



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR

Os Mecanismos Alternativos de Solução de Controvérsias e o Abuso dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária

Emanuele Costa Andrade

Recife/PE

2018

Emanuele Costa Andrade

**Os Mecanismos Alternativos de Solução de Controvérsias e o Abuso dos
Tratados Internacionais em Matéria Tributária**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Pernambuco – Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário Internacional.

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira.

Recife/PE

2018

Emanuele Costa Andrade

Os Mecanismos Alternativos de Solução de Controvérsias e o Abuso dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária

Monografia apresentada à Universidade Federal de Pernambuco – Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário Internacional.

DEFESA PÚBLICA em Recife, ____ de _____ de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira.

1º Examinador:

2º Examinador:

Nota:

Recife/PE
2018

RESUMO

O presente trabalho monográfico tem como objeto de estudo analisar como a globalização interferiu sobre a tributação internacional, especificamente em relação à elusão fiscal internacional decorrente do abuso dos tratados internacionais em matéria tributária e a utilização de mecanismos alternativos de solução de controvérsias para combater este abuso. Para isso, no primeiro capítulo, tratamos do surgimento dos tratados internacionais em matéria tributária, desde o seu surgimento como ferramenta para a prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional, passando-se pelo exame das suas fragilidades na era da globalização, em especial quanto ao abuso destas convenções pelas empresas transnacionais, até o momento atual, em que o objeto dos tratados tributários tornou-se mais abrangente, abarcando também cláusulas antiabuso. O segundo capítulo, por sua vez, examina o abuso das convenções tributárias internacionais em suas formas subjetiva e objetiva, consoante a adoção no planejamento tributário da estratégia do *treaty shopping* ou *do rule shopping*, respectivamente. Por fim, o terceiro capítulo trata das medidas antiabuso, tanto as unilaterais quanto as bilaterais, com ênfase nos mecanismos alternativos de solução de controvérsias nas espécies procedimento amigável e arbitragem tributária internacional.

PALAVRAS-CHAVE: Dupla tributação internacional. Elisão Fiscal Internacional. Elusão Fiscal Internacional. Abuso dos Tratados Tributários Internacionais. Meios alternativos de resolução de conflito. Procedimento amigável. Arbitragem Tributária Internacional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1. TRATADOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS	8
1.1. ORIGEM, EVOLUÇÃO, CONCEITO E IMPORTÂNCIA	8
1.2. FRAGILIDADES DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO	14
2. ABUSO DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	24
2.1. <i>MODUS OPERANDI</i> DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS	24
2.2. QUEDA DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA	35
3. MEDIDAS DE COMBATE AO ABUSO DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	37
3.1. NORMAS ANTIELUSIVAS	37
3.2. MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS	45
3.2.1. PROCEDIMENTO AMIGÁVEL OU <i>MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE (MAP)</i>	46
3.2.2. ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	51
CONCLUSÃO	53
REFERÊNCIAS	56

INTRODUÇÃO

O presente trabalho foi desenvolvido visando analisar como a globalização interferiu sobre a tributação internacional, com foco sobre a dupla tributação internacional, bem como a elisão fiscal internacional e a elusão fiscal internacional decorrentes de planejamentos tributários elaborados pelas empresas transnacionais. Ademais, fez-se o estudo da evolução dos tratados internacionais em matéria tributária, desde o seu surgimento como ferramenta para a prevenção ou eliminação da dupla tributação internacional, passando-se pelo exame das suas fragilidades na era da globalização, em especial quanto ao abuso destas convenções pelas empresas transnacionais, até o momento atual, em que o objeto dos tratados tributários tornou-se mais abrangente, abarcando também cláusulas antiabuso.

Para tanto, inicialmente, apresentamos o conceito de dupla tributação internacional, tanto em seu aspecto jurídico quanto no econômico, bem como tratamos de sua origem e de como este fenômeno ganhou importância com a globalização. O combate à bitributação internacional acarretou a celebração, com uma frequência crescente, de tratados internacionais em matéria tributária. Em razão da proliferação destes tratados, foram elaborados modelos para tais convenções, cuja evolução também abordamos. Embora muito importantes no combate à dupla tributação internacional, constatamos que os tratados tributários se deparam, nesta era da globalização, com algumas fragilidades: as divergências na hierarquia normativa que ostentam os tratados nos diferentes ordenamentos jurídicos nacionais e os problemas decorrentes de interpretações e qualificações diversas pelos diferentes signatários. Estas fragilidades são utilizadas pelos contribuintes com atuação internacional, em especial as empresas transnacionais, para elaboração de planejamentos tributários que visam reduzir a carga tributária a ser por eles suportada, aproveitando-se dos referidos tratados do modo mais eficaz possível.

Em seguida, no que concerne ao abuso das convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional, foram abordadas suas duas modalidades: a subjetiva e a objetiva, consoante a adoção no planejamento tributário da estratégia do *treaty shopping* ou *do rule shopping*, respectivamente. Ressaltou-se, no entanto, que um mesmo planejamento tributário pode utilizar-se da manipulação de elemento de conexão subjetivo e de elemento de conexão objetivo de modo cumulativo. Destacou-se, ainda, que o planejamento tributário internacional baseado em *treaty shopping* ou *rule shopping*, inclusive em virtude do princípio

da autonomia privada, é *a priori* legítimo, somente sendo configurado o abuso das convenções em matéria tributária em alguns casos, a depender da existência de normas antiabuso.

Por fim, tendo em vista que os tratados internacionais para prevenir ou eliminar a dupla tributação internacional passaram a ser utilizados de forma abusiva, principalmente pelas empresas transnacionais, tornando-se, conseqüentemente, instrumentos para elaboração de planejamentos tributários internacionais elusivos, que acarretam a redução na arrecadação tributária, os Estados passaram a adotar medidas antiabuso. Discorreremos, então, acerca das medidas para o combate do abuso das convenções tributárias internacionais. Primeiro tratamos das normas antielusão, apontando e descrevendo as cláusulas mais comumente adotadas.

Contudo, evidenciou-se que, nos casos em que há divergências quanto à aplicação do tratado tributário internacional, seja por interpretações distintas das cláusulas convencionais ou por qualificações diversas, ou, ainda, pela existência de normas unilaterais antielusão voltadas ao combate do uso abusivo do tratado, faz-se necessária a harmonização de sua aplicação, sob pena do tratado tornar-se a causa dos problemas de bitributação internacional ou dupla não tributação internacional que visa combater. Fez-se, por conseguinte, o exame da utilização do procedimento amigável, também chamado *mutual agreement procedure (MAP)*, e da arbitragem tributária internacional como mecanismos alternativos para a solução das controvérsias relativas à aplicação dos tratados tributários internacionais.

1. TRATADOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS

1.1. ORIGEM, EVOLUÇÃO, CONCEITO E IMPORTÂNCIA

A matéria tributária, há algum tempo, é contemplada em várias convenções internacionais, como nos acordos de comércio, nos tratados que visam a criação de zonas de livre comércio ou uniões aduaneiras ou nas convenções sobre imunidades diplomáticas e consulares. No entanto, nesses casos, a questão fiscal é acessória à matéria que consiste no objeto principal dos referidos tratados¹. Os tratados internacionais que versam sobre matéria tributária em caráter principal surgiram no século XIX, naquele momento, com a finalidade de combater a dupla tributação internacional².

Por conseguinte, mostra-se indispensável ao entendimento do nosso objeto de estudo definir a bitributação ou pluritributação internacional. Primeiramente deve-se esclarecer que a dupla ou pluritributação internacional pode ser jurídica ou econômica. Esta última ocorre quando um mesmo fato é tributado por mais de um Estado, ou seja, mais de uma administração tributária, mas não há identidade do sujeito passivo, sendo chamada também dupla imposição econômica ou sobreposição de impostos³.

Por outro lado, para que exista a pluritributação internacional jurídica, é necessária “a plena justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso”, ou seja, é indispensável que normas de distintos sistemas fiscais imponham a um mesmo contribuinte tributos de natureza semelhante em razão de um único fato e em mesmo período⁴. Alberto Xavier, levando em consideração que o fato tributário é um fato de estrutura complexa, composto pelos aspectos material, subjetivo, espacial e temporal, aponta a regra das quatro identidades como instrumento para análise da ocorrência da dupla tributação jurídica, de modo que esta somente se configura quando caracterizadas as identidades do objeto, do sujeito passivo, do imposto e do período tributário⁵.

Segundo Calderón Carrero, a dupla tributação tem seu surgimento concomitante à

¹ XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil**: tributação das operações internacionais. 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 93.

² TÔRRES, H. T. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 493.

³ XAVIER, A. **Direito tributário internacional**: tributação das operações internacionais. Coimbra: Livraria Almedina, 1997. p. 36.

⁴ ALMEIDA, C. O. F. de. **Tributação Internacional da Renda**: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica – Série Doutrina Tributária. v. XII. São Paulo: Quartier Latin, 2014. p. 66.

⁵ XAVIER, A. *Op. Cit(b)*. p. 33.

criação dos tributos, tendo em vista ser intrínseca à natureza humana a necessidade das sociedades de se interrelacionarem⁶. Contudo, neste momento inicial, os casos de dupla tributação internacional encontravam-se, em sua quase totalidade, restritos à situações fronteiriças, de modo que os tratados bilaterais de combate à dupla tributação internacional eram, em sua origem, celebrados entre Estados limítrofes e com boas relações diplomáticas^{7,8}, sendo pequena a quantidade de celebrações de tratados desta natureza.

Com o objetivo de ampliar seus mercados consumidores, as empresas passaram a desenvolver operações internacionais. Os Estados, por outro lado, buscavam definir a abrangência de seu poder de tributar visando resguardar as rendas que poderiam ser-lhes retiradas devido à intensa mobilidade dos fatores de produção⁹. Após a Primeira Guerra Mundial, a tributação direta sobre a renda se tornou a principal tendência dos sistemas tributários¹⁰ e alguns Estados, passaram a adotar, então, para a tributação da renda das pessoas que mantêm vínculo estável com aquele Estado soberano, seja pela nacionalidade ou por viver com certa estabilidade em seu território (residentes ou domiciliados), o sistema *Worldwide Income Taxation*, ou seja, o sistema com base no Princípio da Universalidade, em complementação ao princípio da territorialidade já adotado¹¹.

O princípio da universalidade permite ao Estado, por meio da adoção de critério de sujeição pessoal, submeter à tributação em bases mundiais a renda das pessoas físicas ou jurídicas apontadas como contribuintes legítimas pela norma fiscal, isto é, a incidência do imposto recai sobre toda a renda por elas produzida, quer seja dentro do território nacional quer seja fora dele¹², estabelecendo uma obrigação tributária ilimitada¹³. Deve-se ressaltar, porém, que a tributação com base no princípio da territorialidade não foi abandonada por completo. Pelo contrário, tal princípio passou a fundamentar a imposição de tributos a não-

⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M. **La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación**. Madrid: McGraw – Hill, 1997. p. 1.

⁷ SCHOUERI, L. E. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, n. 17, 2003. *apud* PINTO, G. M. A. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-164, jan./jun. 2008. p. 140.

⁸ OLIVEIRA, P. T. As Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. **Revista da AGU**, v. 96, p. 10-18, 2010. p. 10.

⁹ ALMEIDA, C. O. F. de. *Op. Cit.* p. 37.

¹⁰ PICCIOTTO, S. **International Business Taxation: a Study in the Internationalization of Business Regulation**. Westport: Quorum Books, 1992. p. 4.

¹¹ OLIVEIRA, P. T. *Op. Cit.* p. 10.

¹² BRITTO, D. **A Problemática de Conflito entre o Direito Interno e o Direito Internacional em Matéria Tributária**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 439-544). p. 472.

¹³ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 224.

residentes, sujeitos que não possuem vínculo pessoal com o país, utilizando-se como elemento de conexão o território no qual é originada a renda.

O princípio da territorialidade, em sentido positivo, por sua vez, estabelece a aplicação das leis tributárias internas no território nacional de forma generalizada, fazendo-as incidir, inclusive, sobre aqueles que não são nacionais ou residentes do respectivo Estado¹⁴. Consequentemente, torna-se cada vez mais frequente que mais de um Estado esteja envolvido numa única operação internacional, o que fez com que o fenômeno jurídico e econômico que é a pluritributação internacional ganhasse relevância.

A pluritributação surge, portanto, da sobreposição de diferentes soberanias fiscais e consiste na existência de uma pluralidade de normas tributárias, pertencentes a ordenamentos fiscais distintos, incidindo sobre um mesmo fato, como decorrência de uma concorrência de pretensões fiscais¹⁵. A soberania fiscal, visto que se trata de expressão da própria soberania estatal, se projeta para o exterior sem encontrar limites jurídicos internacionais à sua projeção, consequentemente, os Estados gozam de exercício juridicamente ilimitado de seu poder tributário, o qual alcançou um dos maiores níveis de extensão e influência extraterritorial¹⁶. A expansão das soberanias tributárias dos Estados para além de seus territórios fez com que a sobreposição das soberanias fiscais ocorresse com uma frequência cada vez maior, consequentemente, as hipóteses de ocorrência de dupla tributação internacional foram ampliadas.

Neste sentido, Carrero afirma que dois fatores principais fizeram com que a dupla tributação internacional ganhasse ainda mais relevância no Pós Segunda Guerra Mundial: a mudança no marco econômico mundial e a intensificação da projeção internacional dos sistemas tributários nacionais¹⁷. O primeiro consiste no fenômeno da globalização, que é resultante principalmente dos avanços tecnológicos no âmbito dos transportes e da tecnologia da informação, que possibilitaram a intensificação do intercâmbio de bens, serviços, capitais, pessoas e informações, assim como do êxito do neoliberalismo, movimento que contestou a regulação estatal do mercado e da sociedade, preconizando o Estado-mínimo¹⁸.

Na globalização econômica, o caráter estático da economia, baseada no esquema nacional e de mercado, foi substituído por um caráter dinâmico, à medida que os diversos

¹⁴ XAVIER, A. *Op. Cit(b)*. p. 24.

¹⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 400-401.

¹⁶ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(a)*. p. 10, 15-17.

¹⁷ *Ibidem*. p. 5.

¹⁸ SGARBOSSA, L. F. Globalização Neoliberal e Direitos Fundamentais. **Revista Científica Direitos Culturais - RDC**. v. 9, n. 19 – Setembro/Dezembro de 2014. Vinculada ao PPGD URISan. (p. 36-45). p. 37.

fatores econômicos e de produção superam as fronteiras dos Estados e formam uma economia global, aberta e interrelacionada¹⁹. Este fenômeno tem como principal característica a mobilidade crescente dos fatores de produção, assim como a impulsão do comércio e dos investimentos além das fronteiras dos Estados, surgindo, por conseguinte, o mercado global²⁰.

O fenômeno da globalização teve, ainda, como importante consequência a mitigação da soberania dos Estados, uma vez que as decisões de organismos internacionais e das empresas transnacionais, pautadas preponderantemente em aspectos técnicos e econômicos, passaram a interferir significativamente na autonomia decisória dos Estados²¹. As soberanias fiscais, decorrentes das respectivas soberanias estatais, e que consistem no poder que ostenta cada Estado para emanar e aplicar suas normas financeiras e tributárias, também se viram enfraquecidas.

O segundo fator para que a pluritributação internacional ascendesse como uma questão de grande importância resultou da não alteração estrutural dos sistemas tributários, cujos aprimoramentos se resumiram ao aprofundamento dos princípios neles já existentes e o direcionamento destes aos aspectos internacionais dos impostos, apesar da necessidade de adequação dos sistemas ao cenário econômico atual. Não obstante as imensas mudanças econômicas que ocorreram, ressalte-se o crescimento e fortalecimento das empresas transnacionais e o surgimento do mercado global; mantém-se atualmente em vigência o princípio da soberania fiscal estatal autônoma e independente, o qual permite que cada Estado estabeleça, também de forma autônoma e independente, o alcance de seu poder tributário, levando em consideração para tal delimitação exclusivamente os interesses econômicos e tributários nacionais e os critérios de vinculação e elementos de conexão por ele mesmo definidos²².

Faz-se necessário, portanto, esclarecermos o que são os critérios de sujeição fiscal e os pontos de conexão. Os primeiros referem-se à natureza do vínculo fiscal, podendo ser pessoal, quando o fundamento para a sujeição fiscal é o elemento subjetivo, ou seja, uma relação entre o sujeito passivo e o Estado tributante, ou real, nos casos em que a relação é entre a manifestação de riqueza sobre a qual recai a imposição tributária e o Estado, é dizer, o

¹⁹ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(a)*. p. 5.

²⁰ ALMEIDA, C. O. F. de. *Op. Cit.* p. 34.

²¹ FARIA, J. E. (Org.). **Direito e Globalização Econômica: implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1996. *apud* SGARBOSSA, L. F. Globalização Neoliberal e Direitos Fundamentais. **Revista Científica Direitos Culturais - RDC**. v. 9, n. 19 – Setembro/Dezembro de 2014. Vinculada ao PPGD URISan. (pp. 36-45). p. 38.

²² CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(a)*. p. XXV-XXVI, 6-7, 15-17.

elemento objetivo. Os elementos de conexão, por sua vez, são os institutos que atribuem significado ao critério de sujeição adotado²³, de modo que cada administração fiscal aponta qual o elemento que deve ser analisado para aplicação do critério, por exemplo, residência ou domicílio, nos casos de vínculo subjetivo, ou local de produção ou pagamento do rendimento, quando o vínculo é objetivo.

Diante do crescente ganho de relevância da dupla tributação internacional, levando em consideração que este fenômeno exerce influência tanto sobre o fluxo de capital e investimentos nas relações econômicas internacionais, como sobre o de tecnologia e pessoas, os Estados, passaram a celebrar com maior frequência pactos com o fim de evitar a ocorrência da bitributação. Embora estes acordos sejam, em regra, bilaterais, também são celebrados, ainda que em menor número acordos multilaterais, destinados a acordar a repartição das capacidades tributárias ativas no plano internacional²⁴.

Devido à proliferação de tratados tributários bilaterais, estes Estados, no âmbito das organizações internacionais competentes, começaram a ressaltar a necessidade de se estabelecer um consenso internacional em relação à matéria, de modo a uniformizar as soluções ao problema da bitributação, ou seja, chegar-se a um consenso internacional quanto à forma mais adequada e equilibrada de distribuição do poder de tributar dos Estados²⁵. Com esse objetivo, organizações internacionais como a Sociedade das Nações, a Organização das Nações Unidas e a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) desenvolveram convenções modelo, nas quais estabelecem diretrizes a serem consideradas pelos Estados no momento da celebração dos tratados tributários.

As referidas Convenções Modelo possuem natureza de recomendação, conseqüentemente, os Estados, ainda que membros da organização que elaborou o Convênio-Tipo, gozam de autonomia para eleger o modelo que será adotado, não estando o país vinculado a utilizar o texto na íntegra, de modo que é plenamente possível a adaptação do modelo às especificidades relativas à realidade sócio-econômica dos países contratantes. Embora consistam em recomendações, os Estados seguem os modelos de convenção com poucas alterações²⁶, uma vez que representam um padrão de normas convencionais que visam

²³ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(a)*. p. 25-26.

²⁴ MENDES, B. O. A Tributação à Luz da Ordem Sócio-Econômica e o Novo Papel dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. **Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília**, n. 8, p. 85-111, 2009. p. 91-92.

²⁵ CALDERÓN CARRERO, J. M. **La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea**. Navarra: Aranzadi Editorial, 1997. p. 34 e 39.

²⁶ TÓRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 503-504.

facilitar a negociação dos tratados tributários internacionais por meio da busca por soluções uniformes e coerentes para problemas comuns²⁷. Assim, não obstante se trate de recomendações, constituem um corpo de princípios tributários internacionais, aceito por grande parte da comunidade internacional, exercendo, por conseguinte, grande influência na conformação e uniformização dos sistemas tributários dos diferentes Estados²⁸.

A Sociedade das Nações, através de seu Comitê de Assuntos Fiscais, foi a primeira a realizar trabalhos com o objetivo de elaborar um modelo de convenção, através do Relatório de 1923, o qual, após aprimoramento, resultou no primeiro modelo, concluído em 1928. Em seguida, ante as críticas resultantes da aplicação do referido modelo, a citada organização realizou algumas alterações no texto do convênio-tipo em 1939. Como consequência dos constantes estudos acerca do tema e dos trabalhos de revisão, foram elaborados os modelos de convenções do México (1943) e de Londres (1946)^{29,30}.

O Projeto de Convenção Modelo da OCDE, divulgado em 1963 juntamente a seus comentários interpretativos, foi resultado do trabalho desenvolvido pelo Comitê Fiscal da referida organização, bem como do Comitê Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Econômica por ela substituída³¹, e visava a elaboração de um padrão voltado à eliminação da dupla tributação entre os países-membros da Organização³². O primeiro modelo e seus comentários sofreram revisão em 1977, tendo como resultado nova Convenção Modelo, a qual foi objeto de recomendação pela OCDE. Em 1992, foi publicado novo Modelo de Convenção, trazendo como inovação seu caráter evolutivo, baseado na sujeição a revisões permanentes. Os comentários interpretativos deste último modelo foram revisados em 1994 e o próprio modelo atualizado no ano subsequente³³. Em 1997, o modelo sofreu novas alterações³⁴.

A ONU desenvolveu os trabalhos para a elaboração de sua Convenção Modelo impulsionada pelas críticas dos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento em relação ao Modelo da OCDE, os quais apontavam a inadequação do referido modelo quando aplicado a relações entre Estados com níveis desiguais de desenvolvimento econômico³⁵. Por

²⁷ SILVEIRA, R. M. da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação – Qualificação de Partnership Joint Ventures**. Série Doutrina Tributária Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p.105.

²⁸ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(b)*. p. 39.

²⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 494-496.

³⁰ MENDES, B. O. *Op. Cit.* p. 92.

³¹ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 98-99.

³² MENDES, B. O. *Op. Cit.* p. 92.

³³ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(b)*. p. 39.

³⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 512.

³⁵ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 96-97.

consequente, a ONU publicou, em 1980, seu Modelo de Convenção privilegiando o princípio da territorialidade³⁶.

Embora inicialmente elaborado com vistas a ser aplicado aos membros da organização, o modelo de convenção da OCDE é amplamente aplicado na celebração de tratados tributários internacionais, tanto pelos países membros quanto pelos não membros. Isto é evidenciado, inclusive, quando se observa que o próprio Convênio-Tipo da ONU o segue em grande parte de suas disposições, o que é realçado pelo fato de ambos modelos de convenções apresentarem suas disposições acerca dos métodos de eliminação da dupla tributação em seus artigos 23-A e 23-B³⁷.

Os tratados tributários internacionais, apesar de utilizarem os mesmos métodos de isenção, seja integral ou progressiva, e crédito, ordinário ou integral, bem como de dedução³⁸, que podem ser aplicados unilateralmente pelos Estados, alcançam maior efetividade; tendo em vista consistirem num sistema autônomo que estabelece regras comuns referentes à repartição do poder tributário entre os Estados signatários, à determinação da origem econômica de cada tipo de renda e à classificação jurídica de certas entidades³⁹, aos alcances subjetivo e objetivo do tratado, aos métodos a serem utilizados, assim como ao significado que deverá ser atribuído a determinados conceitos e à solução de controvérsias em sua própria aplicação.⁴⁰

1.2. FRAGILIDADES DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO

Os tratados internacionais em matéria tributária deparam-se, nesta era da globalização, com as seguintes questões primordiais: a relação entre o direito interno e o direito internacional, que culmina na hierarquia normativa que os tratados ostentam, o problema de interpretação e o problema das qualificações. A questão referente à relação entre o direito interno e o direito internacional diz respeito à determinação da disciplina que será aplicada ao caso concreto quando este é regulado de maneira antagônica ou inconciliável por um tratado e

³⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 497-498.

³⁷ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(b)*. p. 30.

³⁸ ALMEIDA, C. O. F. de. *Op. Cit.* p. 74-75.

³⁹ MENDES, B. O. *Op. Cit.* p. 96.

⁴⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(b)*. p. 28-29.

pela legislação interna^{41,42}, bem como à definição do momento em que o tratado entra em vigor na ordem doméstica⁴³.

A dificuldade referente a esta primeira questão decorre do fato de a relação entre direito interno e direito internacional ser abordada pelos vários Estados de diferentes maneiras, havendo alguns que adotam a doutrina monista, entre eles uns entendem pela prevalência do direito interno e outros do direito internacional, enquanto há aqueles que adotam a doutrina dualista, havendo casos, inclusive, de regramentos que resultam em sistemas híbridos⁴⁴. Contudo, estas teorias têm sofrido modulações, quando de suas aplicações mais recentes, sendo adotadas em versões moderadas, motivo pelo qual não mais se mostram, na prática, como posições absolutamente contraditórias, tendo ocorrido, aliás, uma aproximação destas correntes⁴⁵.

A concepção dualista entende que existem duas ordens jurídicas distintas, independentes e autônomas, a ordem interna e a ordem internacional; por conseguinte, uma norma internacional somente passa a ter vigência no direito interno quando emana de fonte interna, sendo necessário para tanto que o seu conteúdo seja reproduzido por norma de direito interno^{46,47}. Consoante esta corrente, o conteúdo do tratado gozará da hierarquia normativa da lei transformadora, havendo, pois, paridade hierárquica⁴⁸.

Para o monismo, por outro lado, há apenas uma ordem jurídica, consequentemente, os tratados podem ser imediatamente invocados após a ratificação, sendo prescindível sua transformação em norma de direito interno. Embora haja uma única ordem jurídica, esta é composta por duas esferas de ação, a interna e a internacional. Neste sentido, esta doutrina se divide em três vertentes: uma que defende a supremacia do direito internacional, outra que posiciona-se a favor da primazia do direito interno e uma terceira que advoga pela paridade hierárquica entre as normas internas e as internacionais⁴⁹.

No ordenamento brasileiro, as dúvidas e divergências acerca da hierarquia normativa

⁴¹ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 84.

⁴² MARTINS, M. G. **Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 405-438). p. 407.

⁴³ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 102.

⁴⁴ MARTINS, M. G. *Op. Cit.* p. 412.

⁴⁵ TREVISAN, R. **Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 363-403). p. 385-387.

⁴⁶ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 85.

⁴⁷ MARTINS, M. G. *Op. Cit.* p. 409.

⁴⁸ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 103.

⁴⁹ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 85-86.

dos tratados tributários internacionais resulta do silêncio da Constituição Brasileira a esse respeito, restando à jurisprudência, à doutrina e algumas normas infraconstitucionais desenvolver considerações a este respeito de forma complementar⁵⁰. Além disso, o debate também gira em torno da recepção do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) pela atual Carta Magna e da possibilidade de este diploma legal dispor sobre a hierarquia de outras normas. Completam esta discussão as questões relativas ao princípio *pacta sunt servanda* no Direito Internacional, assim como o disposto no art. 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados.

O CTN prevê em seu artigo 98 que “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”. No entanto, a linguagem utilizada não é a mais adequada tecnicamente, razão pela qual a doutrina em sua maioria critica o referido dispositivo e o interpreta, atribuindo à expressão “revogação” o sentido de suspensão da aplicabilidade⁵¹, “pois, renunciado o tratado, a lei interna com ele incompatível estará restabelecida, em pleno vigor”⁵².

Neste sentido, Heleno Tôrres ensina que há na verdade uma limitação da eficácia da norma interna, uma vez que sua aplicação é afastada das relações tributárias específicas objeto do tratado⁵³. Os fundamentos para tal interpretação variam e podem ser os seguintes: 1) o *status* supralegal dos tratados tributários internacionais, em razão da previsão do CTN em questão, que estabelece a primazia dos referidos tratados sobre a lei interna; 2) a aplicação do princípio que consagra o emprego da norma de caráter especial em detrimento do emprego da norma geral (*lex specialis derogat generali*); 3) o princípio da simetria dos atos, que dispõe que um ato só pode ser desfeito por outro que tenha obedecido mesma forma; e 4) o princípio *pacta sunt servanda* do Direito Internacional, segundo o qual os Estados são obrigados a cumprir de boa-fé os tratados por eles ratificados que se encontrem em vigor⁵⁴.

No que concerne à constitucionalidade do artigo em comento, esta lhe é negada com base no entendimento de que cabe unicamente à Constituição estabelecer a posição hierárquica de uma norma jurídica, por conseguinte, considerando se tratar de matéria constitucional, que teria sido usurpada pelo Código Tributário⁵⁵. Por outro lado, a defesa da

⁵⁰ TREVISAN, R. *Op. Cit.* p. 383.

⁵¹ SANTIAGO, I. M. **Direito Tributário Internacional**: Métodos de Solução de Conflitos. São Paulo, Quartier Latin, 2006. p. 51.

⁵² TREVISAN, R. *Op. Cit.* p. 392.

⁵³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 578.

⁵⁴ SILVEIRA, R. M. *Op. Cit.* p. 93-94, 96.

⁵⁵ TREVISAN, R. *Op. Cit.* p. 394.

validade do disposto no art. 98 fundamenta-se no pensamento de que o CTN, ao estabelecer a primazia dos tratados tributários internacionais sobre as leis internas, se limitou a fazer exatamente o que lhe cabia, ante sua recepção materialmente como lei complementar e seu caráter de norma geral em matéria de legislação tributária^{56,57}.

Na aplicação do princípio da prevalência da lei especial, o tratado é considerado norma específica em relação à lei interna, de modo que aquele afasta a aplicação desta no que se refere às relações tributárias que integram seu objeto, mantendo íntegra, porém, a aplicação da legislação doméstica em relação àquelas não abarcadas pela convenção⁵⁸. O âmbito de aplicação do tratado em matéria tributária de combate à dupla tributação internacional é delimitado por quatro critérios: quanto aos sujeitos, quanto ao imposto, quanto ao território e quanto ao tempo⁵⁹.

No que diz respeito à revogação de tratado internacional por legislação interna posterior que apresente disposição a ele contrária, ou seja, à hipótese de *treaty override*^{60,61}, Hugo de Brito Machado entende pela impossibilidade de tal revogação tanto do ponto de vista da ciência jurídica, porque não se adota o meio adequado, tendo em vista o princípio da simetria dos atos, visão compartilhada por parte da doutrina, quanto do ponto de vista ético, pois o Estado perde credibilidade perante a comunidade internacional⁶². Conforme este entendimento, baseado no princípio do *pacta sunt servanda*, assim como no caráter indivisível do Estado, cabe ao poder legislativo abster-se de editar leis que conflitem com o disposto no tratado, uma vez que ao celebrá-lo, o Estado autolimitou o exercício de sua soberania, quando impôs restrições à sua jurisdição, firmando o compromisso de cumprir com o pactuado⁶³. Esta autolimitação do poder de tributar decorre do fato de as convenções para evitar e eliminar a dupla tributação concretizarem tal finalidade por meio da restrição da aplicação das leis fiscais nacionais de um ou ambos países signatários em situações transfronteiras⁶⁴.

Por fim, os artigos 26 e 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969,

⁵⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 578.

⁵⁷ ALVES, J. L. M. A hierarquia dos Tratados Internacionais em matéria tributária na ordem constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas RTRIB**. vol. 130. setembro-outubro 2016.

⁵⁸ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 96.

⁵⁹ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 139.

⁶⁰ *Ibidem*. p. 161-162.

⁶¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 635.

⁶² TREVISAN, R. *Op. Cit.* p. 393.

⁶³ MARTINS, M. G. *Op. Cit.* p. 419.

⁶⁴ VAN RAAD, K. **Coerência entre as regras distributivas do Modelo da OCDE: o “outro” Estado e a receita originada em países terceiros**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 559-564). p. 559.

os quais positivaram costumes internacionais e que são reflexo do princípio *pacta sunt servanda*, estabelecem que todo tratado em vigor obriga os Estados-Parte, bem como a impossibilidade de o Estado invocar disposições de seu direito interno para justificar o descumprimento de um tratado. Levando-se em consideração tais disposições, conclui-se pela supremacia dos tratados internacionais em matéria tributária sobre a legislação interna.⁶⁵

Alberto Xavier acrescenta, ainda, outra razão, qual seja, o princípio do efeito negativo dos tratados para evitar a dupla tributação. Segundo este princípio, unanimemente aceito pela doutrina, os referidos tratados desempenham apenas uma função negativa, no sentido de não poder atribuir pretensões tributárias aos Estados signatários, mas apenas impor, convencionalmente, limites àquelas pretensões. Por conseguinte, faz-se necessária uma lei interna impositiva, além de regra convencional que permita a tributação, para que esta seja válida. Neste sentido, conclui este autor que, para apurar a existência da pretensão fiscal do país signatário, é necessário averiguar, primeiro, se há norma interna que fundamente a tributação, e, em caso afirmativo, posteriormente, verificar se tal pretensão não foi limitada por norma convencional^{66,67}.

A norma do art. 98 do CTN é objeto de análise do STF no Recurso Extraordinário 460.320/PR, cujo julgamento ainda não foi concluído. Todavia, o Min. Gilmar Mendes, relator, já proferiu seu voto, no qual ressaltou a importância da cooperação internacional no âmbito tributário, em especial no concernente à expansão de operações internacionais que impulsionam o desenvolvimento econômico, ao combate da evasão fiscal internacional e ao estreitamento de relações culturais, sociais e políticas entre os Estados, bem como a necessidade de observância do princípio *pacta sunt servanda*, reportando-se inclusive ao art. 27 da Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, concluindo pela suprallegalidade dos tratados internacionais em matéria tributária⁶⁸.

O problema da interpretação dos tratados celebrados visando a eliminação da dupla tributação internacional e da evasão fiscal internacional, por sua vez, reside no fato de não haver tribunais internacionais que direcione a interpretação destes acordos, sendo tal interpretação feita pelos tribunais nacionais, que utilizam os meios a eles disponíveis

⁶⁵ SILVEIRA, R. M. *Op. Cit.* p. 96.

⁶⁶ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 138.

⁶⁷ OKUMA, A. **As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume IV**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. (p. 409-432). p. 410-411.

⁶⁸ GONTIJO, D. C. A. **Posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 19 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51543&seo=1>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

conforme a ordem interna. Deste modo, as metodologias interpretativas adotadas pelos diferentes países são, quase sempre, distintas. Outrossim, os tribunais não têm conhecimento das decisões tomadas pelos tribunais dos outros países com o qual seu Estado firmou tratado em matéria tributária, vendo-se impossibilitados, pois, de desenvolverem análise acerca daquelas decisões para, então, verificar sua razoabilidade e conformidade com o estabelecido na jurisdição nacional. Por conseguinte, os julgamentos que determinarão a interpretação do tratado serão, provavelmente, distintos, podendo gerar os conflitos de competência tributária cuja eliminação é a finalidade precípua com a qual a convenção foi celebrada⁶⁹.

Além disso, nem a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados nem as próprias convenções tributárias, baseadas principalmente nos Modelos de Convenção da OCDE e da ONU, trazem regras de interpretação capazes de uniformizar a interpretação destes acordos internacionais pelos diferentes países. Aquela Convenção apenas estabelece diretrizes a respeito desta questão, apontando critérios hermenêuticos bastante vagos⁷⁰, e os referidos modelos, nos seus respectivos artigos 3º, recomendam que o intérprete recorra à legislação interna para a interpretação dos termos não definidos pela convenção^{71,72}.

Esta remissão ou reenvio à legislação interna somente deve ser aplicada subsidiariamente, uma vez que também permite a ocorrência de interpretações divergentes e, consequentemente, põe em risco a efetividade da convenção em evitar ou eliminar a dupla tributação e a evasão fiscal⁷³. O reenvio pode ser, ainda de duas modalidades: explícito ou implícito. O primeiro, denominado também por reenvio integrativo, ocorre quando a própria convenção prevê expressamente que determinado termo será interpretado conforme o significado a ele atribuído pela legislação tributária de um dos Estados contratantes, a exemplo do disposto no art. 4º, § 1º, da Convenção-Modelo da OCDE. O implícito, também chamado interpretativo ou cláusula geral de reenvio, ocorre se a remissão apenas é permitida quando não for possível inferir o significado do termo por meio da análise das normas e do contexto da convenção⁷⁴ e tampouco da finalidade por ela almejada⁷⁵.

Com o objetivo de minimizar as hipóteses de reenvio, os tratados tributários passaram

⁶⁹ WIJNEN, Win. **Algumas considerações a respeito da convergência e da interpretação dos tratados tributários**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 545-558). p. 545-547, 552.

⁷⁰ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 79.

⁷¹ WIJNEN, Win. *Op. Cit.* p. 547 e 550.

⁷² OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 415.

⁷³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 644.

⁷⁴ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 89-91.

⁷⁵ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 412-413.

a estabelecer regras próprias para sua interpretação, bem como a fixar a definição autônoma dos termos. Todavia, estas definições também são objeto de interpretação, de modo que não conseguem eliminar por completo as hipóteses de remissão à legislação doméstica, mas apenas reduzi-las⁷⁶.

Finalmente, isto nos leva à terceira questão, que reside no problema da qualificação. “A qualificação consiste na subsunção de um objeto, identificado numa situação de fato, a um conceito presente em uma norma jurídica⁷⁷”. Para tanto, na qualificação, as propriedades e características do elemento objetivo ou subjetivo observado no mundo fático são isoladas, a fim de que aquele elemento seja enquadrado numa categoria específica definida previamente no mundo jurídico⁷⁸. Qualificar é construir o fato jurídico, a partir da aplicação de uma norma jurídica abstrata a um evento concreto, elaborando a norma individual que a ele corresponde⁷⁹.

O problema da qualificação nos tratados contra a dupla tributação decorre da adoção, pelos países signatários, de definições distintas para um mesmo instituto ao qual o tratado faz referência, nos casos em que seu significado não seja fixado no âmbito da convenção^{80,81}. Assim, quando um termo presente no acordo internacional ou um elemento de conexão é qualificado de modo diverso pelos Estados-parte, há um impasse entre estes Estados quanto à aplicação do tratado e, conseqüentemente, no que se refere à determinação daquele que tem competência tributária em relação ao caso. Logo, os conflitos de qualificação acarretam ou a bitributação internacional, quando os Estados qualificam os fatos de modo a se considerarem dotados de capacidade tributária ativa, ou o conflito negativo de competência tributária, quando da divergência na qualificação ambos entendem ser o outro signatário o detentor do poder de tributar^{82,83,84}.

Alberto Xavier faz duas ressalvas de extrema de relevância. A primeira se refere à distinção entre os momentos da interpretação e da qualificação. A interpretação consiste na atribuição de significado a um conceito, ou seja, estabelecer, de modo abstrato, todos os

⁷⁶ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 89-91.

⁷⁷ SILVEIRA, R. M. *Op. Cit.* p. 56.

⁷⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 104.

⁷⁹ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 416.

⁸⁰ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 158.

⁸¹ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 158-159.

⁸² SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 158-159.

⁸³ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 90.

⁸⁴ TEJEIRO, G. O. **Fundamentos da Jurisdição Tributária Internacional – dos Conceitos**

Tradicionais às Contemporâneas – Tendências. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 863-907). p. 893.

possíveis conteúdos por ele abarcados. Por outro lado, a qualificação é a subsunção de um substrato individualizado a um conceito, tratando-se, pois, de uma etapa baseada em algo concreto. A segunda consiste na identificação de duas etapas no processo de qualificação: a qualificação primária e a secundária. Aquela diz respeito à aplicação do conceito a um fato, ou a subsunção de situações fáticas a institutos jurídicos. Na segunda fase, por sua vez, o objeto que será subsumido ao conceito é também um conceito, pois se trata do momento em que o conceito jurídico de direito interno será qualificado com base nos conceitos jurídicos contidos no tratado⁸⁵.

A importância da qualificação nos tratados para evitar a dupla tributação decorre do caráter indireto das normas do próprio tratado, uma vez que estas visam repartir as competências tributárias e, por conseguinte, indicar a norma de direito interno aplicável, bem como delimitam seu âmbito de aplicação utilizando como pressupostos elementos de conexão e conceitos jurídicos^{86,87}. Por esta razão, as convenções de combate à dupla tributação internacional passaram a definir os conceitos jurídicos aos quais faz referência, constando, inclusive, no Modelo de Convenção da OCDE, em seu art. 3º, as definições dos termos “pessoas”, “sociedade”, “autoridade competente”, etc⁸⁸. Além de fixarem a definição dos termos de maior significância para sua aplicação, os tratados passaram a trazer em seu bojo regras que estabelecem a competência qualificatória⁸⁹.

Desta maneira, percebe-se que a determinação do Estado ao qual compete qualificar certo termo cujo conceito não se encontra no tratado, em conjunto com a própria definição deste termo, constituem a questão da qualificação no âmbito dos tratados para evitar a dupla tributação internacional, quando este é silente acerca destas questões⁹⁰. Uma das teorias defendidas entre a doutrina é a competência qualificatória cumulativa, é dizer, os conceitos jurídicos não definidos no tratado podem ser qualificados, com base em suas leis internas, ou seja, utilizando a *lex fori*, tanto pelo Estado da fonte como pelo da residência⁹¹. Contudo, esta competência qualificatória cumulativa, como dito anteriormente, torna possível que sejam adotadas qualificações divergentes, que podem levar, eventualmente, a conflitos tanto positivos quanto negativos e, conseqüentemente, à dupla tributação internacional e ao vácuo

⁸⁵ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 163 e 169.

⁸⁶ SILVEIRA, R. M. *Op. Cit.* p. 158.

⁸⁷ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 166.

⁸⁸ *Ibidem*. p. 158.

⁸⁹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 91.

⁹⁰ SILVEIRA, R. M. *Op. Cit* p. 161.

⁹¹ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 417.

tributário, respectivamente⁹².

Neste sentido, mostra-se mais adequada a atribuição de competência para realizar a qualificação a apenas um dos países contratantes exclusivamente. Assim, o termo do tratado é qualificado por um único signatário consoante o estabelecido em seu direito interno. Internacionalmente esta repartição de competência é amplamente utilizada em relação aos conceitos referentes à classificação dos rendimentos, indicando-se o Estado da fonte, seja pelo pagamento ou produção, como competente para qualificar^{93,94}. Representando esta tendência, a Convenção-Modelo da OCDE traz em seu art. 10, § 3º, a previsão de que a qualificação dos dividendos cabe ao Estado de residência da sociedade que os distribui⁹⁵.

No que concerne à qualificação dos demais pressupostos de aplicação da convenção tributária internacional, esta deve ser atribuída, também de forma exclusiva, mas desta vez ao Estado com vocação natural para regular tal situação, àquele que possui o vínculo mais próximo, ou seja, à *lex situationis*, também chamada *lex causae*. Assim, a residência será definida conforme o ordenamento jurídico do Estado em que se alega ter residência. Por outro lado, um instituto jurídico terá sua natureza determinada de acordo com as normas internas do Estado no qual está presente^{96,97}.

A competência qualificatória exclusiva é atribuída ainda ao Estado da residência para determinar a natureza do imposto pago ao Estado da fonte, quando a lei que institui este tributo é posterior à celebração do tratado. Isto se justifica porque este imposto pago fundamentará a aplicação, por parte do Estado de residência, de um dos métodos para eliminação da dupla tributação internacional e, por conseguinte, a renúncia de receita tributária⁹⁸.

Aproveitando-se destas fragilidades, os contribuintes com atuação internacional desenvolvem estratégias que, por meio da utilização mais eficaz das convenções para evitar a dupla tributação internacional, logram a redução da carga tributária por eles suportada. Estas estratégias são utilizadas principalmente pelas empresas transnacionais, em virtude de sua estrutura, bem como do poder econômico que possuem, que as permite formar um grupo de especialistas, tanto do ramo jurídico quanto da economia e das ciências contábeis, para

⁹² XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 171-173.

⁹³ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 417-418.

⁹⁴ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 174-175.

⁹⁵ *Ibidem*. p. 174-175.

⁹⁶ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 175-178.

⁹⁷ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 49.

⁹⁸ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 182-183.

desenvolver seu planejamento estratégico⁹⁹. As empresas transnacionais, na verdade, consistem em grupos de sociedades internacionalmente integradas com um conjunto de sócios comuns, o que torna possível que, por meio da manipulação dos preços de transferência, dos investimentos internacionais e da interposição de sociedades intermediárias, bem como dos casos de triangulação em paraísos fiscais, explorem a descoordenada interação entre as legislações tributárias nacionais e entre estas e os tratados tributários internacionais¹⁰⁰.

⁹⁹ ARNOLD, B. J.; MCINTYRE, M. J. **International Tax Primer**. Norwell: Kluwer Law International, 2002. p. 11.

¹⁰⁰ PICCIOTTO, S. *Op. Cit.* p. XIV-XV, 3.

2. ABUSO DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

2.1. *MODUS OPERANDI* DAS EMPRESAS TRANSNACIONAIS

Com o surgimento do mercado global, a competitividade empresarial cresceu e o custo tributário tornou-se um fator ainda mais significativo a ser considerado no planejamento estratégico das empresas¹⁰¹. As empresas transnacionais, assim denominadas “todas as formas de organização empresarial de atuação ultraterritorial” que possuem uma multiplicidade de centros de gestão, cada um residente ou nacional do país no qual foi instalado¹⁰², foram as pioneiras em lograr reduzir a tributação internacional, às vezes conseguindo eliminá-la, por meio da constituição de empresas *offshore*, da utilização estratégica de estruturas societárias e dos países com tributação favorecida¹⁰³. Estas empresas passaram, então, a elaborar planejamentos tributários internacionais, nos quais estabelecem tais estratégias.

Neste sentido, ensina Alberto Xavier que o planejamento tributário, também chamado engenharia fiscal, é a faculdade que possui o contribuinte de, indiretamente, mediante a manipulação da produção do fato gerador, atrair a aplicação do sistema fiscal por ele eleito, por se tratar do menos oneroso. O referido autor ressalta que, tendo em vista o princípio da legalidade em matéria tributária, a escolha do ordenamento aplicável dá-se de forma indireta, ou seja, através da interferência voluntária do contribuinte sobre os elementos de conexão mediante a fixação de um fato em certa localização¹⁰⁴. O planejamento tributário internacional pode, por conseguinte, ser subjetivo, quando se fundamentar em manobras relativas ao elemento de conexão subjetivo, seja residência ou domicílio, ou objetivo, quando tiver como base elemento de conexão objetivo, como o local onde é desempenhada a atividade ou onde é situada a fonte do rendimento, determinada pelo local de sua produção ou de seu pagamento^{105,106}.

Acrescenta Heleno Tôrres que o planejamento tributário consiste na técnica preventiva

¹⁰¹ TÔRRES, H. T. **Direito tributário internacional**: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 35-36.

¹⁰² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 180.

¹⁰³ PICCIOTTO, S. *Op. Cit.* p. 3.

¹⁰⁴ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 276-277.

¹⁰⁵ *Ibidem.* p. 276-277.

¹⁰⁶ TEIXEIRA, A. A. **Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume IV**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. (p. 241-270). p. 261-262.

de organização dos negócios utilizada pelos contribuintes com a finalidade de lograr economia de tributos, por meio da subsunção antecipada de fatos jurídicos futuros às normas vigentes, tanto em relação à obrigação principal quanto às acessórias, buscando prever as operações menos dispendiosas dentre todas as possibilidades estabelecidas pelo ordenamento¹⁰⁷. No planejamento tributário podem ser estabelecidos negócios jurídicos indiretos, é dizer, “estruturas negociais típicas de direito interno ou estrangeiro para atingir fins que lhes são atípicos”¹⁰⁸. Tais negócios podem ser celebrados para que evitem a ocorrência de fato que se subsume à hipótese de incidência de tributo, sendo chamados neste caso de negócios indiretos de exclusão; para que determinem a prática de atos que se amoldam a hipóteses de isenção, os negócios jurídicos impeditivos; ou para que produzam fato jurídico cujo custo tributário é menor, denominados negócios indiretos redutivos¹⁰⁹. Os dois primeiros tipos de negócios resultam na não sujeição do fato tributário a qualquer das normas potencialmente aplicáveis, culminando no conflito negativo¹¹⁰.

A expressão planejamento tributário não faz, porém, qualquer referência aos atos jurídicos que serão posteriormente praticados e constituirão o conteúdo de tal planejamento. Por este motivo, o mero ato de estruturar ou reorganizar os negócios é sempre lícito, tendo em vista o direito à propriedade privada e à economia de tributos, bem como o princípio da autonomia privada previstos constitucionalmente, sendo possível que os atos posteriores que compõem seu conteúdo, no entanto, sejam lícitos ou ilícitos^{111,112,113}. Também Alberto Xavier entende pela licitude do planejamento tributário, sendo este, em sua visão, componente da elisão fiscal, a qual define como a prática de ato ou de conjunto de atos, nos limites da liberdade que possuem os particulares em virtude do princípio da tipicidade fiscal, que resulta na aplicação de regime tributário mais favorável do que aquele que seria aplicado sem tal planejamento¹¹⁴.

A questão do planejamento tributário e, principalmente, a dificuldade em estabelecer um limite claro entre a legítima economia fiscal e a elusão tributária têm se tornado cada vez

¹⁰⁷ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 37-38.

¹⁰⁸ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 278.

¹⁰⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 48.

¹¹⁰ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 277-278.

¹¹¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 37-38 e 49.

¹¹² ALVAREZ, M. Z. **Treaty Shopping en Business Profits**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume V**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. (p. 779-823). p. 780-781

¹¹³ MERKS, P. **Sonegação Fiscal, Elisão Fiscal, Planejamento Tributário Agressivo e Não Agressivo**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 621-652). p. 623, 631-633.

¹¹⁴ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 277.

mais complexas e importantes devido ao processo de globalização, que ampliou as possibilidades de medidas que visam a redução das despesas com tributos que podem ser adotadas pelas empresas transnacionais, a exemplo da alteração da situação territorial dos elementos de conexão de certa operação econômica¹¹⁵. Consequentemente, o enfoque dos contribuintes, Estados, seja através das autoridades fiscais ou do poder legislativo, e de organizações internacionais se voltou também para as normas e ferramentas de controle da elisão e evasão fiscal, especialmente na última década, devido à recessão econômica enfrentada mundialmente, que induziu os contribuintes a reduzirem ainda mais suas despesas com tributos, ademais da intensificação do processo de globalização^{116,117}.

Neste contexto, Heleno Tôrres conclui ser o planejamento tributário um procedimento através do qual o contribuinte interpreta as normas vigentes e antevê as diversas consequências jurídicas possíveis para as operações, elaborando, como resultado da identificação das possibilidades menos onerosas de constituição de negócios jurídicos, uma estratégia que o orienta quanto à prática de atos jurídicos, a fim de evitar, adiar ou localizar a ocorrência de fatos geradores para diminuir o ônus com tributos¹¹⁸. O planejamento tributário ocorre anteriormente ao fato gerador, exercendo interferência sobre sua produção, de modo que visa a redução dos impostos que, sem tal estratégia, seriam devidos¹¹⁹. Deste modo, somente quando da efetiva ocorrência dos atos jurídicos antevistos no momento do planejamento tributário é que poderão haver atos de controle sobre eles, a fim de que seja constatado seu caráter lícito, quando consistiu num negócio jurídico indireto legítimo, ou ilícito, nas situações em que configurou elusão ou evasão fiscal, e para que sejam, consequentemente, aplicadas a estes dois últimos casos a desconsideração dos atos para efeitos fiscais ou as devidas sanções, respectivamente.

Logo, visto que o planejamento tributário se trata de um ato preparatório de estruturação dos negócios, é necessariamente prévio, portanto, aos fatos jurídicos que desencadeiam consequências tributárias, sejam os impositivos ou aqueles que determinam obrigações acessórias¹²⁰. Desta forma, ao evitar a tributação em sua fonte, qual seja, o fato

¹¹⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 35-36 e 59.

¹¹⁶ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. **Normas Antielisivas em Tratados Internacionais**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 565-581). p. 565.

¹¹⁷ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 621.

¹¹⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 37-43.

¹¹⁹ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 624-625.

¹²⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 37-43.

gerador, alcança-se a economia tributária desejada^{121,122}. Por esta razão, não interessa, pois, ao direito tributário, visto que se porta diante desse como ato pré-jurídico; tendo em vista, como reflexo da autonomia da vontade, exercer influência sobre a tomada de decisão quanto aos negócios jurídicos que serão posteriormente praticados, os quais consistirão, por sua vez, fato gerador de determinado tributo¹²³.

O planejamento tributário internacional não é, pois, um instituto jurídico, mas um procedimento, uma conduta adotada para lograr, por meio da identificação dos negócios jurídicos menos onerosos, a economia fiscal de contribuintes que operam no mercado de maneira transnacional, seja porque desenvolvem operações em mais de um país ou porque suas atividades são praticadas num Estado do qual não é residente, levando em consideração, conseqüentemente, pelo menos dois sistemas tributários^{124,125}. Assim, no planejamento tributário internacional, mostram-se de extrema importância e complexidade as diferenças entre os ordenamentos jurídicos envolvidos, como aquelas relativas à hierarquia normativa, à qualificação dos atos, bem como ao conteúdo dos institutos¹²⁶. Deste modo, através do planejamento tributário internacional, os contribuintes, buscam, como principal objetivo, desenvolver estudo a respeito da interação entre os sistemas fiscais vinculados às operações por eles praticadas, para definir um plano de ação que vise carga tributária final menor do que a que lhe seria aplicada caso não desenvolvesse tal arranjo^{127,128}.

Como já referido anteriormente, quanto ao planejamento tributário, este, como técnica de organização dos negócios, não é, a princípio, ilícito, uma vez que a maioria dos Estados e a OCDE reconhecem o direito dos contribuintes de desenvolverem arranjos que estruturam os seus negócios de modo a reduzirem os custos fiscais¹²⁹. Contudo, para que seja mantido seu caráter legítimo, o planejamento tributário internacional deve ter em conta tanto os interesses do contribuinte, quanto os dos Estados de evitarem violações a seus ordenamentos por meio do cumprimento de eventuais regras antievasivas ou antielusivas por eles previstas, bem como observar as disposições dos tratados em matéria tributária e os princípios fundamentais do Direito Tributário Internacional, a exemplo da neutralidade fiscal e da não discriminação

¹²¹ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 780.

¹²² MERKS, P. *Op. Cit.* p. 624-625.

¹²³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 37-45.

¹²⁴ *Ibidem.* p. 51-52, 99.

¹²⁵ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 643.

¹²⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 55.

¹²⁷ *Ibidem.* p. 51 e 56.

¹²⁸ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 277.

¹²⁹ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 632-633.

fiscal. Necessário ainda que, no momento de estabelecer o equilíbrio entre os referidos interesses e instrumentos normativos, esteja em conformidade com a interpretação objetiva dos tratados e das legislações nacionais envolvidas^{130,131}.

Deve-se salientar que, tratando-se de planejamento tributário internacional, há mais de um ordenamento jurídico envolvido. Deste modo, os interesses de todos os Estados conectados às operações transnacionais desenvolvidas pelo contribuinte, assim como os respectivos ordenamentos, devem ser considerados na elaboração do planejamento. A legitimidade do planejamento fiscal internacional dependerá, pois, da conformidade com as ordens jurídicas de todos os Estados envolvidos, não podendo violar as normas jurídicas de tais sistemas e tampouco, ainda que quanto ao aspecto formal não seja delas divergente, estipular a prática de atos antissociais. Portanto, havendo um único ordenamento diante do qual o planejamento tributário internacional se mostre ilícito, ele deixa de representar uma economia fiscal legítima e passa a ser considerado um planejamento agressivo ou elusivo^{132,133,134}.

Para a composição da elusão tributária internacional os elementos estrangeiros das operações transnacionais são o principal fator, uma vez que funcionam como instrumentos para que os contribuintes, por meio da constituição estratégica de fatos jurídicos, determinem o conjunto de normas que a eles será aplicado^{135,136}, logrando uma economia fiscal desconforme à finalidade visada pelos regimes jurídicos^{137,138}. O conjunto normativo aplicável pode ser de um único ordenamento jurídico ou de um tratado tributário, ou desses combinados. Quanto ao controle do planejamento tributário internacional, há uma maior dificuldade em comparação ao planejamento tributário de contribuintes que atuam exclusivamente no mercado interno, visto que naquele caso a Administração tributária não consegue abranger todas as operações da cadeia, tendo em vista o princípio da territorialidade formal e a dele decorrente proibição da prática de atos de império por um Estado no território

¹³⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 56-57.

¹³¹ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 565-567.

¹³² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 57.

¹³³ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 276-278.

¹³⁴ NOVOA, C. G. **Transparencia fiscal internacional y subcapitalización**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume V**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. (p. 631-666). p. 632-633.

¹³⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 57.

¹³⁶ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 275-276.

¹³⁷ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 632-633.

¹³⁸ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 579.

de outro¹³⁹.

Neste sentido, a soberania fiscal encontra dois fatores que lhe impõem limites. Um destes fatores é o Princípio da Efetividade do Direito, o qual consiste na real possibilidade de concretização, por parte do Estado, do resultado previsto pela lei tributária. O outro fator limitante é o Princípio da Territorialidade Formal, o qual restringe a eficácia das leis e dos atos administrativos ditados como manifestação da soberania de um Estado ao seu território e foi elaborado por Klaus Vogel com base no princípio de Direito Internacional segundo o qual é proibida a imposição de ato de soberania de um Estado em território estrangeiro¹⁴⁰. Este último princípio, porém, tem sofrido progressiva flexibilização, sendo atualmente adotado pela maioria dos sistemas fiscais o Princípio da Conexão Efetiva entre a produção da renda ou a pessoa por ela responsável e o Estado. Desta maneira cada ordenamento tributário estabelece seu âmbito de abrangência para além do respectivo território estatal, prevendo sua projeção extraterritorial quando configuradas as condições de conexão¹⁴¹.

Helena Tôrres faz importante ressalva no que concerne às principais estratégias utilizadas nos planejamentos tributários internacionais elusivos, afirmando que a maioria dos casos de elusão fiscal internacional se baseiam no uso abusivo dos benefícios criados, unilateral ou bilateralmente, com o objetivo de evitar ou eliminar a dupla tributação internacional¹⁴². Félix Borrego ressalta, ainda, o papel de destaque que possuem as convenções para eliminação da dupla tributação internacional dentro do planejamento internacional¹⁴³; uma vez que, assim como as medidas unilaterais, por meio da concessão de tais benefícios, criam um regime tributário de exceção cuja finalidade é garantir a isonomia entre os contribuintes, evitando que aqueles que atuam transnacionalmente tenham que arcar com a dupla ou múltipla incidência de tributos sobre um mesmo fato de produção de seus rendimentos ou capitais. A relevância dos tratados tributários consiste, pois, em evitar que estes rendimentos fiquem sujeitos a uma sobrecarga tributária, o que impõe obstáculos às relações comerciais internacionais, enquanto os contribuintes que operam no âmbito nacional

¹³⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 57-59.

¹⁴⁰ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(a)*. p. 12-14.

¹⁴¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 68-69.

¹⁴² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 60.

¹⁴³ BORREGO, F. A. V. **Medidas Antiabuso y Convenios de Doble Imposición**. In: MONTEIRO, A. L. M. R.; CASTRO, L. F. M.; UCHÔA FILHO, S. P. M. (Coord.). **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 61-87). p. 63.

suportam a carga de uma única incidência^{144,145,146,147}. Constata-se, pois, que o abuso dos tratados para evitar a dupla tributação é uma das manobras mais utilizadas nos planejamentos tributários internacionais elusivos.

O uso indevido das convenções internacionais de combate à dupla tributação internacional podem aparecer nos planejamentos tributários internacionais das empresas transnacionais, principalmente, de duas formas: o *treaty shopping* e o *rule shopping*, os quais podem ser utilizados isoladamente ou combinados. Ambas consistem em manobras baseadas em problemas de qualificação, sendo o fundamento da primeira o aspecto subjetivo, relativo à residência, enquanto o da segunda consiste nos elementos objetivos, como a categoria de rendimento ou a definição de sua fonte o do tributo a ser aplicado. A finalidade com a qual estes métodos são empregados é a interferência por parte do contribuinte na determinação da competência tributária, do regime jurídico ou do benefício fiscal que lhe será aplicado^{148,149}.

O *treaty shopping* consiste na seleção do tratado para evitar a dupla tributação internacional que se mostre mais favorável a certa operação de transferência de rendimentos, no que se refere aos custos tributários dela decorrentes, aliada à organização das atividades desenvolvidas por uma empresa não residente em nenhum dos países signatários, de modo que esta se torne beneficiária das vantagens previstas no tratado, estabelecidas exclusivamente para os residentes^{150,151,152}. Evidenciam-se, pois, quatro elementos essenciais para que reste configurado o *treaty shopping*: a busca pela convenção em matéria tributária que ofereça os benefícios mais vantajosos para a operação; que o contribuinte não seja originariamente residente de nenhum dos países signatários; a interposição de pessoa jurídica que se enquadre ao conceito de residente de um desses países, salvo o Estado da fonte, e a determinação, por parte do contribuinte do regime fiscal que lhe será aplicado, afastando aquele estabelecido pelo ordenamento do país da origem do rendimento e fazendo incidir os benefícios concedidos pelo tratado¹⁵³.

Esta modalidade de planejamento tributário é utilizada quando o contribuinte realizará operação com sujeito residente de país com o qual seu país de residência não celebrou acordo

¹⁴⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 60.

¹⁴⁵ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 573.

¹⁴⁶ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 410, 413.

¹⁴⁷ MARTINS, M. G. *Op. Cit.* p. 421.

¹⁴⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 320-322.

¹⁴⁹ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 63-66.

¹⁵⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 320-321.

¹⁵¹ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 780.

¹⁵² BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 64, 69.

¹⁵³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 329-330.

internacional em matéria tributária ou o fez, porém tal acordo prevê benefícios não tão vantajosos quanto os estabelecidos em outro tratado de mesma natureza firmado entre o Estado de residência daquele sujeito e um terceiro Estado. Sua finalidade é atrair, artificialmente, regime tributário mais favorável, fazendo incidir disposição de tratado do qual não é, originalmente, destinatário. Por conseguinte, resta claro que a configuração do *treaty shopping* independe do fato de existir ou não tratado em matéria tributária firmado entre os Estados da residência do contribuinte e da fonte do rendimento^{154,155}.

As empresas transnacionais podem praticar o *treaty shopping* por meio de manobras diretas ou indiretas. A primeira diz respeito às estratégias por meio das quais a operação econômica não é sujeita a tributação ou o é em montante reduzido, seja porque não corresponde à hipótese de incidência do tributo ou porque se amolda a alguma hipótese de isenção ou imputação. Nesta modalidade de *treaty shopping*, as entidades interpostas são do tipo condutoras^{156,157}. Quando a estratégia é indireta, a redução ou eliminação da tributação ocorre mediante a interposição de sociedade-trampolim (*stepping stone companies*) ou sociedade de prestação de serviços, dentre essa última categoria se destacam as factoring, tendo a sociedade interposta como função formar custos no Estado da fonte, para, então, realizar a compensação destes com os rendimentos^{158,159}.

O objetivo das convenções que visam evitar ou eliminar a dupla tributação internacional é promover a circulação de bens, serviços e capitais, através da remoção deste obstáculo ao desenvolvimento do comércio internacional no qual consiste a bitributação internacional¹⁶⁰. Por este motivo, são compostas por um conjunto de disposições acerca do equilíbrio entre as capacidades tributárias ativas dos Estados signatários, prescrevendo uma repartição da competência tributária entre eles¹⁶¹. Além disso, buscam concretizar seu escopo de evitar ou eliminar a dupla tributação internacional restabelecendo a isonomia entre contribuintes, ao estipular um regime de tratamento mais favorável, do qual são beneficiários unicamente os contribuintes residentes dos Estados signatários¹⁶².

Deste modo, a interposição de pessoas jurídicas, em especial por meio da constituição

¹⁵⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 324-325, 331.

¹⁵⁵ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 290-293.

¹⁵⁶ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 65-66.

¹⁵⁷ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 785.

¹⁵⁸ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 65-66.

¹⁵⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 333.

¹⁶⁰ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 573.

¹⁶¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 339.

¹⁶² XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 290.

de entidades que sirvam como mero instrumento para transmissão de rendimentos, como empresas condutoras, sociedades-base ou empresas-trampolim, funciona, pois, como ferramenta que permite a manipulação da qualificação subjetiva; a fim de que um sujeito inicialmente não residente se enquadre ao conceito de residência de um dos países signatários e, com isso, torne-se estrategicamente conforme às condições impostas pelo elemento de conexão subjetivo, integrando o quadro de beneficiários do tratado^{163,164,165,166}. Logo, a interposição de pessoa jurídica para aquisição de residência num dos países signatários, desde que tenha como único propósito o gozo das vantagens previstas nestes tratados por sujeitos que não integram originariamente o grupo de beneficiários, mostra-se uma prática ilegítima e caracteriza o uso indevido ou abusivo de tais acordos^{167,168}.

Desta forma, por meio de uma residência aparente ou artificial, dado que a entidade interposta não tem nenhum propósito comercial, mas apenas a redução dos encargos fiscais, o contribuinte rechaça a aplicação do regime fiscal previsto pelo Estado da fonte do rendimento para os contribuintes não são seus residentes e força a aplicação do regime estabelecido no tratado contra a dupla tributação internacional para os residentes dos países signatários, favorecendo-se de forma ilegítima dos benefícios fiscais previstos naquele acordo contra a bitributação, que, de início, não lhe seria aplicável^{169,170}. A ilegitimidade desta prática reside, portanto, no fato do contribuinte se utilizar das disposições do tratado com finalidade diversa daquela prevista no momento em que tal acordo internacional fora firmado, ou até mesmo contrária a ela, visto que não busca apenas a eliminação da dupla tributação, mas a redução da carga tributária, por vezes, logrando evitar a incidência de imposições fiscais^{171,172}.

Na técnica *rule shopping*, por sua vez, a empresa que elabora o planejamento tributário internacional realmente integra o quadro dos beneficiários da convenção tributária; no entanto, com o objetivo de intensificar as vantagens que pode obter com o acordo internacional, na aplicação das disposições desse último, adota as qualificações objetivas que acarretem a incidência das normas mais favoráveis. O *rule shopping* consiste, pois, na manipulação da qualificação de algum dos elementos objetivos da operação transnacional,

¹⁶³ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 290-291, 293.

¹⁶⁴ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 780.

¹⁶⁵ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 65, 69-70.

¹⁶⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 323, 325-326, 333.

¹⁶⁷ *Ibidem*. p. 335.

¹⁶⁸ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 566-567, 579.

¹⁶⁹ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 65, 69-70.

¹⁷⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 327.

¹⁷¹ *Ibidem*. p. 328.

¹⁷² ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 566-567.

seja ele o imposto incidente, a categoria de rendimento ou uma definição prevista no acordo, de modo que lhe seja aplicada disciplina mais favorável prevista pelo tratado para espécie diversa de renda^{173,174}.

Portanto, enquanto o *treaty shopping* é a seleção da melhor convenção internacional em matéria tributária a ser alcançada através da manipulação da qualificação subjetiva, o *rule shopping* é a escolha, por parte de contribuinte residente de um dos países signatários, da qualificação objetiva sobre a qual incide, conforme previsão do tratado, regime tributário mais vantajoso^{175,176}. Trata-se da requalificação dos elementos, a fim de que haja a subsunção desses às definições previstas no tratado atreladas à maior economia fiscal¹⁷⁷, especialmente, no que se refere à conversão da natureza da renda para lograr a qualificação do rendimento obtido conforme a categoria de renda que goza de regime tributário mais favorável^{178,179}. Os casos mais frequentes de uso deste método de planejamento tributário internacional são relativos à requalificação de atos de pagamentos de dividendos em pagamentos de juros ou atos de ganho de capital¹⁸⁰.

Impedir a retenção do tributo na fonte ou reduzir a alíquota do tributo incidente e até eliminar a imposição tributária são as finalidades com que o *rule shopping* é utilizado¹⁸¹. A máxima eficácia desta técnica é alcançada neste último caso, quando, ao qualificar algum elemento objetivo, a empresa transnacional consegue afastar a incidência das normas impositivas de todos os sistemas tributários envolvidos, criando um conflito negativo de competência tributária, havendo portanto um vácuo fiscal, uma vez que nenhum dos Estados reconhece-se com capacidade tributária ativa para aplicar suas normas fiscais impositivas^{182,183}.

Helena Tôrres aponta, ainda, uma terceira modalidade de abuso das convenções internacionais em matéria tributária, que ocorre nos planejamentos tributários internacionais de grupos transnacionais, por meio da técnica dos casos triangulares. Esses ocorrem quando, embora existam apenas dois sujeitos envolvidos, a operação apresenta elementos de conexão

¹⁷³ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 66.

¹⁷⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 321, 326, 337.

¹⁷⁵ *Ibidem.* p. 340.

¹⁷⁶ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 795-796.

¹⁷⁷ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 342.

¹⁷⁸ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 66.

¹⁷⁹ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 795-796.

¹⁸⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 340.

¹⁸¹ *Ibidem.* p. 340.

¹⁸² *Ibidem.* p. 322.

¹⁸³ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 44 e 275.

com ao menos três Estados distintos, visto que um dos sujeitos possui, em outro Estado, estabelecimento permanente, portanto sem personalidade jurídica, cujo ativo é composto por participações no capital do segundo sujeito, o qual se localiza num terceiro Estado. Estas participações societárias permitem que a primeira sociedade exerça o controle da segunda¹⁸⁴. A esse respeito, Alberto Xavier atribui destaque às sociedades *holding*, ou seja, aquelas sociedades constituídas com o objetivo de ser titular de participação no capital de outras sociedades, motivo pelo qual vários países possuem disposições em seus direitos internos que consideram estas sociedades como fiscalmente transparentes¹⁸⁵.

O problema de uso abusivo dos tratados para evitar a dupla tributação, nestas situações triangulares, ocorre quando o estabelecimento permanente que recebe rendimentos passivos, ou seja, dividendos, *royalties* ou juros, está localizado em país com tributação favorecida e o país de residência da sociedade matriz isenta ditos rendimentos. Desta forma, consegue-se manipular o regime tributário aplicável às remessas de lucro e às distribuições de dividendos entre empresas de um mesmo grupo¹⁸⁶.

As empresas transnacionais buscam a redução do custo final do desenvolvimento de sua atividade, a fim de obter, conseqüentemente, maior competitividade no mercado global e maior lucratividade. Assim como ocorre em relação a todos os fatores que impactam negativamente a formação do lucro, por exemplo os encargos trabalhistas, os custos com matéria-prima e transporte; os grupos transnacionais também buscam a melhor localização de suas operações, com o objetivo de tornar mínimos os custos tributários¹⁸⁷.

Logo, estas empresas, ao elaborarem seus planejamentos tributários, visam gozar dos benefícios concedidos para eliminação da dupla tributação de modo a obter a maior economia tributária possível. Para isto, utilizam-se sobretudo do abuso das convenções para evitar a dupla tributação, em especial o *treaty shopping* ou o *rule shopping*; da reestruturação societária no âmbito internacional, por meio de fusões, cisões ou incorporações; da subcapitalização de empresas; da transferência e concentração de lucros em países de menor custo tributário, por meio da manobra de preços de transferência ou do uso de intangíveis; da distribuição disfarçada de lucros, mediante transferência de ativos ou a liquidação de filiais e sucursais. Evidencia-se, portanto, que todos os métodos acima referidos têm por finalidade a transferência dos rendimentos aos territórios que possuem regime fiscal mais favorável ou que

¹⁸⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 342-343.

¹⁸⁵ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 285-286.

¹⁸⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 343-344.

¹⁸⁷ *Idem*. p. 100, 109.

permitem o diferimento do pagamento do tributo¹⁸⁸. Os grupos empresariais transnacionais mostram-se, por conseguinte, bastante interessados em usufruir das vantagens oferecidas por países com tributação favorecida, uma vez que a mediação de suas transações através da utilização dos regimes previsto pelos ordenamentos destes países, mediante a constituição nestes Estados de sociedades-base ou sociedades-condutoras, consiste numa estratégia com resultados bastante satisfatórios em relação à redução da carga fiscal a ser suportada¹⁸⁹.

Para a maximização da economia fiscal, são desenvolvidas, no planejamento tributário, estratégias que permitam alcançar o maior proveito das lacunas dos vários regimes tributários e das antinomias entre eles. Neste sentido, os países com tributação favorecida funcionam, no planejamento tributário internacional das empresas transnacionais, pois, como ferramenta para canalização de investimentos ou acumulação de rendimentos e, inclusive, para tornar ainda maior a economia fiscal obtida com o planejamento tributário através de outras medidas como o *treaty shopping* e *rule shopping*, a subcapitalização de empresas ou manobras dos preços de transferência. Com este propósito, estes grupos transnacionais criam sociedades intermediárias nos países com tributação favorecida para usufruir dos benefícios por eles oferecidos^{190,191}.

2.2. QUEDA DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA

O resultado da adoção pelas empresas transnacionais de medidas elusivas de alocação estratégica de seus investimentos e operações, inclusive em países com tributação favorecida, foi a distorção tanto na arrecadação tributária quanto na concorrência entre as empresas, em especial entre as transnacionais e as locais¹⁹². Além disso, as práticas elusivas de abuso das convenções de combate à dupla tributação internacional confrontam, ainda, o princípio da isonomia entre os contribuintes, uma vez que, seja através do *treaty shopping* ou do *rule shopping*, forcem a aplicação de tratamento mais favorável em situações em que este não é cabível, causando, conseqüentemente, a redução nas receitas tributárias¹⁹³. A esse respeito, o relatório da OCDE sobre elisão fiscal e sonegação fiscal internacional, elaborado em 1987 e intitulado “Elisão e sonegação fiscal internacional, quatro estudos correlatos”, ressalta a

¹⁸⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 56, 59.

¹⁸⁹ TEIXEIRA, A. A. *Op. Cit.* p. 590.

¹⁹⁰ XAVIER, A. *Op. Cit(a)*. p. 287.

¹⁹¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 101-109.

¹⁹² *Ibidem*. p. 139-140.

¹⁹³ *Ibidem*. p. 336.

preocupação dos Estados em relação à elisão fiscal internacional, uma vez que esta se mostra contrária à equidade fiscal, visto que acarreta a distorção da concorrência internacional e dos fluxos de capital, bem como devido à sua interferência nos orçamentos estatais, tendo em vista a redução na arrecadação tributária que dela resulta¹⁹⁴.

Por estes motivos, vários Estados entendem que estes modos de uso indevido dos tratados internacionais em matéria tributária se tratam de comportamentos elusivos¹⁹⁵. Estes Estados buscam combater estas práticas através de medidas que assegurem a aplicação do regime fiscal que originalmente recairia sobre a operação de transferência de rendimentos, não fossem as manobras de abuso das convenções tributárias, por meio da manipulação das qualificações subjetiva e objetiva^{196,197}. Com este fim, como meio de evitar o abuso de direito em que consiste o uso indevido dos benefícios concedidos no bojo das convenções em matéria tributária, os ordenamentos jurídicos domésticos, assim como os tratados tributários internacionais preveem normas antielusivas, as quais estabelecem os limites à atividade de planejamento tributário internacional^{198,199}.

Como dito anteriormente, para que o planejamento tributário internacional seja considerado ilícito, é necessário analisá-lo face a todos os sistemas jurídicos envolvidos na operação por ele abarcada e chegar-se à conclusão de que ao menos um dos sistemas fora violado. Desta feita, para se determinar se um planejamento tributário que consiste no uso indevido de uma convenção tributária internacional é elusivo, mostra-se imprescindível que seja examinada sua conformidade aos ordenamentos dos países de residência da pessoa jurídica interposta, quando tal interposição existir, ou do beneficiário, e do país de fonte do rendimento, assim como às cláusulas da convenção internacional²⁰⁰. Estes países podem utilizar-se de normas antielusão internas ou convencionais como forma de controle unilateral e bilateral, respectivamente, do uso indevido dos tratados. Outras formas de combate a estas práticas são o procedimento amigável, também medida bilateral, e medidas comunitárias, adotadas no âmbito de blocos de integração. A caracterização da ilicitude do uso indevido dos tratados depende, portanto, da existência de regras antielusivas nos sistemas envolvidos²⁰¹.

¹⁹⁴ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 632-633.

¹⁹⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 351.

¹⁹⁶ *Ibidem*. p. 336.

¹⁹⁷ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 787-788.

¹⁹⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 60-61.

¹⁹⁹ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 572.

²⁰⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 346.

²⁰¹ *Ibidem*. p. 350-352.

3. MEDIDAS DE COMBATE AO ABUSO DAS CONVENÇÕES INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

A conduta de elaborar planejamento tributário é lícita. Não se deve, pois, presumir a ilicitude das economias tributárias logradas por meio de uma pluralidade de atos; tendo o Fisco, entretanto, a possibilidade de exercer o controle destes atos para verificar sua conformidade ao sistema²⁰². Tendo em vista que as práticas de *treaty shopping* e *rule shopping* consistem em modalidades de planejamento tributário, também tais estratégias são, *a priori*, lícitas. Contudo, nos casos em que os arranjos negociais adotados não apresentam nenhuma funcionalidade do ponto de vista transacional para a realização da atividade desenvolvida pela empresa e são elaborados tendo como único ou principal objetivo a redução da carga tributária, configura-se o abuso das convenções internacionais para evitar a dupla tributação, considerado elusivo por diversos países^{203,204}.

3.1. NORMAS ANTIELUSIVAS

O próprio tratado pode trazer disposições, sejam gerais ou específicas, a fim de evitar e reprimir o abuso dos benefícios nele concedidos, é dizer, cláusulas que atribuem aos signatários, como consequência jurídica dos casos em que o planejamento tributário internacional constitui o uso abusivo do tratado, a faculdade de desconsiderar os atos elusivos e aplicar o regime tributário que se tentou eludir. Por outro lado, os Estados podem também, unilateralmente, combater e prevenir o abuso das convenções para evitar a dupla tributação internacional por meio de norma antielusiva interna geral ou específica^{205,206}. Existem, também, cláusulas setoriais, que correspondem a normas híbridas, que possuem estrutura similar a das normas gerais, prevendo um pressuposto fático genérico, mas cuja aplicação é restringida no que diz respeito a um conjunto de tributos ou a operações e negócios no âmbito de incidência de um tributo determinado^{207,208}.

As normas gerais antiabuso consistem em cláusulas que estipulam, de maneira ampla

²⁰² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 349-350.

²⁰³ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 566.

²⁰⁴ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 66.

²⁰⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 352-353, 362.

²⁰⁶ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 634-637.

²⁰⁷ *Ibidem*. p. 638-639.

²⁰⁸ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 815.

e abstrata, a não aplicação dos benefícios concedidos pela convenção às operações ou sujeitos, quando as estratégias de *treaty shopping* ou *rule shopping* adotadas sejam consideradas elusivas. Devido à sua vagueza, estas normas gerais pressupõem outra disposição normativa que estabeleça os critérios para a configuração do abuso da convenção, concedendo aos Estados signatários poder discricionário para determinar as hipóteses de abuso^{209,210}.

As normas específicas antiabuso previstas nas convenções, por sua vez, podem estabelecer que determinadas normas antielusivas domésticas são aplicáveis aos casos que integram o âmbito de aplicação da convenção²¹¹ e também, assim como acontece nas normas específicas estabelecidas unilateralmente pelos Estados, enumeram e descrevem de forma taxativa, rigorosa e detalhada as hipóteses concretas de elusão. Exemplo destas normas são aquelas que estabelecem os casos de *treaty shopping* em que os negócios jurídicos são considerados elusivos, geralmente tomando como critério para a configuração do caráter elusivo a combinação de dois fatores: 1) o tipo de sociedade escolhido para a pessoa interposta e 2) a utilização desta para a acumulação de lucros, em virtude da falta de habitualidade na distribuição de dividendos, ou como sociedade condutora, para a transferência de todos os rendimentos por ela percebidos quando a principal fonte encontra-se no exterior. Além disso, impõem a estes negócios consequências que visam coibir sua prática. Importante ressaltar que as normas específicas são utilizadas geralmente combinadas às normas gerais^{212,213}.

Em relação à aplicação unilateral de regra geral antielusiva, entre os ordenamentos jurídicos que seguem o sistema anglo-saxônico, adota-se, para a caracterização da simulação e, por consequência, do uso indevido dos tratados, o princípio da prevalência da substância sobre a forma. Segundo este princípio, deve-se dar prevalência ao conteúdo econômico do negócio jurídico em detrimento da forma utilizada, quando, por meio do teste do propósito negocial (*business purpose test*), verifica-se que a estrutura do negócio não corresponde à finalidade da operação, mas é empregada com o fim exclusivo de reduzir a carga tributária. Entre os países do Civil Law, muitos aplicam como critério nas regras antielusivas gerais o abuso das formas jurídicas, representadas nos diversos ordenamentos por institutos como a

²⁰⁹ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 635, 639-640.

²¹⁰ TÔRRES, H. T. **Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions.** In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume VI.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 731-754). p. 733-736.

²¹¹ *Ibidem.* p. 737-738.

²¹² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b).* p. 355.

²¹³ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 637-638, 640.

fraude à lei ou abuso de direito, por exemplo. Há países de sistema romanístico, no entanto, que não adotam regras gerais antielusivas porque entendem que deve prevalecer o respeito à forma dos negócios jurídicos utilizados^{214,215}.

Os países que dispõem de uma regra geral antielusão poderão, uma vez configurada a simulação ou o abuso das formas, desconsiderar ou requalificar, apenas para fins fiscais, os atos jurídicos, seja o ato de constituição da entidade interposta unicamente para gozo dos benefícios dos tratados para evitar a dupla tributação ou os negócios jurídicos indiretos que visam produzir fato que não se subsuma à hipótese de incidência do tributo ou alterar características dos elementos para que estes se enquadrem aos tipificados na norma de imposição tributária mais favorável^{216,217}. A esse, respeito, é importante apontar o Estado que tem competência para aplicar normas antielusivas, a depender do elemento cujas características sofreram modificações.

O ordenamento jurídico do Estado onde interposta a entidade estabelecerá os critérios para a determinação da residência, bem como, devido aos elementos de conexão, será o competente para julgar, com base no seu direito interno e no conteúdo da convenção internacional, se a interposição da pessoa jurídica configura simulação, salvo previsão convencional que atribua tal competência também ao Estado da fonte do rendimento ou disposição em contrário contida em procedimento amigável combinado a assistência administrativa mútua²¹⁸. Assim, as diferentes cláusulas que poderão fundamentar as normas antielusivas, sejam internas ou bilaterais, aplicáveis pelo Estado da residência para exercer o controle do planejamento tributário internacional adotam diversos critérios para a determinação das hipóteses de limitação do alcance da convenção em matéria tributária.

O fundamento para a caracterização da interposição de entidade como abusiva pode ser a existência de cláusula que adote o critério da transparência, em inglês, *the look-through approach*, segundo a qual não são beneficiárias do tratado as sociedades residentes de um dos signatários que sejam controladas por pessoas que não são residentes de nenhum dos Estados contratantes. O referido controle pode ser direto ou indireto, neste último caso por meio de outra sociedade, qualquer que seja o país de residência desta última. Defende-se, com esta cláusula, a prevalência da substância sobre a forma, uma vez que a personalidade jurídica da

²¹⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 352-353.

²¹⁵ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 636-637.

²¹⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(c)*. p. 733.

²¹⁷ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 353-354.

²¹⁸ *Ibidem*. p. 346-347.

entidade interposta e controlada por não-residente de nenhum dos signatários ou os negócios por ela celebrados são desconsiderados para fins tributários, quando se constata que grande parte do rendimento daquela entidade é transferida aos sócios ou pessoas vinculadas a título de cumprimento de obrigações. Ressalte-se que esta desconsideração da personalidade jurídica implica a negação da separação entre o patrimônio da sociedade e os patrimônios dos sócios^{219,220,221}.

Além disso, evidencia-se que, neste método, há a presunção de que a pessoa jurídica interposta funciona como mera condutora dos rendimentos ao efetivo beneficiário, o qual reside em país diverso dos signatários, com o objetivo exclusivo de reduzir a carga fiscal. Assim, percebe-se que esta técnica tem sua aplicação voltada aos Estados de residência das pessoas interpostas, mostrando-se, conseqüentemente, de abrangência bastante restrita. A própria OCDE reconhece esta limitação, afirmando que sua utilização revela-se mais adequada nas convenções com países de tributação favorecida. Contudo, a celebração de tratados em matéria tributária com estes países é muito rara²²².

Outra medida para combater o abuso subjetivo dos tratados, bastante semelhante à cláusula de transparência, é a cláusula de trânsito (*the channel approach clause*), que prevê a não aplicação das cláusulas convencionais que concedam benefícios tributários que culminem na eliminação ou atenuação do imposto devido, quando os rendimentos são transferidos a sociedade cujas participações ou controle encontram-se na mão de sujeitos não residentes, embora seja residente num dos signatários. Estabelece, ainda, como critério que tais rendimentos sejam, posteriormente, utilizados, em percentual superior a 50%, para satisfazer obrigações com estes sujeitos. Portanto, a sociedade interposta num dos países signatários consiste unicamente num canal para a transferência de lucros, por meio do pagamento de créditos, sejam eles juros, royalties, dividendos, etc., para pessoas residentes em Estados não signatários do tratado, os quais se caracterizam como os beneficiários efetivos. Esta cláusula destina-se a combater o *treaty shopping* em sua modalidade indireta, visto que procura evitar o uso de sociedades condutoras por meio das estratégias trampolins, sendo a expressão correspondente em inglês “*stepping stone conduit*”^{223,224,225}.

²¹⁹ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 650.

²²⁰ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 72-73.

²²¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 364-365.

²²² *Ibidem.* p. 364.

²²³ *Ibidem.* p. 364.

²²⁴ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 650.

²²⁵ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 73-74.

A cláusula de propriedade e erosão na base mostra-se muito próxima da cláusula de trânsito. Na verdade, consiste numa versão mais rigorosa daquela, uma vez que, além de estabelecer que os rendimentos recebidos pela sociedade interposta não podem ser destinados em mais da metade de seu montante ao pagamento de créditos a beneficiários não residentes dos Estados contratantes, soma a esta exigência a condição de que também mais de 50% das participações em seu capital sejam de residentes em algum dos signatários da convenção²²⁶.

Por fim, tem-se a cláusula de exclusão, também denominada *the exclusion approach*, a qual dispõe que os benefícios concedidos pela convenção não serão aplicados a determinados tipos de sociedade ou a alguns tipos de renda, tendo em vista que estes já integram o quadro de beneficiários ou hipóteses de incidência, respectivamente, de um regime fiscal privilegiado. Sua aplicação é direcionada, portanto, àqueles países que em sua legislação interna concedem benefícios fiscais e procuram coibir práticas que visem cumular tais benefícios aos previstos de forma convencional. O alcance desta técnica revela-se bastante amplo, visto que, além de combater o *treaty shopping*, também previne o acúmulo excessivo de vantagens fiscais por certas empresas, bem como minimizam os obstáculos para a celebração de convenções com países que possuem territórios com regimes tributários privilegiados^{227,228}.

O controle exercido sobre o planejamento tributário internacional pelo Estado da fonte, aquele que, na maior parte dos casos, mais sofre com a redução das receitas tributárias decorrentes das técnicas de uso abusivo das convenções, dá-se sobre o conjunto de atos que compõem a cadeia de operações, a fim de detectar eventual fraude ou superação das normas do seu direito interno, que consistiam o regime originalmente cabível, alcançada mediante a aplicação de disposição mais benéfica contida no tratado. Tendo em vista que a economia fiscal pode ser resultado não de um ato jurídico isolado, mas de uma pluralidade de atos interligados; desenvolveu-se a doutrina das *step-transactions*, a qual determina a análise dos atos como o conjunto das etapas de um negócio jurídico único, cujo arranjo foi desenhado exclusivamente com o objetivo de reduzir a carga tributária que sobre ele recairá. Por conseguinte, aos atos é atribuído o mesmo regime típico, ou seja, aquele que seria aplicado caso, em vez de terem sido praticados vários negócios indiretos, fosse praticado um único negócio. Esta doutrina é aplicada muitas vezes combinada à doutrina do *business purpose test*,

²²⁶ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 76-77.

²²⁷ *Ibidem.* p. 71-72.

²²⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b).* p. 366-367.

mostrando-se esta e aquela complementares entre si²²⁹.

O critério do *business purpose*, por sua vez, consiste no condicionamento da aplicação da disposição do acordo internacional que prevê o benefício fiscal à constatação de que a estrutura transacional montada possui propósito negocial, não tendo como a finalidade exclusiva ou principal a obtenção de uma vantagem fiscal, além de estar de acordo com a legislação, tanto em relação ao aspecto formal quanto no que concerne à interpretação objetiva ou o escopo da disciplina normativa. Este critério é baseado no preceito da prevalência da substância sobre a forma^{230,231}.

Outro preceito que pode fundamentar o controle do Estado da fonte é a cláusula do beneficiário efetivo (*beneficial ownership*), a qual prevê que os benefícios concedidos pela convenção apenas se aplicam nos casos em que a entidade que recebe os rendimentos é residente em um dos Estados contratantes e o verdadeiro beneficiário dos rendimentos²³². Deve-se ressaltar, porém, que o conceito de beneficiário efetivo é, em sua essência, um conceito de Direito Internacional Tributário, devendo ser posto pela própria convenção, uma vez que não pode ser encontrado na legislação interna dos países signatários. Há, inclusive, divergências acerca do significado de tal expressão no que concerne à sua vinculação, não havendo clareza se faz referência ao proprietário do rendimento em seu aspecto jurídico ou econômico. O poder para dispor do bem ou capital ou dos rendimentos desses conforme sua vontade é o que caracteriza, para Vogel, o beneficiário efetivo. Conclui-se, pois, que o conceito de beneficiário efetivo refere-se ao efetivo titular do rendimento²³³.

Um terceiro critério que pode ser utilizado pelo Estado da fonte para impedir o abuso das convenções é a efetiva tributação ou sujeição ao imposto (*subject-to-tax approach*). Põe-se em relevo, pois, o fim de evitar a dupla não tributação ou vácuo tributário, alcançado por este método, ao estipular que somente são beneficiários da convenção, seja para isenção ou redução da alíquota, as sociedades cujos rendimentos são efetivamente sujeitos a tributação pelo Estado de residência daquele que percebeu a renda. Desta forma, assegura-se que o tratado para evitar a dupla tributação seja aplicado apenas com este fim, para o qual foram estabelecidas suas cláusulas, que disciplinam a repartição da capacidade tributária ativa dos signatários; de modo que, não havendo hipótese de dupla tributação internacional, não há

²²⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 346-350.

²³⁰ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 566-567.

²³¹ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 790-801.

²³² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(c)*. p. 750.

²³³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 372-374.

razão para aplicação do tratado. Este método pressupõe, porém, para seu bom funcionamento, apropriada troca de informações entre as administrações fiscais^{234,235}.

Ademais das medidas antielusivas, é possível que haja a previsão da aplicação do princípio da boa-fé como uma cláusula para moderar as cláusulas anteriormente citadas e assegurar que estas somente afastarão a aplicação da convenção nos casos em que isto realmente se faça necessário. Deste modo, uma vez constatada a boa-fé, através da demonstração de que a sociedade realiza atividades que integram o processo produtivo, mercantil ou financeiro, o gozo dos benefícios concedidos pelo tratado será garantido. Há ainda outras quatro cláusulas em que se afasta a caracterização do abuso das convenções: 1) cláusula de atividade (*the activity provision*), segundo a qual a pessoa interposta, uma vez constatado que efetivamente desenvolve atividade em seu estado de residência, não constitui sociedade aparente; 2) *the amount of tax provision*, a qual determina não se tratar de elusão fiscal os casos em que a redução da carga fiscal alcançada com o planejamento tributário não seja superior à tributação imposta pelo Estado de residência; 3) cláusula de cotação em bolsa (*the stock-exchange provision*), que salvaguarda a sociedade que é registrada em bolsa e cotada em mercado de valores reconhecido; e 4) cláusula de não imposição alternativa, quando se verifica que os sócios não-residentes situam-se em estado que possui tratado em matéria tributária firmado com o estado da fonte semelhante àquele celebrado entre este estado e o de residência da sociedade^{236,237}.

A cláusula de atividade condiciona o gozo dos benefícios dos tratados à verificação de que os rendimentos obtidos no Estado da fonte integram a atividade empresarial desenvolvida ou com ela se relacionam direta ou indiretamente. Logo, quando da constatação de que a pessoa jurídica interposta desenvolve atividade empresarial substantiva no Estado de residência, assegura-se a aplicação das disposições convencionais. Por outro lado, uma vez constatado não haver tal atividade, afasta-se a aplicação da convenção. A cláusula da cotação em bolsa restringe o quadro de beneficiários dos tratados às sociedades residentes de algum dos contratantes cujas ações são cotadas num mercado de valores localizado em um dos referidos países ou por eles reconhecido^{238,239}.

Quando a convenção já prevê, em cláusulas antiabuso, as hipóteses em que sua

²³⁴ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 650.

²³⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 367-368.

²³⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 369-371.

²³⁷ BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 74-75.

²³⁸ *Ibidem.* p. 76-77.

²³⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 371.

aplicação pode ser limitada no que se refere ao uso indevido das suas vantagens, será o direito interno dos países signatários que, após intervenção das cláusulas antiabuso convencionais, será aplicado, fazendo incidir sobre a operação a norma impositiva contida em seu ordenamento. Portanto, é, ao afastar a possibilidade de gozo dos benefícios previstos na convenção, que as regras antiabuso nela contidas permitem que as normas impositivas estabelecidas pela legislação doméstica do Estado signatário, é dizer, seu direito interno, seja aplicado aos casos em que for caracterizado o abuso das disposições do tratado em matéria tributária²⁴⁰.

Entretanto, devemos ressaltar que as medidas unilaterais de controle do uso abusivo dos tratados para evitar a dupla tributação podem resultar, quando o tratado não contenha cláusula antiabuso, em casos de divergência na aplicação das normas convencionais ou de *treaty override*, ou seja, a superação das disposições do tratado por norma interna de um dos signatários, culminando na ruptura unilateral do acordo internacional^{241,242,243}. Logo, conforme o Direito Internacional, normas internas que visem negar eficácia a disposições convencionais que concedem benefícios não devem ser aplicadas, a menos que exista cláusula daquela convenção que expressamente preveja e faculte tal aplicação, sob pena de se violar o princípio *pacta sunt servanda* pelo não cumprimento do pactuado no bojo do tratado para evitar a dupla tributação^{244,245,246}. O descumprimento do tratado ocorre, inclusive, tendo em vista que a técnica central adotada nos tratados para evitar a bitributação internacional consiste na repartição das competências tributárias entre os países contratantes^{247,248,249}.

Além disso, negar de forma unilateral a aplicação dos benefícios da convenção consiste na violação ao Direito Internacional e na inobservância do princípio da segurança jurídica, que culmina no desrespeito ao contribuinte que por eles seria favorecido, bem como ao outro signatário, tendo em vista a quebra do princípio da reciprocidade no qual se baseiam os tratados internacionais para evitar a dupla tributação^{250,251,252}; excetuados os casos em que

²⁴⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)* p. 359.

²⁴¹ *Ibidem.* p. 357.

²⁴² NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 652.

²⁴³ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 788-790, 817-819.

²⁴⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)* p. 359.

²⁴⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(c)* p. 737-738.

²⁴⁶ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 651-652.

²⁴⁷ *Ibidem.* p. 652.

²⁴⁸ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 818.

²⁴⁹ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 410.

²⁵⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(c)* p. 737-738.

²⁵¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)* p. 359-360.

²⁵² BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 66-67.

no curso da celebração do tratado os signatários conhecessem as normas internas antielusão uns dos outros ou se o signatário que deixou de aplicar as disposições da convenção é o país de residência da pessoa interposta. Neste último caso, a constituição da pessoa jurídica que caracterizou a simulação consiste numa violação ao direito interno daquele Estado, mostrando-se prévia à aplicação da convenção, o que autoriza que seja controlada exclusivamente pelo ordenamento daquele país²⁵³.

A pior das consequências é a aplicação divergente das normas contidas no tratado, o que acarreta casos de dupla tributação internacional, elusão fiscal internacional ou discriminação fiscal²⁵⁴. Portanto, a fim de garantir que o tratado seja devidamente aplicado, sem violações a princípios jurídicos, e alcance os fins porque foi celebrado, mostra-se mais adequada a utilização dos métodos bilaterais de soluções de controvérsias. Desta forma, com o objetivo de evitar, nas situações em que a convenção não possui regras antiabuso, a inobservância do princípio *pacta sunt servanda*, o Estado cuja legislação interna possui regras que buscam limitar a aplicação dos benefícios do tratado nas hipóteses de uso indevido deve procurar, por meio de renegociação, incluir tais regras no texto da convenção ou ajustar a aplicação destas regras com os demais signatários através de procedimentos de acordo mútuo²⁵⁵ ou de procedimento arbitral²⁵⁶.

3.2. MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS

Os mecanismos alternativos de solução de controvérsias decorrentes das convenções para evitar a dupla tributação internacional e a elisão fiscal mostram-se de extrema importância, tendo em vista revelarem-se os mais apropriados, uma vez que consistem em métodos céleres, eficazes e que garantem segurança jurídica aos Estados contratantes e também aos contribuintes^{257,258}. Os principais mecanismos alternativos previstos pela OCDE em seu Modelo de Convenção são o procedimento amigável e a arbitragem tributária internacional.

²⁵³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 359-360.

²⁵⁴ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 418.

²⁵⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 357-358.

²⁵⁶ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 175.

²⁵⁷ *Ibidem*. p. 175.

²⁵⁸ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 419-420.

3.2.1. PROCEDIMENTO AMIGÁVEL OU *MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE (MAP)*

O procedimento amigável ou *mutual agreement procedure (MAP)* consiste no método de negociação direta entre os Estados contratantes acerca de questões relativas à convenção para evitar a dupla tributação internacional, com o objetivo de firmar um acordo mútuo que fixe a solução por eles encontrada^{259,260,261}. Por este motivo, permite que os Estados signatários busquem a solução mais satisfatória a todos, possibilitando a harmonização da interpretação e aplicação do tratado em matéria tributária e, inclusive, configurando como instrumento para a renegociação das cláusulas convencionais, conferindo segurança jurídica em relação à interpretação e aplicação da convenção e possibilitando o aperfeiçoamento desta. Além disso, mostra-se bastante vantajoso, uma vez que permite que a controvérsia seja analisada consoante os ordenamentos jurídicos dos países signatários^{262,263}. Necessário ressaltar, entretanto, que, no bojo do procedimento amigável, somente é possível contestar a tributação que não esteja em conformidade com o disposto no tratado, acarretando violação a este, de modo que a solução elaborada neste procedimento visa a adequação da tributação à convenção, sendo inadmissível a adequação às normas internas de um dos Estados contratantes^{264,265}.

O procedimento amigável está previsto no art. 25 do Modelo de Convenção da OCDE, podendo ser de três tipos: o procedimento amigável em sentido estrito, cuja disciplina consta nos parágrafos 1 e 2 e tem como finalidade a solução ou prevenção de caso concreto de tributação em desconformidade com a convenção ou de discriminação fiscal; o procedimento amigável interpretativo, disciplinado na primeira parte do parágrafo 3, cujo objetivo é dirimir dúvidas acerca da interpretação ou aplicação do tratado; e o procedimento amigável integrativo, abordado pela segunda parte do parágrafo 3 e voltado à solução de hipóteses de

²⁵⁹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 178.

²⁶⁰ MONTEIRO, J. L. M. R. **Os Métodos de Solução de Controvérsias entre Estados Soberanos no Âmbito do Comércio Internacional. Análise dos Mecanismos Instituídos pela OMC e Contidos na Convenção-Modelo para Evitar a Dupla-Tributação da OCDE.** In: MONTEIRO, A. L. M. R.; CASTRO, L. F. M.; UCHÔA FILHO, S. P. M. (Coord.). **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 431-463). p. 450.

²⁶¹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b).* p. 377.

²⁶² OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 419 e 424.

²⁶³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b).* p. 378-379.

²⁶⁴ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 422-423.

²⁶⁵ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 181.

dupla tributação não abarcadas pelo tratado^{266,267}. O procedimento amigável pode ser iniciado a partir de requerimento do contribuinte, quando se tratar de procedimento amigável em sentido estrito, ou de ofício, mediante requerimento da autoridade fiscal de um dos países signatários, quando se tratar de procedimento amigável dos tipos interpretativo ou integrativo^{268,269}. Todavia, a instauração de tal procedimento ocorre sempre por meio da proposta formulada pela autoridade fiscal de um dos Estados-parte no sentido de iniciar negociação para a solução de determinada controvérsia referente à aplicação de um tratado por eles celebrado, seja motivada por solicitação de um contribuinte ou por iniciativa própria²⁷⁰. Durante o trâmite, as autoridades fiscais podem negociar diretamente ou através de comissão mista e de composição paritária constituída para este fim, sendo necessário, contudo, que, previamente às negociações, cada Estado indique, com base no contido no tratado e em sua legislação interna, a posição por ele adotada. Destaque-se que as negociações são levadas a cabo pelas autoridades fiscais e não pelos corpos diplomáticos²⁷¹.

O procedimento amigável em suas modalidades interpretativa e integrativa têm o escopo de elucidar e complementar as disposições do tratado, no caso da primeira modalidade, bem como ampliar seu âmbito de aplicação e preencher suas lacunas, no caso da segunda. Tendo em vista que as questões neles tratadas são questões abstratas, relativas ao texto normativo e não a um caso concreto, apresentam a função preventiva apenas, a qual resulta na elaboração de soluções que buscam reparar as disfunções que ensejaram sua tramitação. O procedimento tributário interpretativo tem como objetivos, portanto, aclarar o significado de termo definido pelo tratado de modo ambíguo ou vago e determinar como será aplicado o tratado após modificação da legislação interna de algum dos Estados contratantes, quando tal alteração não desencadeie a ruptura unilateral do acordo em questão. Quanto ao procedimento amigável integrativo, por sua vez, há controvérsias acerca da sua abrangência. Há corrente doutrinária que entende que os procedimentos desta modalidade têm como finalidade dispor sobre todas as hipóteses não contempladas pelo tratado, o que permite que a complementação da convenção consista, à luz do Direito Constitucional da grande maioria dos Estados, em novo tratado, o qual deveria seguir todo o procedimento de celebração, inclusive quanto à sujeição a referendo do poder legislativo. Por outro lado, há doutrinadores

²⁶⁶ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 184.

²⁶⁷ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 450.

²⁶⁸ *Ibidem. Op. Cit.* p. 450.

²⁶⁹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 179-180, 204-206.

²⁷⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b).* p. 377-378.

²⁷¹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 179-180, 204-206.

que defendem que este tipo de MAP tem abrangência mais restrita, limitada às lacunas decorrentes de imprecisões do texto convencional, mas que são relativas a situações por ele indiretamente previstas. Os acordos resultantes destas modalidades de MAP devem ser publicados, visto que há interesse geral em relação à solução de interpretação ou integração das lacunas^{272,273,274}.

O procedimento amigável em sentido estrito, como dito anteriormente, é iniciado pelo requerimento de um contribuinte, em razão de discriminação fiscal ou de ter-lhe sido imposta tributação que viole a convenção ou haja iminência de imposição de tributo incompatível com o contido no tratado, sendo prescindível, porém, que tal tributação desconforme acarrete a dupla tributação^{275,276,277,278}. Importante esclarecer que a ameaça iminente se configura com a simples comprovação de que na legislação interna há norma tributária que preveja para o caso concreto a imposição de tal tributação, visto se tratar o lançamento tributário de ato vinculado. Também decisões administrativas, sejam de caráter consultivo ou não, ou judiciais, atos preparatórios de lançamento ou lavratura de auto de infração para a cobrança do tributo caracterizam o risco de imposição de tributação incompatível com a convenção. Verifica-se, por conseguinte, que este tipo de procedimento amigável pode possuir duas funções: a função preventiva, quando visa evitar que a ameaça de violação à convenção se concretize^{279,280} e a função resolutiva, nas situações em que já foi imposta tributação desconforme ao disciplinado no tratado e, por isso, busca-se adequar tal tributação à convenção.

O procedimento amigável em sentido estrito é composto por duas fases: a primeira tramita perante o Fisco, ensejada pela solicitação do contribuinte, e a segunda consiste na negociação entre as autoridades tributárias dos Estados contratantes, a fim de se encontrar a solução mais satisfatória para o conflito²⁸¹. O requerimento do contribuinte deve ser direcionado às autoridades fiscais do Estado de sua residência ao tempo do fato em questão ou, quando a instauração do MAP se fundamentar em caso de tratamento fiscal discriminatório, do Estado de sua nacionalidade. Tratando-se de questão concernente à qualificação da residência do contribuinte, este poderá encaminhar seu requerimento a

²⁷² SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 185-187.

²⁷³ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 139.

²⁷⁴ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 381.

²⁷⁵ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 450-451.

²⁷⁶ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 179-180.

²⁷⁷ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 422.

²⁷⁸ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 380.

²⁷⁹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 185 e 195.

²⁸⁰ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 423.

²⁸¹ *Ibidem*. p. 423.

qualquer dos estados envolvidos. Segundo Heleno Tôrres, o disposto no art. 25 do Modelo de Convenção, uma vez adotado no texto convencional, consiste em normas autoaplicáveis que disciplinam a instauração, o trâmite e a eficácia do MAP, o que impossibilita a negativa de tramitação do procedimento por parte da autoridade fiscal requerida com fundamento exclusivamente na falta de lei interna regulamentadora de tal procedimento. Contudo, tais normas convencionais não impedem que o direito interno expeça normas que regulamentem a matéria²⁸².

Uma vez recebido o requerimento, a administração fiscal deverá analisar se a violação alegada pelo contribuinte é plausível e, em caso afirmativo, se decorre unicamente de atos seus, de modo que possa, conseqüentemente, promover unilateralmente a adequação da tributação ou do tratamento discriminatório à convenção, evitando o descumprimento do pactuado, ou se resulta de atos do Fisco do outro contratante, caso em que deve instaurar o procedimento amigável. Ressalte-se que há países que, embora entenda ser a violação ao tratado decorrente de ato do outro signatário, com base na equidade, soluciona unilateralmente a controvérsia a ele trazida pelo contribuinte. Por outro lado, a administração tributária requerida pode entender que o alegado pelo contribuinte é manifestamente improcedente, rejeitando fundamentadamente sua solicitação. Uma terceira hipótese refere-se aos casos em que a questão já tenha sido julgada em desfavor do contribuinte, a autoridade fiscal requerida deverá, então, comunicar a situação à autoridade fiscal do outro Estado contratante, a fim de que seja estabelecida a melhor solução²⁸³.

Importante esclarecer ser dispensável o esgotamento dos meios de solução de controvérsias contemplados pelo direito interno para o início do MAP, sendo possível inclusive que tal procedimento seja iniciado ainda que haja ação judicial em andamento referente ao conflito discutido. Uma vez iniciado o MAP, a exigibilidade do crédito é suspensa, assim como o prazo prescricional, até que seja acordada a solução do conflito²⁸⁴. É dispensável a publicação da solução alcançada mediante o MAP desta modalidade, tendo em vista se tratar de caso concreto, contudo, faz-se necessária a comunicação de tal solução ao contribuinte, havendo alguns doutrinadores que aleguem que tal notificação deverá ser feita com a maior celeridade possível^{285,286,287}. O resultado do procedimento amigável é vinculante

²⁸² SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 198 e 202.

²⁸³ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 424-425.

²⁸⁴ *Ibidem.* p. 424.

²⁸⁵ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 202-204.

²⁸⁶ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 423.

²⁸⁷ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 382.

para os Estados contratantes até que se estabeleça novo acordo acerca do tema, sendo vedado, porém, atribuir-lhe efeitos retroativos^{288,289}.

Uma das principais fragilidades do procedimento amigável, se não a maior delas, é o fato de que não é fixado prazo para solução da controvérsia e o dever de negociar a ele atrelado consiste, em regra, em obrigação de meios, ou seja, os Estados devem envidar esforços na negociação, no entanto, não estão obrigados a atingir um acordo, como ocorreria caso se tratasse de obrigação de resultado. Todavia, este último tipo de obrigação é encontrado nas disposições do Modelo da OCDE relativas aos conflitos de residência e de dupla tributação em decorrência dos preços de transferência^{290,291,292}.

Outra fragilidade do MAP é a pouca participação no procedimento concedida ao contribuinte, visto que os direitos que este possui se restringem a ser assistido por conselheiro ou advogado e, nos casos em que é constituída comissão mista, de se manifestar, oralmente ou por escrito, pessoalmente ou através de representante^{293,294,295}. A esse respeito, importante ressaltar que tampouco lhe é garantido o acesso à documentação que embasa o procedimento. Quanto a isto, Santiago entende que no Brasil, tal restrição de acesso a documentação poderia ser contestada através de *habeas data*²⁹⁶. Além disso, a instauração está condicionada à análise prévia por parte do Fisco, razão pela qual é possível que, havendo divergências entre esse e o contribuinte no que concerne à qualificação dos fatos ou à existência de fraude, o contribuinte se veja impedido de levar sua questão à negociação através do MAP²⁹⁷.

Há, ainda, em regra, a necessidade de edição de norma interna por parte dos Estados signatários a fim de incorporar a solução elaborada através do procedimento amigável ao ordenamento jurídico nacional, para que tal solução vincule também as decisões prolatadas pelo Poder Judiciário; visto que a maior parte dos Estados considera o procedimento amigável um mero procedimento informal entre as autoridades tributárias, não sendo, portanto, componente do tratado. Esta incorporação depende, também, da disciplina da relação entre

288 TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 383.

289 OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 424.

290 SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 207.

291 MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 451.

292 TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 383.

293 MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 451.

294 SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 206-207.

295 OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 424.

296 SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 206-207.

297 *Ibidem*. p. 213.

direito internacional e direito interno adotada por cada Estado^{298,299,300}.

3.2.2 ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

Tendo em vista as fragilidades do procedimento amigável, mostrou-se necessário o aperfeiçoamento dos mecanismos de solução de controvérsias decorrentes dos tratados para evitar a dupla tributação internacional. Com este objetivo, a Câmara de Comércio Internacional, propôs, em 1984, de modo inovador, a utilização do procedimento arbitral³⁰¹. A partir de 2004, seguindo esta tendência, a OCDE formou um grupo de trabalho voltado à redução dos conflitos resultantes dos referidos tratados, finalidade esta a ser alcançada através da elaboração de mecanismos de solução de controvérsias mais eficientes, tendo publicado vários relatórios sobre este assunto^{302,303}.

Em julho de 2008, a referida organização internacional incluiu, na alteração à sua Convenção-Modelo, o procedimento arbitral como mecanismo de solução de controvérsias, dispondo que o contribuinte poderá, diante do insucesso do MAP, solicitar a instauração de juízo arbitral *ad hoc*, integrado por três árbitros, sendo dois de escolha de cada um dos contratantes e o terceiro, o árbitro independente, indicado pelos Estados em conjunto ou pelos árbitros designados ou, subsidiariamente, pelo Diretor do Centro da OCDE^{304,305,306}. O procedimento é confidencial, contudo, todas as decisões e informações constantes da arbitragem serão comunicadas aos interessados. Havendo autorização por parte do contribuinte, a confidencialidade poderá ser flexibilizada com a publicação da decisão arbitral^{307,308}.

Constata-se o caráter subsidiário e complementar da arbitragem, uma vez que esta é prevista no parágrafo 5 do art. 25 da Convenção-Modelo, artigo este destinado à disciplina do procedimento amigável, bem como pela previsão de instauração do procedimento arbitral

²⁹⁸ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 424.

²⁹⁹ SILVEIRA, R. M. da. *Op. Cit.* p. 139.

³⁰⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 383.

³⁰¹ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 451-452.

³⁰² *Ibidem.* p. 452.

³⁰³ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 425.

³⁰⁴ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 453.

³⁰⁵ ANTÓN, F. S. **El Arbitraje Tributario en el Derecho Internacional Tributario: Su Desarrollo en el Marco del Procedimiento Amistoso.** In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume VI.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 127-161). p. 133.

³⁰⁶ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 426.

³⁰⁷ *Ibidem.* p. 426.

³⁰⁸ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 228.

somente após dois anos de trâmite da negociação direta, sem que os Estados tenham alcançado uma solução para o conflito^{309,310,311}. Devemos destacar que a instauração de procedimento arbitral depende, conseqüentemente, do fracasso do procedimento amigável, seja este de qualquer das modalidades, por esta razão, a arbitragem não é apta a revisar os acordos firmados no âmbito do MAP. Entretanto, o transcurso de dois anos não gera a instauração automática da arbitragem e tampouco se mostra como condição para que esta seja instaurada, quando evidente que as negociações não serão bem sucedidas³¹². O contribuinte tem a faculdade, então, de requerer tal instauração a qualquer um dos Estados, sendo a negativa a tal solicitação impossível. A combinação dos procedimentos amigável e arbitral, denominada *two-step approach*, mostra-se bastante completa, uma vez que une a flexibilidade oferecida aos Estados signatários pela negociação e a segurança do contribuinte, que vê os Estados obrigados a chegarem a uma solução dentro de um prazo determinado. Desta forma, a arbitragem acaba por incentivar os Estados a chegarem a um acordo, tornando o MAP mais eficaz³¹³.

No que se refere à relação entre a arbitragem tributária internacional e os mecanismos de solução de controvérsias internos, os Comentários da OCDE entendem como a opção mais acertada a impossibilidade de julgamento, seja administrativo ou judicial, no âmbito nacional, quando a questão já esteja submetida ao juízo arbitral. A decisão proferida pelo juízo arbitral é vinculante aos Estados-parte, em razão do poder de obediência àquele juízo^{314,315,316}. A participação do contribuinte no procedimento arbitral, no entanto, mantém-se bastante limitada, sendo-lhe concedido apenas a oportunidade de apresentar suas razões, assim como ocorre no MAP. Contudo, diferentemente do que ocorre neste último procedimento, na arbitragem, em virtude do caráter vinculante da decisão e da obrigação de obediência supracitados, a proteção ao contribuinte mostra-se um pouco mais acentuada. Além disso, o processo arbitral é iniciado por iniciativa do contribuinte, sem que para isso seja necessária prévia autorização das autoridades tributárias dos Estados contratantes^{317,318,319}.

³⁰⁹ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 453-454.

³¹⁰ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 220.

³¹¹ ANTÓN, F. S. *Op. Cit.* p. 133.

³¹² SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 220.

³¹³ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 453-454.

³¹⁴ *Ibidem.* p. 454.

³¹⁵ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 228.

³¹⁶ ANTÓN, F. S. J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 133 e 136.

³¹⁷ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 454.

³¹⁸ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 230-231.

³¹⁹ ANTÓN, F. S. *Op. Cit.* p. 133-135.

CONCLUSÃO

Os primeiros tratados internacionais que têm como objeto principal matéria tributária datam do século XIX e surgiram com a finalidade de combater a dupla tributação internacional³²⁰. Contudo, o fenômeno da bitributação internacional começou a ganhar importância, quando, após a Primeira Guerra Mundial, grande parte dos Estados passaram a adotar o sistema *Worldwide Income Taxation*, ou seja, o sistema tributário com base no Princípio da Universalidade, em complementação ao princípio da territorialidade já adotado³²¹, a fim de resguardar as rendas que poderiam ser-lhes retiradas devido à intensa mobilidade dos fatores de produção, decorrente do desenvolvimento de operações internacionais por parte das empresas impulsionadas pelo objetivo de ampliar seus mercados consumidores³²².

O fenômeno da globalização, que é resultante principalmente dos avanços tecnológicos no âmbito dos transportes e da tecnologia da informação, os quais permitiram a intensificação do intercâmbio de bens, serviços, capitais, pessoas e informações³²³ atribuiu ainda mais relevância, no Pós Segunda Guerra Mundial, à questão da dupla tributação internacional³²⁴. Por outro lado, os tratados tributários internacionais se deparam, nesta era globalizada, com fragilidades decorrentes, principalmente, das estratégias adotadas por empresas transacionais, que, em razão da estrutura e do poder econômico que possuem, logram elaborar planejamentos tributários internacionais que aproveitam da maneira mais eficaz a descoordenada interação entre os direitos tributários domésticos e entre estes e os referidos tratados³²⁵.

Estes planejamentos tributários internacionais, quando desprovidos de propósito negocial, configuram o abuso das convenções em matéria tributária e acarretam a redução na arrecadação fiscal, bem como a distorção na concorrência entre as empresas, especialmente entre as transnacionais e as locais, violando o princípio da isonomia entre os contribuintes, tendo em vista manipularem a aplicação de tratamento mais favorável para que este recaia sobre situações em que não é cabível^{326,327}. Por este motivo, grande parte dos Estados

³²⁰ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(a)*. p. 493.

³²¹ OLIVEIRA, P. T. *Op. Cit.* p. 10.

³²² ALMEIDA, C. O. F. de. *Op. Cit.* p. 37.

³²³ SGARBOSSA, L. F. *Op. Cit.* p. 37.

³²⁴ CALDERÓN CARRERO, J. M. *Op. Cit(a)*. p. 5.

³²⁵ PICCIOTTO, S. *Op. Cit.* p. XIV-XV e 3.

³²⁶ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 139-140, 336.

³²⁷ MERKS, P. *Op. Cit.* p. 632-633.

consideram o abuso das convenções uma prática elusiva e passaram a adotar medidas antiabuso. Estas medidas podem ser instituídas unilateralmente, por meio da edição de norma antielusiva interna, bem como de maneira bilateral, seja mediante a inclusão de cláusulas antiabuso na própria convenção^{328,329} seja através de procedimento amigável³³⁰ ou procedimento arbitral³³¹ que harmonize a aplicação de norma antielusiva no âmbito da convenção.

Entretanto, quando o tratado não traz cláusula antiabuso que preveja a possibilidade de restrição da aplicação das suas vantagens, as medidas unilaterais de controle do uso abusivo dos tratados para evitar a dupla tributação violam o princípio *pacta sunt servanda* pelo não cumprimento do pactuado no bojo do tratado; tanto porque a estratégia adotada nos tratados para evitar a bitributação internacional consiste na repartição das competências tributárias entre os países contratantes, quanto em razão de *treaty override*, ou seja, a superação das disposições do tratado por norma interna de um dos signatários, culminando na ruptura unilateral do acordo internacional. Além disso, negar de forma unilateral a aplicação dos benefícios da convenção consiste na violação do princípio da segurança jurídica, uma vez que surpreende o contribuinte que por eles seria favorecido, bem como ao outro signatário, tendo em vista a quebra do princípio da reciprocidade no qual se baseiam os tratados internacionais para evitar a dupla tributação^{332,333,334,335,336,337}. Por fim, podem resultar a aplicação divergente das normas contidas no tratado, o que acarreta casos de dupla tributação internacional, elusão fiscal internacional ou discriminação fiscal³³⁸.

Portanto, os métodos bilaterais de solução de controvérsias mostram-se mais adequados, tendo em vista observarem os princípios jurídicos supramencionados, bem como assegurarem a eficácia do tratado tributário na eliminação da dupla tributação internacional, da elisão fiscal e dos tratamentos tributários discriminatórios. Os mecanismos alternativos, sendo o procedimento amigável e a arbitragem tributária internacional aqueles que ganham destaque no Modelo de Convenção da OCDE, revelam-se ainda mais apropriados, em virtude

³²⁸ ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. *Op. Cit.* p. 572.

³²⁹ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 60-61.

³³⁰ *Ibidem*. p. 350-352.

³³¹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 175.

³³² BORREGO, F. A. V. *Op. Cit.* p. 66-67.

³³³ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(c)*. p. 737-738.

³³⁴ NOVOA, C. G. *Op. Cit.* p. 651-652.

³³⁵ TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b)*. p. 357, 359-360.

³³⁶ ALVAREZ, M. Z. *Op. Cit.* p. 788-790, 817-819.

³³⁷ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 410.

³³⁸ *Ibidem*. p. 418.

de sua celeridade^{339,340}.

O procedimento amigável consiste num método com elevado grau de satisfatoriedade, uma vez que consiste na negociação direta entre os contratantes, sendo portanto uma via autocompositiva, em busca da melhor solução^{341,342}. Não obstante, este mecanismo se mostra frágil no que concerne à obrigatoriedade de se lograr uma solução, tendo em vista que os Estados estão obrigados a envidar esforços durante a negociação, mas não a chegarem a um acordo, sendo a obrigação, pois, de meio e não de resultado^{343,344,345}. Por isso, a OCDE fixou o prazo de dois anos para que os Estados cheguem a um acordo, considerando, em caso contrário, o procedimento amigável mal sucedido^{346,347,348}.

O procedimento arbitral, além de célere, vem corrigir a referida fragilidade do procedimento amigável, uma vez que diante do insucesso de ajuste por meio de acordo mútuo, atribui a solução da questão a terceiros. Ademais, a OCDE recomenda em sua Convenção-Modelo a aplicação deste mecanismo de modo subsidiário e complementar em relação ao procedimento amigável^{349,350,351}, formando a combinação destes procedimentos o *two-step approach*. Esta combinação consiste num método célere, eficaz e completo de solução das controvérsias, visto que mantém a flexibilidade oferecida aos Estados signatários pela possibilidade de negociação e a segurança do contribuinte, uma vez que se estabelece certa limitação temporal para que seja encontrada a solução da questão³⁵².

³³⁹ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 175.

³⁴⁰ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 419-420.

³⁴¹ *Ibidem.* p. 419, 424.

³⁴² TÔRRES, H. T. *Op. Cit(b).* p. 378-379.

³⁴³ *Ibidem.* p. 383.

³⁴⁴ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 207.

³⁴⁵ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 451.

³⁴⁶ *Ibidem.* p. 453.

³⁴⁷ OKUMA, A. *Op. Cit.* p. 426.

³⁴⁸ ANTÓN, F. S. *Op. Cit.* p. 133.

³⁴⁹ *Ibidem.* p. 133.

³⁵⁰ SANTIAGO, I. M. *Op. Cit.* p. 220.

³⁵¹ MONTEIRO, J. L. M. R. *Op. Cit.* p. 453-454.

³⁵² *Ibidem.* p. 453-454.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, C. O. F. de. **Tributação Internacional da Renda: A Competitividade Brasileira à Luz das Ordens Tributária e Econômica – Série Doutrina Tributária**. v. XII. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- ALVAREZ, M. Z. **Treaty Shopping en Business Profits**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume V**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. (p. 779-823).
- ALVES, J. L. M. A hierarquia dos Tratados Internacionais em matéria tributária na ordem constitucional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas RTRIB**. vol. 130. setembro-outubro 2016.
- ANTÓN, F. S. **El Arbitraje Tributario en el Derecho Internacional Tributario: Su Desarrollo en el Marco del Procedimiento Amistoso**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume VI**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 127-161).
- ARNOLD, B. J.; MCINTYRE, M. J. **International Tax Primer**. Norwell: Kluwer Law International, 2002.
- BORREGO, F. A. V. **Medidas Antiabuso y Convenios de Doble Imposición**. In: MONTEIRO, A. L. M. R.; CASTRO, L. F. M.; UCHÔA FILHO, S. P. M. (Coord.). **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 61-87).
- BRITTO, D. **A Problemática de Conflito entre o Direito Interno e o Direito Internacional em Matéria Tributária**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 439-544).
- CALDERÓN CARRERO, J. M. **La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea**. Navarra: Aranzadi Editorial, 1997.

_____. **La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación**. Madrid: McGraw – Hill, 1997.

GONTIJO, D. C. A. **Posição hierárquica dos tratados internacionais em matéria tributária em face da lei interna brasileira**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 19 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51543&seo=1>>. Acesso em: 13 nov. 2017.

MARTINS, M. G. **Tratados internacionais em matéria tributária em um ambiente de economia globalizada**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 405-438).

MENDES, B. O. A Tributação à Luz da Ordem Sócio-Econômica e o Novo Papel dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. **Revista dos Estudantes de Direito da Universidade de Brasília**, n. 8, p. 85-111, 2009.

MERKS, P. **Sonegação Fiscal, Elisão Fiscal, Planejamento Tributário Agressivo e Não Agressivo**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 621-652).

MONTEIRO, J. L. M. R. **Os Métodos de Solução de Controvérsias entre Estados Soberanos no Âmbito do Comércio Internacional. Análise dos Mecanismos Instituídos pela OMC e Contidos na Convenção-Modelo para Evitar a Dupla-Tributação da OCDE**. In: MONTEIRO, A. L. M. R.; CASTRO, L. F. M.; UCHÔA FILHO, S. P. M. (Coord.). **Tributação, Comércio e Solução de Controvérsias Internacionais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 431-463).

NOVOA, C. G. **Transparencia fiscal internacional y subcapitalización**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume V**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. (p. 631-666).

OKUMA, A. **As Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsias**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume IV**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. (p. 409-432).

OLIVEIRA, P. T. As Convenções Internacionais para Evitar a Dupla Tributação. **Revista da AGU**, v. 96, p. 10-18, 2010.

PICCIOTTO, S. **International Business Taxation: a Study in the Internationalization of Business Regulation**. Westport: Quorum Books, 1992.

PINTO, G. M. A. Tratados Internacionais em Matéria Tributária e sua relação com o Direito Interno no Brasil. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 135-164, jan./jun. 2008.

ROLIM, J. D.; PARISI, F. D. **Normas Antielisivas em Tratados Internacionais**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 565-581).

SANTIAGO, I. M. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos**. São Paulo, Quartier Latin, 2006.

SGARBOSSA, L. F. Globalização Neoliberal e Direitos Fundamentais. **Revista Científica Direitos Culturais - RDC**. v. 9, n. 19 – Setembro/Dezembro de 2014. Vinculada ao PPGD URISan. (p. 36-45).

SILVEIRA, R. M. da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação – Qualificação de Partnership Joint Ventures**. Série Doutrina Tributária Vol. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TEIJEIRO, G. O. **Fundamentos da Jurisdição Tributária Internacional – dos Conceitos Tradicionais às Contemporâneas – Tendências**. In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 863-907).

TEIXEIRA, A. A. **Dupla Não-Tributação: Entre o Poder de Tributar e as Convenções Internacionais em Matéria Fiscal**. In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado - Volume IV**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TÔRRES, H. T. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas**. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti-avoidance Provisions.** In: TÔRRES, H. T. (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume VI.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. (p. 731-754).

TREVISAN, R. **Tratados Internacionais e o Direito Brasileiro.** In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 363-403).

VAN RAAD, K. **Coerência entre as regras distributivas do Modelo da OCDE: o “outro” Estado e a receita originada em países terceiros.** In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 559-564).

WIJNEN, Win. **Algumas considerações a respeito da convergência e da interpretação dos tratados tributários.** In: BRITTO, D.; CASEIRO, M. P. L. B. (Coord.). **Direito tributário internacional: teoria e prática.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. (p. 545-558).

XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais.** 5 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. **Direito tributário internacional: tributação das operações internacionais.** Coimbra: Livraria Almedina, 1997.