimento; e o distanciamento da legislação tributária do país de origem dos rendimentos com o uso do benefício concedido por intermédio do tratado visado.<sup>71</sup>

<sup>67</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. *Glossary of Tax Terms*. Disponível em: [http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en\\_2649\\_34897\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/29/0,3343,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html).

<sup>68</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: *Treaty Shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. p. 21.

<sup>69</sup> SCHOUERI, 2003. Op. cit. p. 21.

<sup>70</sup> TÔRRES, 2003. p. 326.

<sup>71</sup> TÔRRES, 2001. p. 332.

O *treaty shopping* fazer referência ao uso de um tratado, por uma pessoa natural ou jurídica, que tenha como fim diminuir sua carga tributária, de um negócio não conectado com um estabelecimento com sede permanente, ou seja, designa o termo aquele que por criada pessoa auferir as vantagens da Convenção ou Tratado Internacional Tributário, sem nele aparecer.

Como ressaltado por Tavolaro no texto “a utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação,” o abuso apenas se configura quando o contribuinte é movido por motivos estritamente fiscais, interpondo terceira pessoa com a finalidade de haurir as vantagens do acordo que evita a bitributação.<sup>72</sup>

Sendo assim, os acordos e tratados que tem como objetivo evitar a dupla tributação, são usados por empresas de outros países para abrandar ou anular a tributação sobre rendimentos destas, ao inserirem no país de vantagem, uma parte da empresa, apenas com o intuito de suavizar a tributação, sob o escudo destes acordos.

#### 4.1.1 Como funciona

As estruturas do *treaty shopping* podem ser usadas para negócios que resultem no pagamento de juros, dividendos ou *royalties*<sup>73</sup>. A estrutura necessita do envolvimento de três países: o país da fonte, o país onde se situa o interessado (que não é signatário de tratado com o país da fonte) e o país onde será interposta a empresa-canal ou a empresa-trampolim (que é signatário de tratado com o país da fonte). O país da fonte de rendimentos é aquele com o qual o realizador do *treaty shopping* negociaria diretamente se fosse beneficiário do tratado que lhe interessa.<sup>74</sup>

Leal aponta a seguinte estrutura básica para o *treaty shopping*:

A empresa X, situada no país A, deseja realizar operação com a empresa Y, situada no país B. A e B não possuem tratado sobre dupla tributação. B, porém, possui tratado com C, onde a empresa X resolve interpor uma empresa por ela controlada (Z) que realizará a operação desejada com Y beneficiando-se do tratado entre B e C.<sup>75</sup>

Como primeiro modelo, para o *treaty shopping* necessita das Empresas Canais para poder acontecer.

As Empresas Canais normalmente são estabelecidas nos países os quais têm regimes de tributação que favorecem a renda alcançada por aquele certo tipo de companhia que ali se instala. Usualmente, países *off-shore* não são utilizados neste tipo de planejamento, uma vez que, geralmente, não possuem qualquer acordo de bitributação

<sup>72</sup> SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; SILVA, Leiliane Rodrigues Corrêa. A prática elisiva no Planejamento Tributário Internacional: Treaty Shopping RDIET, Brasília, V. 8, nº 2, p. 293-316, Jul-Dez, 2013. P.296

<sup>73</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p. 135.

<sup>74</sup> SCHOUERI, 2003. op. cit., p. 27.

<sup>75</sup> LEAL, 2015. op. cit. p. 135.

por se tratarem de paraísos fiscais. Sendo assim, os países procurados para servirem como empresas canais geralmente são aqueles que possuem grande número de acordos tributários, bem como legislação tributária interna que favorece o tipo de operação que se quer alcançar.<sup>76</sup>

Ao contrário das Empresas Canais, as Empresas-trampolim geralmente são localizadas em países com alta tributação.

A empresa trampolim, por sua vez, cria uma subsidiária no Estado que tiver a tributação mais favorável, auferindo vantagens fiscais que são usadas como investimento de interesse da empresa matriz. A empresa que está no país de tributação favorável, geralmente um paraíso fiscal, funciona como um trampolim para as demais negociações da matriz.<sup>77</sup>

Na Estrutura de Exploração Local (*Same Country Holding Structure*), cria-se uma empresa de participações no mesmo país em que estão localizados os rendimentos.

Supõe-se o caso de uma empresa, sediada no País A, que possui uma participação minoritária em outra empresa, sediada no País B. Entre A e B, vigora um acordo de bitributação, que isenta os dividendos remetidos de B para A, desde que a beneficiária dos rendimentos possua uma participação substancial no capital daquelas que o distribui. De acordo com a legislação do País B, os dividendos pagos por uma empresa a outra pessoa jurídica, localizada no mesmo País, estão isentos de tributação. Deste modo, a empresa investidora minoritária, localizada em A, constitui, no País B, uma subsidiária integral, a quem são transferidas as suas ações do capital daquela que pagará os dividendos. Quando da efetiva distribuição, os dividendos são pagos a uma empresa no próprio país B que, por sua vez, sendo subsidiária integral daquela localizada no País A, beneficia-se do acordo, quando da remessa dos lucros assim auferidos.<sup>78</sup>

O *treaty shopping* pode ser realizado envolvendo apenas dois países. “O planejador residente em país signatário de tratado sobre dupla tributação, mas não beneficiado pelo mesmo, interpõe estabelecimento beneficiário do tratado no próprio país da fonte, por meio do qual os recursos chegarão ao planejador.”<sup>79</sup> Observe-se que a escolha recaiu sobre um tratado e não sobre as normas nele insertas, além de ter sido feita por um sujeito não originalmente beneficiado

## 4.2 O PAPEL DA OCDE NO COMBATE AO ABUSO NOS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS

O *treaty shopping* é considerado um abuso no planejamento tributário internacional por parte das empresas no uso dos tratados para evitar a dupla tributação, podendo ser combatido

---

<sup>76</sup> LEAL, 2015. Op.cit. p.28

<sup>77</sup> SANTANA, 2013. Op. cit. p. 309.

<sup>78</sup> SCHOUERI, 1995, p. 26.

<sup>79</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p. 134.

através de diversas formas, desde medidas unilaterais como normas internas, aplicadas pelos Estados ou por meio dos métodos adotados pela OCDE.

As formas de contenção do *treaty shopping* podem ser bilaterais, unilaterais, globais e comunitárias. Significa que há cláusulas inseridas nos próprios acordos internacionais (forma bilateral), bem como existem medidas tomadas unilateralmente por cada Estado por meio de legislação interna, assim também mediante princípios de direito internacional público (forma global), ou, por fim, através de medidas comunitárias em caso de países pertencentes a blocos regionais.<sup>80</sup>

Essa forma de atuação é amplamente combatida no cenário internacional, para isso a OCDE consolidou um modelo de formatação para os acordos que evitam a dupla tributação, em 1977 inseriu cláusulas que serviriam de medidas de contenção ao *treaty shopping*. A inserção de alguns dispositivos tinha por finalidade dificultar a utilização de benefícios a certas pessoas que não estavam sujeitas a um acordo.

Segundo Schoueri, são formas de contenção no modelo da OCDE, quais sejam: a) Exclusão; b) Sujeição efetiva ou Mínimo de tributação; c) Transparência; d) Consideração da qualidade dos sócios; e) Cláusula de trânsito; f) Cláusula de boa – fé.<sup>81</sup> Tais formas<sup>82</sup> são resumidas por Leal da seguinte maneira:

A exclusão tem por finalidade evitar o acúmulo de benefícios fiscais. Para tanto, as sociedades residentes em um dos países acordantes poderá ser excluída das vantagens concedidas pelo tratado sobre dupla tributação quando se encontrarem em regime fiscal privilegiado e neste caso, em uma situação mais forte em relação às demais, o que mitigaria a isonomia requerida pelo tratado, pois somar-se-iam os benefícios.

A sujeição efetiva ou mínimo de tributação condiciona a aplicação do acordo à tributação por um Estado do rendimento transferido pelo outro Estado. Tal método impede a não tributação de algum tipo residual de investimento seja por um Estado, seja por outro.

A transparência tem por resultado a prevalência da substância sobre a forma. Neste aspecto afasta-se a incidência do tratado e sua benesse das pessoas jurídicas controladas por residentes em países não signatários. Para tanto, há observância da renda usada pela sociedade a fim de verificar se a controlada está servindo apenas de condutora de rendimentos a um terceiro não residente e não beneficiário efetivo.

A Cláusula da consideração da qualidade dos sócios (também chamado de método de atuação) auxilia o método da transparência e considera a qualidade dos sócios para atribuir as vantagens fiscais restitivamente às pessoas jurídicas controladas por residentes no mesmo país. Se assim não fora, haverá uma desconsideração da vantagem, sem que assinalasse a constituição da sociedade, incidindo a desconsideração apenas às vantagens. Sobre este método, Rhauá cita Heleno Tórres quando afirma ser dificultosa sua implementação em países de tradição romano-germânica, para quem as formas, regra geral, prevalecem sobre os atos, por seu grande valor jurídico.

<sup>80</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p. 139.

<sup>81</sup> SCHOUERI, 1995. Op. cit. p. 122.

<sup>82</sup> O professor Heleno Taveira Tórres também discorre sobre essas formas abordadas por Schoueri e por Santana.

A cláusula de trânsito previne estruturas trampolim, recusando os benefícios às empresas quando estas utilizarem a renda favorecida pelo tratado para pagar despesas a outros indivíduos ou empresas não residentes em algum dos Estados acordantes.

A cláusula de boa fé ressalva as empresas no planejamento tributário ao testar a vontade, a natureza subjetiva na existência de uma empresa interposta. Verifica-se o exercício real de determinada atividade no país de fonte dos rendimentos pela empresa interposta. Portanto, as medidas para conter o *treaty shopping* podem não ser usadas, caso se verifique a legitimidade de determinado planejamento e que as razões que subsumem a ação, que em tese seria alvo das medidas de combate ao *treaty shopping*, são razões de negócios, não tendo como objetivo principal e único a obtenção dos benefícios dos tratados contra bitributação.<sup>83</sup>

Esses critérios basicamente permitem investigar se a sociedade de que se conjectura faz parte da estrutura de um planejamento tributário a fim de se amoldar ao *treaty shopping*, para daí decidir pela aplicação ou não do tratado.

#### 4.2.1 Tratamento Bilateral

As medidas que partem do consentimento dos Estados contratantes, estes elegendo cláusulas específicas com o objetivo de obstar a corrente prática, são as que podem representar grande eficácia no combate ao *treaty shopping*. “A ausência de disposições destinadas a evitar o *treaty shopping* nesses tipos de acordo implica concessão dos benefícios, ainda que considerados ilegítimos, em observância ao princípio do *pacta sunt servanda*.”<sup>84</sup>

Esta saída para o problema cria uma norma entre as partes que firmaram o acordo de bi tributação, fazendo com que não seja mais necessário recorrer a regras gerais de Direito Internacional ou mesmo as normas internas dos países, pois os tratados internacionais têm status de lei interna, o que afastaria qualquer dúvida quanto à aplicabilidade das medidas adotadas.<sup>85</sup>

#### 4.2.2 Tratamento Global

Atribui-se a Klaus Vogel a primeira ideia sobre o tratamento global para evitar a prática do *treaty shopping* e este consiste em tentativa de criação de norma universal antiabuso, ou seja, aplicável a todos os países e tratados sobre dupla tributação, independentemente da existência de disposições unilaterais ou bilaterais identificadoras da ilegitimidade, punição ou desconsideração do mesmo.<sup>86</sup>

De acordo com Schoueri,

<sup>83</sup> SANTANA, 2013. op. cit. p. 311-312

<sup>84</sup> TÔRRES, Heleno. op. cit., p. 371

<sup>85</sup> BELLAYER, 2014. op.cit. p. 366.

<sup>86</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p. 144.

A existência de um princípio antiabuso aplicável aos casos de planejamento tributário sob a forma de treaty shopping depende ou da assimilação de que a maioria dos países assume a prevalência da substância sobre a forma e proíbe o abuso de direito ou do reconhecimento dessa vedação ao abuso de direito tributário como princípio do Direito Internacional Público.<sup>87</sup>

Funda-se na sujeição dos tratados ao Direito Internacional Público, que tem como uma de suas fontes os princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações, previstos no artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça de Haia e acertados da comprovação de que a maioria dos Estados os reconhece.

#### 4.2.3 Tratamento Unilateral

O tratamento unilateral consiste na utilização de medidas de direito interno para limitar a concessão de benefícios decorrentes de acordos de bitributação no sistema jurídico brasileiro, sendo nesse caso, necessário determinar se seria possível submeter às normas de Direito Internacional e os acordos internacionais aos critérios de interpretação e aplicação de normas internas de limitação dos acordos de bitributação.

#### 4.3 BEPS (ACTION 6)

A OCDE divulgou relatórios finais sobre todas as áreas de foco do Plano de Ação da BEPS, em outubro de 2015. As indicações feitas nos relatórios vão de novos padrões mínimos até padrões internacionais reforçados, enfoques comuns para facilitar a convergência de práticas nacionais e orientação baseada nas melhores práticas.

Os padrões mínimos são as recomendações que todos os membros do BEPS estão comprometidos em implementar. Estes estão sujeitos a um processo de revisão por pares e, no momento da publicação dos relatórios do BEPS, a OCDE indicou que emitiria em um estágio posterior documentos de revisão sobre essas Ações, fornecendo os termos de referência e a metodologia.

A Ação 6 (Action 6)<sup>88</sup> versa sobre o abuso de tratados, *Impedindo a Concessão de Benefícios do Tratado em Circunstâncias Inapropriadas*. O documento de análise pelos pares sobre a Ação 6<sup>89</sup> contém os termos de referência e a metodologia de avaliação. A nota descreve adicionalmente: (i) a saída principal do processo; (ii) o processo para resolução de questões de

<sup>87</sup> SCHOUERI, 2003. op. cit., p. 120.

<sup>88</sup> OECD (2017), OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>>

<sup>89</sup> O documento em questão encontra-se disponível na nota de rodapé 25 deste trabalho e todo texto a seguir será uma interpretação do seu conteúdo.

interpretação e aplicação que possam surgir durante a implementação do padrão mínimo; (iii) o processo a ser seguido por jurisdições que enfrentam dificuldades em obter o acordo de outra jurisdição a fim de implementar o padrão mínimo; e (iv) a confidencialidade no contexto do processo de revisão.

Os termos de referência reiteram que, para estar em conformidade com o padrão mínimo, as jurisdições devem incluir em seus tratados tributários: (i) uma declaração expressa de que a intenção comum das partes no tratado é eliminar a dupla tributação; sem criar oportunidades de não tributação ou redução da tributação por meio de evasão ou evasão fiscal, inclusive por meio de acordos de compra e venda de tratados; e (ii) uma disposição antiabuso nos termos especificados no relatório final da Ação 6.

A metodologia define a maneira processual em que as revisões pelos pares serão conduzidas. A revisão será realizada pelo Grupo de Trabalho 1 da OCDE (WP1) e todas as jurisdições que forem membros da Estrutura Inclusiva da BEPS participarão desse trabalho em pé de igualdade. O processo começará em 2018 com o objetivo de concluir um primeiro relatório sobre a implementação do padrão mínimo para a reunião de janeiro de 2019 do Quadro Inclusivo sobre BEPS. No entanto, nenhuma parte de qualquer relatório ou outro documento produzido no contexto do processo de revisão para a implementação da norma mínima sobre compras de tratados deve ser disponibilizada publicamente, a menos que a Estrutura Inclusiva sobre BEPS indique que o relatório não deve ser confidencial.

O primeiro passo dessa revisão consistirá em completar uma visão geral dos tratados existentes em cada jurisdição da Estrutura Inclusiva antes de 30 de junho de 2018. Cada membro da Estrutura Inclusiva da BEPS indicará os tratados tributários que assinou, separando aqueles assinados com outras jurisdições. Além disso, as jurisdições indicarão quais desses tratados atendem ao padrão mínimo, a data de assinatura do instrumento que atende ao padrão mínimo (ou seja, o tratado, protocolo ou Instrumento Multilateral) e se o instrumento entrou em vigor e efeito.

A OCDE analisará as listas preparadas por todas as jurisdições para reconciliar informações divergentes que poderiam ser fornecidas pelas partes ao mesmo tratado. Além disso, o documento de revisão por pares também aborda a questão dos países que enfrentam dificuldades em obter o acordo de outro país para emendar um tratado existente a fim de implementar o padrão mínimo. A esse respeito, o documento esclarece que, dado que a aplicação da norma mínima a um tratado bilateral existente envolveria dois Estados, é importante distinguir casos em que as jurisdições não concordam em modificar um tratado a fim de implementar o padrão mínimo dos casos.

O objetivo das revisões por pares é assegurar a implementação efetiva das normas acordadas sobre a Ação 6 da BEPS. Embora o compromisso com o padrão mínimo da Ação 6 da BEPS não deva ser interpretado como um compromisso de concluir novos tratados ou emendar tratados existentes dentro de uma específica No período de tempo, o processo de revisão por pares provavelmente resultará em mais países participantes da Estrutura Inclusiva implementando o padrão mínimo em seus tratados. Um efeito semelhante virá da introdução do Instrumento Multilateral.

As empresas devem continuar a monitorar os últimos desenvolvimentos com relação à Ação 6, avaliar como qualquer alteração proposta pode afetá-los e se manter informados sobre os desenvolvimentos na OCDE e nos países onde operam ou investem e considerar a participação no processo para fornecer aos interessados entrada.

#### 4.4. TREATY SHOPPING: ELISÃO OU ELUSÃO?

A prática do *treaty shopping* leva a um questionamento acerca se seria tudo feito dentro de atos lícitos sendo assim considerados atos elisivos ou se, mesmo estando dentro de atos lícitos e, apesar de não serem considerados um descumprimento direto da legislação, são praticados pelo contribuinte mediante a utilização de meios e estratégias que têm como resultado a diminuição da carga tributária.

Partindo do princípio da boa-fé, que admite apontar as sociedades que agiram com substanciais razões econômicas e não apenas para serem, de maneira ilegítimo, favorecidas pelo tratado. Aplicam-se testes identificadores do objeto principal e da substância dos atos e negócios realizados pela sociedade interposta de modo a aferir se há boa-fé ou uso indevido de tratados.

De certo modo, esse mecanismo atua em paralelo com aquele da desconsideração da personalidade jurídica, dando um tratamento mais benéfico ou como forma de permitir requerimentos por parte dos contribuintes, para efeito de reconhecimento da existência de boa-fé, de tal modo que assim possa, mediante testes: 1) chegar à finalidade principal da sociedade (*motive test*); 2) concluir pela existência de atividade empresarial substantiva no Estado de residência (*activity test*); 3) determinar que a redução de impostos no Estado da fonte não é superior ao imposto efetivamente pago no Estado de residência (*amount-of-tax test*); 4) definir se as ações de uma sociedade residente em algum dos Estados são cotadas em um dos mercados de valores reconhecidos (*stock Exchange test*).<sup>90</sup>

Tôrres ainda fala em alguns critérios a serem aplicados para a determinação da boa-fé ou não dos negócios praticados.

---

<sup>90</sup>TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. Revista dos Tribunais. São Paulo, 2001. p. 371

A pessoa interposta não se limita a uma sociedade aparente, estando empenhada em atividade real e efetiva em seu estado de residência (activity provision); a redução do imposto pretendida não é maior do que o imposto efetivamente exigido pelo Estado contratante de residência (amount of tax provision); trata-se de uma sociedade registrada em bolsa, cujas ações são cotadas em um mercado de valores reconhecidos (stock-exchange provision); e, os acionistas não-residentes se acham em um Estado que tem um acordo com o estado da fonte similar ao que firmou o estado da residência da sociedade.<sup>91</sup>

A partir desses teste, pretende-se comprovar a boa-fé e então determinar o caráter elisivo, caso exista a comprovação de tal princípio, ou elusivo, se houver má-fé ou uso dos tratados para burlar os fins tributários no uso de determinado tratado.

#### 4.5 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS;

O *treaty shopping* busca a convenção ou tratado sobre dupla tributação que maiores vantagens tributárias pode trazer para estruturar operações e assim transformar em beneficiário da mesma. A cobrança por diferentes países de tributos similares ao mesmo sujeito passivo em razão do mesmo fato é associada aos princípios da universalidade e da territorialidade na medida em que são esses que a determinam.

Selecionado o tratado que melhor se adapta aos escopos do planejador, constitui-se uma sociedade identificável como beneficiária no Estado subscritor do acordo com o país da fonte dos rendimentos.

Assim, o regime tributário do país da fonte deixa de ser aplicável àquele que planeja. Este ponto pode ser registrado como fundamental ao *treaty shopping*, uma vez que o verdadeiro interesse do planejador é no país da fonte. Observe-se que as operações negociais são conformadas de modo a, ao final, atingi-lo. O realizador do *treaty shopping* não se relaciona diretamente com o país da fonte porque o regime tributário do mesmo se apresenta, de alguma forma, em desvantagem em relação às disposições do tratado assinado com um terceiro país, no qual, portanto, instala uma sociedade destinada a concretizar os objetivos do planejador: efetuar as operações beneficiando-se do regime tributário inserto no acordo internacional, esquivando-se do regime previsto pelo país da fonte.<sup>92</sup>

Dessa maneira, Tôrres traz como consequência que

Este país da fonte, na maior parte das vezes, é o que sofre as mais duras consequências do êxito dos planejamentos tributários com “escolha da melhor convenção internacional”, porquanto, em geral, o que se pretende é evitar a aplicação do regime tributário típico para não residentes” ou a tributação definitiva sobre residentes, resultando numa menor arrecadação.<sup>93</sup>

Nessa senda, é possível apontar que o país da fonte é onde se vislumbram grande parte dos efeitos do *treaty shopping* e, assim, seria o maior interessado em evitar que essa espécie de

<sup>91</sup> TÔRRES, Heleno. Direito Tributário Internacional, 2001. p. 371.

<sup>92</sup> LEAL, 2015. Op. cit. p.137

<sup>93</sup> TÔRRES, Pluritributação internacional, 2001. Op. cit., p. 336.

planejamento tributário ocorra. Há dois pontos de vista quanto a legalidade ou ilegalidade<sup>94</sup> em relação aos aspectos tributários do *treaty shopping*.

A ilegalidade do *treaty shopping* é sustentada sob o argumento do abuso de direito. Seria uma “inaceitável seleção pessoal da competência tributária, do regime jurídico ou do benefício fiscal aplicável à espécie.”<sup>95</sup> Além disso, o planejamento tributário é limitado pelas normas nacionais e pelos tratados de modo que os Estados podem controlar a consecução de vantagens indevidas, isto é, alcançadas mediante a manipulação dos ordenamentos jurídicos.

Já a legalidade da busca pelo melhor tratado tem por base a autonomia da vontade, como no caso do Brasil, constitucionalmente prevista, a “obrigação do administrador de qualquer sociedade empregar todos os recursos para atingir os objetivos da empresa,”<sup>96</sup> não obrigatoriedade de selecionar o caminho com a maior carga fiscal – devido aos princípios da legalidade previsto da CF, artigo 5º, inciso II e da estrita legalidade presente no artigo 150, CF – e a prescrição dos artigos 153 e 154, da Lei nº 6.404/1976.

#### 4.6 ASPECTOS ECONÔMICOS;

Entendemos que as consequências mais visíveis e importantes da pluritributação internacional são de natureza econômica, apesar de tal fenômeno jurídico ter consequências de natureza financeira, cultural, social e político, apresentando grandes reflexos no plano da justiça. Há aqueles que entendem que existem consequências reais e há corrente que não acredita em grandes implicações econômicas negativas devido ao uso do *treaty shopping*.

A pluritributação internacional prejudica as atividades econômicas internacionais, uma vez que impacta nos fluxos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e cultura e no intercâmbio de bens e serviços.

À medida que os Estados estendem suas pretensões tributárias para alcançar situações ocorridas além de suas fronteiras, torna-se mais frequente a cumulação de pretensões, gerando o fenômeno da bitributação internacional, que, conquanto não seja algo ilícito, é vista como algo repudiável por questões de ordem econômica, principalmente por apresentar-se como obstáculo intransponível ao comércio exterior, além de implicar uma injusta distribuição de carga tributária (GRUPENMACHER, 1999, p.92). Por isso, Hector Villegas afirmou que, modernamente, tem-se observado que a bitributação internacional apresenta-se como um obstáculo ao desenvolvimento

<sup>94</sup> Mesmo que se trate de planejamento tributário ilícito (utilização de técnicas ilícitas) para alcançar os seus objetivos, só após a constituição dos atos jurídicos pretendidos pelo sujeito que o Fisco poderá intervir.

<sup>95</sup> TÔRRES, Heleno. Op. cit., p. 322.

<sup>96</sup> PINHEIRO, Rodrigo Rigo. *Treaty shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário nacional*. In: **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, ano 17, n. 84, p. 133 – 149, jan./fev. 2009, p. 137.

econômico e social dos países, principalmente dos pouco desenvolvidos (VILLEGAS, 1994, p. p. 483-484, apud GRUPENMACHER, 1999, p. 93).<sup>97</sup>

Fernandes apresenta questionamentos de que não há uma presunção de perda em se usar o *treaty shopping*. “Poderia ser arguido que quando o *treaty shopping* aumenta a atividade econômica, a totalidade do ganho econômico poderia exceder a perda do país fonte. Isso traz uma questão: Quando o *treaty shopping* eleva ou não a atividade econômica? Isso depende se o país fonte for um país em desenvolvimento?”<sup>98</sup>

Ainda de acordo com Fernandes<sup>99</sup>, “países em desenvolvimento necessitam de investimentos estrangeiros, e as oportunidades do *treaty shopping* podem ser um fator adicional para atraí-los. Tomou-se visão holística: “Os países em desenvolvimento precisam de investimentos estrangeiros e permitem o *treaty shopping* como um fator adicional para atraí-los.”<sup>100</sup>

O autor ainda traz um exemplo ocorrido na Índia, no qual utilizou-se o favorável uso do *treaty shopping* para fundamentar a sentença.

Vislumbra-se com o caso *Union of India v. Azadi Bachao Andolan* que a Suprema Corte da Índia repeliu a interpretação de uma cláusula antitreaty shopping no tratado Índia-Mauritânia. Nesse julgamento, a Suprema Corte enfatizou que em países em desenvolvimento, o *treaty shopping* foi frequentemente considerado incentivo para atrair capital estrangeiro ou tecnologia. Até o ponto de não se identificar (se é que é possível a sua constatação) nenhuma perda de receita fiscal significativa, o *treaty shopping* pode ser um mal necessário para a garantia do progresso econômico. Deste modo, não prospera o argumento contra.<sup>101</sup>

Sendo assim, observa-se que a pouca doutrina existente diverge e pode-se encontrar justificativa tanto para a identificação de consequências negativas como positivas para o uso do *treaty shopping* nos planejamentos tributários.

<sup>97</sup> PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. Rev. direito GV vol.4 no.1 São Paulo Jan./June 2008. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007>

<sup>98</sup> FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira; BONITO, Rafael Frattari. Treaty shopping: planejamento tributário no plano internacional ou forma de abuso de direito (?).ISSN 22363475. Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD- Rio de Janeiro, v.1, n.23, 2013. p.2.

<sup>99</sup> O autor faz afirmações baseados em Habermas e Reuven Avi-yonah e Christiana Panayi.

<sup>100</sup> FERNANDES, 2013. Op. cit.

<sup>101</sup> Idem.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A dupla tributação internacional deriva das relações que ultrapassam as fronteiras de Estado, em junção com critérios diferentes de fixação da competência tributária internacional. O tratamento da bitributação internacional muito se faz mediante acordos bilaterais em que dois Estados se comprometem a lançar todos os esforços necessários para combater os efeitos danosos causados por esse fenômeno e, como consequência, desenvolver o comércio entre eles, mirando maiores lucros e a crescente entrada de capital em suas economias.

Com a globalização, a dinâmica do comércio internacional e da economia, um adequado planejamento tornou-se necessário e imprescindível para a sobrevivência das empresas, principalmente quando se trata de tributos. O próprio contribuinte pode configurar, de maneira prévia, lícita e de forma menos onerosa possível, seus atos na área fiscal. Muitas empresas utilizam o *treaty shopping*, para contornar e, muitas vezes, anular esses impedimentos causados pela tributação internacional.

As imposições tributárias não podem dificultar ou mesmo inibir o desenvolvimento econômico, contudo, as consequências de natureza tributária e econômica são manifestas e importantes e a utilização desse excesso de planejamento, ou até mesmo abuso de tratados, prejudica as atividades econômicas internacionais, por interferir nos movimentos de capitais e de pessoas, nas transferências de tecnologia e nos intercâmbios de bens e de serviços. Quanto às consequências tributárias, menos renda e tributos os Estados deixam de auferir e, subsequentemente, menos investimentos em áreas voltadas para a população deixam de existir.

É importante toda a busca feita pelos Estados e, principalmente por parte da OCDE, de soluções para o abuso de tratado que, mesmo sendo feita de forma lícita, por trás esconde-se uma intenção de não cumprimento das normas e geração de lucro excessivo, daí seu caráter elusivo, para minimizar essas consequências tanto na esfera econômica quanto na tributária.

## REFERÊNCIAS

BELLAVER, Rafael; MACEI, Demetrius Nichele. Planejamento tributário internacional das empresas e o *Treaty Shopping*. v. 3, n. 36 (2014). Revista Jurídica Unicuritiba. ISSN: 2316-753X. Disponível em: < <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/viewFile/1005/696>>. Acesso: 20 set. 2018.

BORGES, Antônio de Moura. Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 6, n. 51, 1 out. 2001. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2088>>. Acesso em: 17 set. 2018.

BORGES, Antônio de Moura. Possíveis soluções para o problema da dupla tributação internacional. In: Revista fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 5, n. 27, maio/jun. 2007, p. 44-45.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil (1988). Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constitui...](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constitui...)> Acesso em: 17 set. 2018.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Código Tributário Nacional. 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, 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)> Acesso: 23 ago. 2018.

BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit. Amicus Curiae V.9, N.9. ISSN 2237-7395 2012. Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/index.php/amicus/article/viewFile/869/824>. Acesso: 23 ago. 2018

CABRAL, Flávio Garcia. Dupla tributação internacional e dupla não tributação. Questões do Direito Tributário Internacional. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 14, n. 2345, 2 dez. 2009. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/13951>>. Acesso em: 27 set. 2018.

CAMPOS, Lucas Augusto Ponte. Os elementos de conexão em direito tributário internacional: definindo o significado de “residência” para pessoa física e contribuição do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo v. 103 p. 877 - 889 jan./dez. 2008. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67832-89263-1-pb.pdf>> Acesso em: 12 ago. 2018.

CAPONE, Rodrigo Senne; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Planejamento Tributário Internacional: Double Irish Arrangement. Disponível em [www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08](http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08). Acesso em: 12 ago. 2018.

CORTE INTERNACIONAL DE JUSTIÇA - Estatuto da Corte Internacional de Justiça – 1945, Disponível em: < <http://www.direitoshumanos.usp.br>. Acesso em: 12 ago. 2018.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira; BONITO, Rafael Frattari. Treaty shopping: planejamento tributário no plano internacional ou forma de abuso de direito (?).ISSN 22363475. Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD- Rio de Janeiro, v.1, n.23, 2013

GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. Ed. ver. E mod. São Paulo: Saraiva, 2013.

GERMANO, Livia de Carli. A elusão tributária e os limites à requalificação dos negócios jurídicos. Dissertação. Universidade de São Paulo. São Paulo. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2º Ed., São Paulo: Editora Dialética. 2008.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. São Paulo, Saraiva, 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEAL, Rhauá Hulek Linário. Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping. Revista do Mestrado em Direito. ISSN 1980-8860 UCB. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd>>. Acesso em: 12 ago. 2018.

LOBO, Cassius Vinícius. Planejamento tributário internacional: as medidas unilaterais para evitar a bitributação. Monografia. Universidade federal do Paraná. Curitiba. 2015.

MACIEL, Miguel Ângelo. O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade. São Paulo: MP Ed. 2009;

MALUF, Paulo José Leonesi. Pluritributação internacional e elementos de conexão no Direito Tributário. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1883, 27 ago. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11652>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

NISHIOKA, Alexandre Naoki. Planejamento Fiscal e elusão tributária na constituição e gestão de sociedades: os limites da requalificação dos atos e negócios jurídicos pela administração. Tese. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XII, n. 40, p. 59-67, jan./mar. 2008.

OECD (2017), OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>>. Acesso em: 12 ago. 2018.

PINHEIRO, Rodrigo Rigo. *Treaty shopping*: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário nacional. In: **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, ano 17, n. 84, p. 133 – 149, jan./fev. 2009.

PINTO, Gustavo Mathias Alves Pinto. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. *Rev. direito GV* vol.4 no.1 São Paulo Jan./June 2008. ISSN 2317-6172. Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007>>. Acesso em: 12 ago. 2018.

REZEK, José Francisco. Direito internacional público : curso elementar. – 13. ed. rev., aumen. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2011.

RODRIGUES, Leonardo Mota Costa. Tratados Internacionais no Direito Tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, VI, n. 14, ago 2003. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=3853](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3853)>. Acesso em set 2018.

SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; SILVA, Leiliane Rodrigues Corrêa. A prática elisiva no Planejamento Tributário Internacional: Treaty Shopping RDIET, Brasília, V. 8, nº 2, p. 293-316, Jul-Dez, 2013. P.296

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 17, 2003.

\_\_\_\_\_, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Curso de direito internacional público*. São Paulo: Atlas, 2002. v. 1.

TÔRRES, Heleno Taveira. Tratados Internacionais em Matéria Tributária. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba, v.5, p. 72-86, set. 2004.

\_\_\_\_\_, Heleno Taveira. Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

\_\_\_\_\_, Heleno Taveira, *Pluritributação internacional sobre a renda das empresas*, 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_, Heleno. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais*. 5 ed. atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1998.