

A PRÁTICA ELISIVA NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: TREATY SHOPPING

Hadassah Laís de Sousa Santana^{*}

Leiliane Rodrigues Corrêa Silva^{**}

RESUMO:

O presente artigo apresenta o treaty shopping como instrumento de elisão fiscal. A primeira parte do artigo se destina a conceituação do instituto, descrevendo as estruturas empresariais para a efetivação deste. A segunda parte do artigo detém-se nos acordos bilaterais para evitar a dupla tributação. A terceira parte do artigo se atém ao combate do treaty shopping no Brasil pelo uso das formas bilaterais de contenção.

PALAVRAS-CHAVE: Treaty Shopping – Elisão Fiscal – Dupla Tributação – Contenção.

ABSTRACT:

This article presents the treaty shopping as a means of tax avoidance. The first part of the article was intended conceptualization of the institute, describing business structures for the realization of this. The second part of the article focuses on bilateral agreements to avoid double taxation. The third part of the article adheres to combat treaty shopping in Brazil by the use of bilateral forms of restraint.

KEYWORDS: Treaty Shopping - tax avoidance - Double Taxation - Containment.

Artigo recebido em: 05/08/2013

Artigo aceito em: 30/11/2013

^{*} Mestranda em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília - UCB.

^{**} Mestranda em Direito Internacional Econômico pela Universidade Católica de Brasília - UCB.

SUMÁRIO

1 Introdução

2 Treaty Shopping: Elisão Fiscal Internacional

2.1 Os tratados sobre dupla tributação da renda

3 Os acordos bilaterais para evitar a tributação

3.1 O modelo da OCDE a ser aplicado nos acordos para evitar bitributação

3.2 Métodos para evitar a dupla tributação

4 Treaty Shopping

4.1 Principais meios utilizados na prática do treaty shopping

4.1.1 Sociedades condutoras diretas (Direct Conduit Companies)

4.1.2 Sociedades Trampolins (Stepping Stones)

4.1.3 Relações bilaterais de favorecimento.

4.2 O Combate ao treaty shopping nas normas da OCDE

5 Considerações finais

6 Referências

1 Introdução

Após a globalização da economia, a análise do melhor custo benefício na administração da arrecadação tributária, vem a ser questão primordial para a sobrevivência empresarial, especialmente no âmbito internacional. Considerando ainda o crescimento das relações econômicas e empresariais internacionais. Diante de tal realidade o presente artigo vem analisar a prática do treaty shopping.

O treaty shopping é uma espécie de benefício aplicado a um sujeito que inicialmente não seria favorecido, entretanto, maquiando determinados fatos, se faz beneficiário. em questões pertinentes à tributação da renda.`

No âmbito internacional o treaty shopping pressupõe um acordo entre dois países a fim de evitar a bitributação de rendimentos, alimentando o arranjo comercial de empresas de um país para com empresas do outro país. Contudo não raramente, empresas de um terceiro país, fora do acordo, se instalam no país beneficiário do acordo para usufruir do benefício.

Tais acordos, que objetivam evitar a dupla tributação, acabam sendo utilizados por empresas de outros países para diminuir ou anular a tributação sobre os rendimentos destas, inserindo no país de vantagem, uma representação da empresa, objetivando diminuir a tributação, sob o manto destes acordos.

Deste modo o presente artigo vem demonstrar parte do histórico e a importância dos tratados sobre dupla tributação da renda, levando especificamente ao conhecimento dos acordos bilaterais para evitar a tributação. Analisando alguns métodos para se evitar ainda a dupla tributação no âmbito internacional.

Necessário se fez o estudo sobre o modelo da OCDE a ser aplicado nos acordos para evitar bitributação. E finalmente os principais meios utilizados na prática do treaty shopping e o seu combate pelas normas da OCDE

2 Treaty Shopping: Elisão Fiscal Internacional

O instituto do treaty shopping está diretamente ligado à tributação da renda e pode ser explicado como sendo um benefício aplicado a um sujeito que originariamente não estaria entre os favorecidos, entretanto, mascarando determinada situação, se faz beneficiário.

O treaty shopping pressupõe um acordo entre dois países evitando a bitributação de rendimentos, fomentando o arranjo comercial de empresas de um país para com empresas do outro país. Ocorre que, frequentemente, empresas de um terceiro país, que não está dentro deste acordo, se instalam no país beneficiário do acordo para usufruir do benefício.

Sendo assim, os acordos que objetivam evitar a dupla tributação, são utilizados por empresas de outros países para diminuir ou anular a tributação sobre rendimentos destas, quando inserem, no país de vantagem, um braço da

empresa, apenas com o intuito de diminuir a tributação, sob a égide destes acordos.

Como ressaltado por Tavoraro no texto “a utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação” (treaty shopping), o abuso apenas se configura quando o contribuinte é movido por motivos estritamente fiscais, interpondo terceira pessoa com a finalidade de haurir as vantagens do acordo que evita a bitributação.¹

2.1 Os tratados sobre dupla tributação da renda

Os tratados internacionais em matéria tributária têm certa peculiaridade no ordenamento pátrio, substanciada pela legislação tributária quando no art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN) fica estabelecido que: os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

E no mesmo supedâneo normativo o artigo 96 do CTN reza que: as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. designa à compreensão da legislação tributária os tratados e convenções internacionais. Evidencia-se, pois, que o tratado internacional em matéria tributária é tema fulcral para as relações de coordenação e subordinação entre o Estado e o contribuinte no ordenamento brasileiro.

O professor Antônio de Moura Borges afirma que os tratados substancializam o núcleo de um direito tributário internacional que tem como finalidade exatamente solucionar os problemas de dupla tributação e de evasão fiscal internacionais.²

O Brasil tem celebrado diversos acordos internacionais contra a dupla tributação desde meados da década de 70, oferecendo condições favoráveis de concorrência no mercado internacional para as pessoas domiciliadas no Brasil que investem no exterior.

Os tratados sobre dupla tributação da renda surgem com a própria expansão do mercado, a necessidade de atrair capital estrangeiro. As empresas planejam seus custos de forma a ter a menor tributação possível e os Estados buscam ter o investimento de determinadas empresas, mas precisam conter medidas ilegítimas que beneficiem determinados grupos não inicialmente eleitos como parte dos objetivos fiscais e que não geram ao país o investimento agraciado.

Quando há dois países tributando o mesmo fato, em decorrência da utilização de diferentes critérios de delimitação da competência tributária,

¹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. (s.d.). **Utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação (treaty shopping)**. Acesso em 03 de julho de 2013, disponível em Tavoraro advogados: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs506.pdf>.

² BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT. 1992. p. 21.

ocorre o que se denomina bitributação. Apesar de Heleno Taveira Torres utilizar o termo pluritributação quando há competências tributárias sobrepostas, afirmando ser questão de precisão terminológica, diferentemente de Moura Borges que afirma ser preferível a expressão dupla tributação. É o que expõe o professor Valadão na obra *Limitações Constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*.³

Moura Borges expõe a definição contida no Modelo de Convenção da OCDE, quando delimita a preferência pela expressão dupla tributação internacional:

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois (ou mais) Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.⁴

Sendo assim, um indivíduo ao praticar uma ação pode vir a ensejar uma tributação simultânea. Então, do mesmo fato gerador de um sujeito passivo dar-se-á ensejo ao nascimento de dois créditos tributários, para dois sujeitos ativos distintos. Este fenômeno ocorre quando dois Estados submetem uma pessoa ao pagamento de tributos em razão do mesmo fato gerador.⁵

Schoueri citado por Rubinstein, afirma que a bitributação ocorre pela coincidência de mais de uma pretensão tributária de natureza semelhante sobre o mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período.⁶

O desenvolvimento econômico mundial estreita, cada dia mais, a relação entre os países e oportuniza a captação de investimentos estrangeiros por meio de concessão de vantagens fiscais àqueles que invistam no território daqueles por meio de investimento direto ou de portfólio. Entretanto, o consequente investimento decorrente da globalização do mercado pode ser minimizado pela bitributação. Portanto, é cediço entre os países a abertura para acordos que evitem ou minimizem os efeitos da dupla tributação e ampliem o mercado de investimento de capitais.

Os acordos internacionais para evitar a bitributação sobre a renda são instrumentos bilaterais de direito internacional público, por meio dos quais há uma delimitação de competência em matéria tributária, mitigando a soberania fiscal em caráter específico, promovendo o investimento estrangeiro. São, de

³VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey.2000. p.205.

⁴BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT. 1992. p. 58 e 59.

⁵BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário** (8), 1996. p. 24.

⁶RUBISTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. **Revista de Direito Tributário Internacional**. 2006. p. 72.

acordo com Schoueri, regras de limitação da eficácia da lei fiscal dos Estados Contratantes.⁷

Há uma obrigação de resultado dentro dos tratados sobre bitributação, em que os Estados contratantes devem conformar as disposições legais internas às disposições necessárias à aplicabilidade do tratado, evitando inclusive, leis ou atos administrativos que restrinjam a efetiva obtenção dos resultados pretendidos.⁸

Tratando especificamente do imposto de renda, a norma de incidência tributária pode adotar o Princípio da Territorialidade ou da Universalidade da Renda a depender quanto ao tratamento tributário das riquezas produzidas fora do território nacional.

Estes princípios são denominados na doutrina de elementos de conexão, são critérios de delimitação da competência tributária no exercício da soberania do Estado.

O princípio da Territorialidade objetiva a garantia da igualdade de tratamento entre as empresas nacionais atuando em outra jurisdição e as demais empresas negociando neste mercado externo. Sob este prisma o imposto incide sobre a renda gerada dentro das fronteiras dos Estados, independentemente do país de residência do agente.

Também conhecido por fonte ou critério objetivo, os rendimentos geram uma obrigação tributária que decorre da soberania daquele ente, pois os rendimentos e proventos obtidos naquela circunscrição são tributados. Destarte, importa a localização da fonte e esse critério tem uma fragilidade, que decorre da migração da renda para outros entes tributantes que tenham uma tributação mais favorável. Tal critério pode gerar um desequilíbrio fiscal, privilegiando paraísos fiscais.

O princípio da Universalidade da Renda iguala a carga tributária incidente sobre os investimentos de nacionais no país e no exterior eliminando vantagem fiscal à esta, tributando portanto as riquezas geradas no exterior pelos residentes ou nacionais do país.

Este princípio é conhecido como residência/domicílio ou nacionalidade ou critério subjetivo, pois liga o sujeito passivo ao sujeito ativo independente do domicílio deste, dando ao Estado o poder de tributar o seu nacional aonde quer que este aufera renda.

Sob este aspecto não importa o lugar de obtenção da renda, mas o domicílio dos sujeitos passivos. Este princípio vincula o sujeito passivo inclusive quanto aos rendimentos obtidos internacionalmente.

Tavolaro apresenta, na análise do relatório do 59º Congresso da *International Fiscal Association*, realizado em 2005, as vantagens e

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tratados e convenções internacionais sobre tributação. Direito Tributário.** Atual. 2003. p. 35.

⁸ RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. **Revista de Direito Tributário Internacional.** 2006. p. 74.

desvantagens dos dois elementos de conexão. Para facilitar, formataram-se as informações em forma de tabela⁹. Vide abaixo:

Quanto ao critério da fonte (territorialidade ou objetivo)	
Vantagens:	Desvantagem:
a) Critério mais apropriado e lógico quanto à soberania; b) Estímulo à competição internacional; c) Facilidade e menor custo administrativo; d) Melhora na produtividade e incentivos; e) Eliminação da necessidade de tratados de dupla tributação.	a) Falta de uma definição acerca da fonte em muitos países

Quanto ao critério da residência (universalidade ou subjetivo)	
Vantagens:	Desvantagem:
a) Ampliação da equidade horizontal por levar em conta as circunstâncias pessoais do contribuinte. b) Neutralização da concorrência nociva dos paraísos fiscais	a) Administração tributária complexa, demandando troca de informações com outras jurisdições internacionais. b) Necessidade de tratados para evitar a dupla tributação ou medidas unilaterais; c) desconsideração das estruturas de custos dos diferentes países, o que neutralizariam as vantagens;

O Brasil adotou até meados de 1990 o critério da territorialidade, não incidindo o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) para os rendimentos obtidos além das fronteiras nacionais.

Em 1995, a Lei nº 9.249 conferiu às pessoas jurídicas a tributação sobre a renda em bases universais (worldwide income taxation), que antes só era aplicado às pessoas físicas residentes no país.

O professor Valadão afirma que tal mudança no eixo legal de tributação representa uma norma antielisiva específica que culminou na alteração do art. 43 do Código Tributário Nacional, que trata da base de cálculo do IR, por força da Lei Complementar de nº. 104 de 2001:¹⁰

⁹ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Fonte e domicílio: nova configuração no direito tributário internacional. In: G. d. Júnior, & M. M. Peixoto, **Direito Tributário Internacional** (pp. 31-49). São Paulo: MP Editora. 2006. p. 40.

¹⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro**. In: Marcos Aurélio Pereira Valadão, & Antônio de Moura Borges, **Brasil, Rússia, Índia e China (BRIC): Estrutura dos sistemas tributários e suas implicações no**

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

O professor Valadão explana acerca do §1º demonstrando que quando a renda auferida no estrangeiro, independente da localização condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção é tributável, consequentemente gera uma estabilidade à legislação do IR e um reforço do caráter de universalidade da tributação.¹¹

Quanto ao §2º do art. 43, alargou-se o conceito de universalidade, ampliando, inclusive, o aspecto temporal. Isso significou que lucros apurados, mesmo ainda não distribuídos no exterior, podem vir a ser tributados no Brasil, conforme condições legais.

Sob este aspecto a controvérsia foi discutida na Adin 2.588/DF que, em decisão recente, abril de 2013, apenas limitou a aplicação do art. 74 da MP 2.158 à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil, cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como paraísos fiscais.

A ADIN 2.588/DF foi julgada parcialmente procedente, sendo aplicada ao §2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, interpretação conforme à Constituição, de maneira a excluir de seu alcance qualquer entendimento que resulte na desconsideração da efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda para os fins de incidência do imposto correspondente.

desenvolvimento e na performance do comércio exterior (pp. 11-38). Brasília-DF: Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). 2011. p. 26.

¹¹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro**. In: Marcos Aurélio Pereira Valadão, & Antônio de Moura Borges, **Brasil, Rússia, Índia e China (BRIC): Estrutura dos sistemas tributários e suas implicações no desenvolvimento e na performance do comércio exterior** (pp. 11-38). Brasília-DF: Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). 2011. p. 27.

3 Os acordos bilaterais para evitar a tributação

Os acordos bilaterais indicam métodos para atenuar a bitributação internacional a fim de diminuir os custos de transações e dentre esses acordos há um modelo desenhado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desde 1955, quando data a primeira recomendação relativa a tratados para se evitar a bitributação.

O modelo de convenção, de acordo com Godoy no texto “A tributação internacional e a nova ordem mundial” indica dois métodos básicos: a isenção ou sistema de crédito e compensação.¹²

A isenção se dá quando as circunstâncias e valores alcançados por tributação em outro Estado contratante são isentas no país residente.

No sistema de crédito o regime de dedução privilegia os tributos anteriormente recolhidos e referente a situação fática, também, posteriormente tributável.¹³

Mas ressalte-se que em qualquer dos métodos há necessidade de um mecanismo eficiente de troca de informação entre os Estados, para que haja o combate à sonegação e aos demais crimes fiscais.¹⁴

O professor Arnaldo Godoy compara a guerra fiscal interna à situação externa quando da prática heterodoxa de outros Estados que propicia paraísos fiscais e bancários aos interessados. Argumento coerente no debate interno, principalmente no que toca os incentivos fiscais estaduais ardilosamente favoráveis a determinados setores da economia e os empecilhos à reforma tributária.¹⁵

3.1 O modelo da OCDE a ser aplicado nos acordos para evitar bitributação

Antes de se falar na forma de combate ao *treaty shopping* se faz necessário explanar sobre os termos que envolvem o modelo de convenção da OCDE. Há diferentes modelos de tratados sobre dupla tributação internacional.

¹² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. (s.d.). **Tributação internacional e a nova ordem mundial**. Acesso em 02 de julho de 2013, disponível em [arnaldogodoy: http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html](http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html).

¹³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. (s.d.). **Tributação internacional e a nova ordem mundial**. Acesso em 02 de julho de 2013, disponível em [arnaldogodoy: http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html](http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html).

¹⁴ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. (s.d.). **Tributação internacional e a nova ordem mundial**. Acesso em 02 de julho de 2013, disponível em [arnaldogodoy: http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html](http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html).

¹⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. (s.d.). **Tributação internacional e a nova ordem mundial**. Acesso em 02 de julho de 2013, disponível em [arnaldogodoy: http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html](http://www.arnaldogodoy.adv.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html).

Os principais modelos são o modelo da ONU e o modelo da OCDE. O modelo da OCDE é o modelo adotado no Brasil ¹⁶.

O modelo da OCDE é utilizado para firmar os acordos que evitam a bitributação, o professor Alberto Xavier, explica no livro *Direito Tributário Internacional no Brasil*, de forma clara acerca dos elementos que devem ser obedecidos quando celebrados em obediência à convenção, conforme se verá a seguir.¹⁷

Preliminarmente identificam-se as partes e os tributos alcançados pelo texto, além disso, os conceitos de residência, o local de negócios e os métodos para eliminação da bitributação.

A convenção será aplicada aos residentes de um ou dos dois Estados em acordo. Aplicar-se-á a tributos incidentes sobre renda e capitais de competência dos Estados contratantes, não se importando, neste caso, a forma de lançamento e a peculiaridade de formatação do crédito tributário.

Os tributos alvo do acordo serão referentes à renda, ganho de capital, impostos incidentes sobre ganhos relativos às alienações de propriedade de móveis e imóveis, sobre salários e sobre apreciação de capital.

Além disso, a convenção se aplica no que toca a tributos idênticos ou similares aos que os Estados contratantes criarem a partir da assinatura do pacto, situação em que as autoridades competentes dos Estados pactuantes devem notificar ao outro Estado a alteração significativa da legislação tributária referente.

O conceito de residente para a Convenção é qualquer pessoa obrigada às leis de determinado estado. Para tanto, a motivação pode ser referente à domicílio, residência, local de gerência ou qualquer critério similar que redunde em obediência às normas daquele Estado. Se exclui deste fato aquele que somente produza rendas, mas não se abarque no conceito de domicílio.

Interessante perceber a necessidade de um local fixo, onde os negócios de uma empresa são ali conduzidos, para tanto a Convenção traz que um local em construção, um projeto de instalação pode ser configurado como estabelecimento permanente quando em vias de edificação há no mínimo doze meses. E não se configura como estabelecimento permanente o uso de depósitos, manutenção de locais que se aproximariam de uma filial administrativa ou negocial.

A convenção estabelece ainda a regra *locus regit actum* quando as receitas de residentes em um Estado contratantes cujos fatos geradores se

¹⁶ MANEIRA, E., & LESSA, D. M. (s.d.). Sachacalmon., **Inexigibilidade do IRRF sobre pagamentos efetuados a empresas no exterior pela prestação de serviços. Conceito de lucro nos tratados contra dupla tributação do modelo OCDE**. Acesso em 15 de junho de 2013. disponível em: <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wpcontent/uploads/2012/08/Artigo-N%C3%A3o-incid%C3%A2ncia-do-IRRF-Tratado-Modelo-OCDE.pdf>.

¹⁷ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Forense. 2010. p.33.

perfazem no outro Estado contratante deve ser tributada neste. Os lucros decorrentes de negócios e comércios serão tributados no Estado onde se localiza a sede da empresa.

Com relação às empresas associadas há previsão de compensação e de encontro de contas entre mais de uma empresa do mesmo grupo, sediadas em Estados diferentes.

Além disso, o modelo da convenção prevê que os dividendos pagos por uma empresa com sede em outro Estado contratante e destinados a quem resida no outro Estado contratante serão tributados neste último, excepcionando os casos em que não haja lei específica de Estado contratante determinando parcela dos dividendos a ser internamente tributada.

Os lucros auferidos em um determinado Estado contratante e pagos a residentes de outro Estado contratante serão tributados por este último, havendo também exceção quando haja lei específica de um Estado contratante.

Os *royalties*, por sua vez, devem ser tributados no Estado de domicílio do beneficiário e os ganhos de capital decorrentes de alienação de imóveis situados em outro Estado contratante, tributa-se neste Estado. Os ganhos vinculados à propriedade móvel terão a tributação no Estado no qual os negócios foram praticados.

Por último, os salários devem ser tributados nos Estados da prestação dos serviços, e podem ser taxados no Estado de origem do beneficiário caso este permaneça por período inferior a cento e oitenta e três dias no mesmo ano fiscal. Os artistas e esportistas serão tributados no Estado em que auferem rendas e os funcionários públicos, nos Estados para os quais prestam serviços.

3.2 métodos para evitar a dupla tributação

Para evitar a dupla tributação os Estados se utilizam de meios unilaterais, com normas internas e por convenções internacionais, acordos e medidas bilaterais.

As medidas unilaterais são geralmente tomadas pelos Estados que adotam o critério da residência, situação em que as rendas que provêm do exterior têm a potencialidade de gerar a dupla tributação internacional.

Os métodos unilaterais são classificados como:

- a) método da isenção;
- b) método da imputação;
- c) método da redução da alíquota;
- d) método da dedução de impostos pagos no exterior e da base de cálculo.

Moura Borges explicita a conceituação dos métodos de forma interessante no texto *Noções de Direito Tributário Internacional*. Borges define

o método da isenção, usado predominantemente em países com imposto de renda composto como aquele em que se desobriga da tributação total ou parcialmente as rendas que são derivadas de fontes estrangeiras.¹⁸

As isenções, neste caso, podem ser do tipo integral, em que as rendas de origem externa não são consideradas para fins de tributação; ou progressiva¹⁹, em que as rendas provenientes do exterior são levadas em consideração na definição da alíquota do imposto, que será incidente sobre as rendas obtidas internamente.

O método da imputação (*tax credit*) refere-se ao imposto incidente sobre a renda e é comum nos Estados em que o imposto de renda é do tipo unitário. Neste caso, o Estado da residência irá tributar a renda global do contribuinte e dará um crédito pelo imposto pago no Estado da fonte. Esse crédito, inclusive, pode estar sujeito a determinada limitação.

A imputação pode ser ordinária, quando o crédito concedido pelo Estado da residência tem como limite o valor da fração do seu próprio imposto, correspondente aos rendimentos que são provenientes do Estado da fonte; ou a imputação pode ser integral, quando o Estado da residência deduz a quantia total do imposto efetivamente paga no Estado da fonte.

O método da redução da alíquota tributa determinadas rendas de origem externa com a alíquota reduzida. Neste caso, comenta Borges, não constitui um método que evite ou elimine a tributação, porque encontra como obstáculo a diversidade dos impostos e respectivas alíquotas.²⁰

O método da dedução de impostos pagos no exterior, da base de cálculo significa que o imposto do Estado da residência incidirá sobre o total líquido das rendas provenientes do exterior. Haverá, portanto, uma dedução dos impostos pagos no Estado da fonte. E neste caso, Borges traz a ponderação de Gerd Rothmann e afirma que tal método também *não constitui medida para eliminar a bitributação, mas considera o caráter de despesa do imposto pago no exterior.*²¹

Os métodos unilaterais não são suficientes para eliminar a dupla tributação internacional e para tanto os Estados utilizam-se, principalmente, dos acordos bilaterais, que seguindo determinado modelo de convenção concedem vantagens e limita-se a soberania tributária dos Estados contratantes ao mitigar ou eliminar a dupla tributação adotando regras diferentes para aqueles destinatários do acordo.

¹⁸ BORGES, Antônio de Moura Borges. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT nº 26. 2007. p. 69.

¹⁹ BORGES, Antônio de Moura Borges. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT nº 26. 2007. p. 70.

²⁰ BORGES, Antônio de Moura Borges. **Noções de Direito Tributário Internacional**. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT nº 26. 2007.p. 70.

²¹ ROTHMANN, Gerd W. **Bitributação internacional**. In: G. W. Rothmann, & A. S. Doria, **Temas fundamentais do direito tributario atual** (pp. 123-46). Belém: CEJUP. 1983.

Borges explica que as regras para eliminar a dupla tributação ramificam-se em duas principais vertentes.²²

a) Em uma regra há uma reserva de tributação à determinadas categorias de rendimentos a cada um dos Estados e aquele que não lhe foi reservado o direito de tributação deve renunciar à competência tributária, evitando a dupla tributação.

b) Em outra regra, consubstanciada na maioria dos casos, as categorias de rendimentos podem ser tributadas tanto pelo Estado da residência quanto pelo Estado da fonte e um desses Estados terá o dever de eliminar ou atenuar a dupla tributação por meio do método da isenção, da imputação ou da combinação destes dois métodos.

O método da isenção, quando se fala de acordos internacionais para combater a bitributação possui algumas modalidades:

- a) isenção integral
- b) isenção com progressividade;
- c) isenção incondicional; e
- d) isenção condicional.

A isenção integral e a progressiva segue o modo da medida unilateral visto no início deste tópico. Em ambas certas rendas adquiridas externamente não são tributadas, sendo que no caso da isenção progressiva o quantitativo será considerado na determinação da alíquota aplicável às rendas obtidas internamente.

Na isenção incondicional um Estado deixa de tributar determinadas categorias de rendimento, independentemente do outro Estado as tê-las tributado. Na isenção condicional deverá haver prova da tributação por parte do outro Estado referente aos rendimentos sobre os quais se requer a isenção.

No método da imputação, ainda segundo Borges, há duas variantes a imputação integral ou a imputação ordinária. Naquele o Estado que o aplica terá de deduzir do seu imposto, que se refere aos rendimentos obtidos internamente, os impostos pagos no exterior. Neste, também chamado de imputação limitada ou normal o crédito a ser concedido pelo Estado da residência totalizará o menor de um dos quantitativos a seguir expostos. Ou todo o imposto pago no Estado da fonte, ou o imposto nacional correspondente aos rendimentos auferidos no Estado da fonte.

Além disso, há possibilidade do Estado da residência deduzir de seu imposto de renda o imposto pago no Estado da fonte por outro sujeito passivo, denominada imputação indireta (*indirect tax credit*), neste caso o objetivo é a eliminação da dupla tributação econômica que difere da dupla tributação jurídica.

²² BORGES, Antônio de Moura Borges. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário** - RFDT nº 26. 2007. p. 71.

Uma situação delicada está em modalidades de imputação adotadas por Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento que desejando atrair investimentos externos e acabavam por conceder incentivos fiscais. Tal situação fazia com que os Estados de residência anulassem tais créditos permitindo somente aquele referente ao imposto real e efetivamente pago no exterior.

Os Estados para impedir esses incentivos fiscais que extrapolavam o acordo de bitributação lançaram mão de uma presunção e de uma ficção definida da seguinte forma pelo professor Moura Borges:

O crédito presumido (*matching credit*) consiste em o Estado da residência conceder um crédito superior ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte. O crédito fictício (*fictitious tax credit as tax sparing*, mais freqüentemente referido pela abreviatura *tax sparing*), por outro lado, consiste na outorga de crédito, pelo Estado da residência, correspondente ao imposto estabelecido pela legislação interna do Estado da fonte, mas que foi reduzido ou teve o pagamento dispensado como consequência de programa de incentivos fiscais.²³

Evidenciaram-se neste ponto as medidas tomadas pelos Estados a fim de evitar a dupla tributação e via apropriada para limitar a competência tributária de determinado Estado, apesar não eliminar completamente o fenômeno ou os efeitos da bitributação.

4 Treaty Shopping

Enquanto os Estados procuram uma forma de minimizar ou mesmo eliminar a incidência da bitributação, os contribuintes buscam uma forma de planejamento fiscal que lhes beneficiem com a melhor convenção para evitar a tributação.

Quando o contribuinte planeja seus custos e se move geograficamente a fim de buscar um tratado que o esteja privilegiando, há o que a doutrina chama de *treaty shopping*.

É como uma pesquisa sobre o melhor tratado, e daí funciona como uma compra, uma mercadoria. O contribuinte se organizará de modo a ter a incidência do tratado que for menos custoso.

Para Heleno Taveira Tôres:

O *treaty shopping* corresponde à atitude de um determinado sujeito, na organização transnacional dos seus negócios, de pretender utilizar-se dos benefícios concedidos por um determinado acordo internacional para evitar a bitributação, selecionado dentre os demais pela conveniência que oferece às operações pretendidas, mesmo sem ter direito a tais benefícios, por não figurar no âmbito subjetivo do acordo (sendo um não-residente em relação

²³ BORGES, Antônio de Moura Borges. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário** - RFDT nº 26. 2007. p. 73.

aos países signatários), através da interposição de uma pessoa jurídica apta a agir em seu nome e por sua conta.²⁴

O treaty shopping é uma forma de buscar o melhor acordo e estruturar-se de forma a estar sob a proteção deste, Schoueri afirma que o treaty shopping é uma alusão ao forum shopping, prática comum nos Estados Unidos, quando escritórios levam as causas cíveis para o Estado que possua a regra mais favorável ao seu cliente.²⁵ Heleno Tôrres aponta como elementos do treaty shopping:

- a) o direcionamento dos negócios com vistas à convenção mais conveniente, em outras palavras, que visa a um resultado fisicamente mais favorável para a operação;
- b) o beneficiário não reside no país cuja convenção é visada;
- c) interposição de pessoa qualificável como residente no país signatário do acordo selecionado, distinto do país da fonte de rendimento;
- d) distanciamento da legislação tributária do país de origem dos rendimentos com o uso do benefício concedido por intermédio do tratado visado.²⁶

Luís Eduardo Schoueri entende que para configuração do treaty shopping há necessidade de 3 elementos:

- a) a busca de um tratado contra dupla tributação que ofereça o melhor resultado fiscal para o contribuinte;
- b) que o beneficiário efetivo não seja residente de um dos Estados em que tratado escolhido é aplicável; e
- c) a interposição de uma pessoa ou estabelecimento no país em que o tratado é aplicável, portanto, que seja beneficiário desse relação.²⁷

Há uma distinção interessante a fazer no que tange ao rule shopping que se refere às regras favoráveis nos atos de aplicação do tratado. O professor Heleno Tôrres explicita da seguinte forma:

Consiste no planejamento tributário pelo qual os sujeitos indicados no respectivo "âmbito subjetivo" como beneficiários, visando ampliar ainda mais as possibilidades de acordo, promovem atos de escolha da "melhor regra" e de qualificações mais favoráveis, nos atos de aplicação do tratado, em face dos regimes atribuídos, envolvendo casos de qualificação "objetiva"²⁸

O rule shopping não é afrontoso à qualidade da norma, pois o beneficiário irá buscar uma regra mais benéfica dentro do tratado ao qual já estaria subordinado.

²⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p.327.

²⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tratados e convenções internacinoais sobre tributação**. **Direito Tributário Atual**. 2003. p. 21.

²⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p. 332.

²⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tratados e convenções internacinoais sobre tributação**. **Direito Tributário Atual**. 2003. p. 21.

²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p. 321.

Rhauá Leal traz a distinção entre os dois institutos, abordando a conceituação do professor Heleno Taveira Tôres, de forma clara:

O *rule shopping*, que consiste na procura pelo dispositivo que apura os benefícios tributários já concedidos pelo tratado sobre dupla tributação. Enquanto o *treaty shopping* é realizado por pessoas não beneficiadas e versa sobre a procura de um tratado, o *rule shopping* se restringe a pessoas já beneficiadas pelo tratado, mas que procuram aprimorar o benefício já existente por meio da escolha das normas mais vantajosas do tratado. No primeiro, a concentração está no elemento subjetivo de qualificação: institui-se um sujeito apto a beneficiar-se do tratado. No segundo (*rule shopping*), atenta-se ao elemento objetivo de qualificação, pois o foco está na escolha de um das normas de um tratado.²⁹

Os institutos acima se assemelham aos contornos da elisão fiscal, e da sistemática normativa que pondera regras jurídicas a partir de uma visão kelseniana, com base em um positivismo jurídico e naquela que traz um contorno mais amplo e revela a insuficiência do positivismo jurídico. A norma passa a ser vislumbrada de uma lente vasta de significados subjetivos e subordinados a uma relação de moral normativa.

A moral normativa é o vislumbre do direito a partir de uma leitura ética, e neste aspecto reside a principal celeuma. Não há um padrão ético universal e a lei prima pela segurança jurídica que parece ser agatanhada quando observada a partir de um significado sistemático de leitura Rawlseniana.

Rawls observa no livro Uma teoria da justiça, o direito antes do bem tutelado, em uma visão deontológica que traz o valor no processo cognoscente de construção da verdade pelo modo indutivo. O indivíduo traz, então, na escolha, um princípio moral universal que subsiste como pressuposto do contrato social.³⁰

Admitir a possibilidade de uma interpretação subjetiva no âmbito do Direito Tributário é um terreno ardiloso, mas se faz necessário, haja vista o argumento que se prepondera neste trabalho acerca da ilicitude na elisão fiscal abusiva.

A escolha feita por sujeitos que se articulam para simular uma legitimidade dentro do planejamento tributário internacional acontecem de duas formas recorrentes, que se perfazem de maneira triangular: as empresas-canais e as empresas trampolim (*stepping stones*). A triangulação é uma forma de a empresa matriz controlar por meio do estabelecimento permanente outro sujeito, terceiro à relação.

As empresas canais, chamadas também de sociedade condutora direta é uma sociedade interposta que se faz beneficiária de um tratado e conduz ao beneficiário efetivo o rendimento com a tributação reduzida, ou mesmo eliminada.

²⁹ LEAL, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, 1, 2010. p.133.

³⁰ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes. 2008.

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

4.1 Principais meios utilizados na prática do treaty shopping

As principais formas de treaty shopping são abordadas de forma significativa Verónica Alessi no texto Treaty Shopping-Abuso A Los Convenios Internacionales publicado pela Asociacion Argentina de Estudios Fiscales.³¹

a) Sociedades condutoras diretas (Direct Conduit Companies)

Sobre esse formato, Alessi descreve a interposição de uma sociedade como terceira pessoa beneficiária de um tratado que conduz os rendimentos livres de tributos a um beneficiário efetivo.

O comitê da OCDE descreve essa estrutura como uma sociedade X situada em um Estado A (por exemplo, Suécia) e residente em um Estado B (por exemplo, Argentina) receba os dividendos desta empresa (residente no Estado B).

Se não houver acordo entre os países A e B ambos irão tributar esses dividendos, mas se o Estado B (Argentina) possui um tratado com um Estado C (Portugal), e este hipoteticamente possui um tratado de isenção com o Estado A (Suécia), o sócio da empresa cria uma outra empresa X1 em Portugal para receber os dividendos da Suécia e dali transferi-los para a Argentina, reduzindo a tributação.

A empresa X1 seria apenas uma condutora dos rendimentos da Suécia à Argentina reduzindo a carga tributária ao se beneficiar do acordo Suécia-Portugal.

b) Sociedades Trampolins (Stepping Stones)

Quando se fala de sociedade trampolim o pré requisito é a criação de uma empresa subsidiária em um Estado com tributação mais favorável, que geralmente tratar-se-á dos denominados paraísos fiscais, países com tributação favorecida.

³¹ ALESSI, Verónica. (Janeiro/fevereiro de 2003). Asociacion Argentina de Estudios Fiscales. Acesso em 1 de julho de 2013, disponível em: **Treaty Shopping - abuso a los Convenios Internacionales:**

[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/14dbee78085dcb7b03256d58007d8dd7/\\$FILE/Doctrina0103.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/14dbee78085dcb7b03256d58007d8dd7/$FILE/Doctrina0103.pdf)

Neste caso, as vantagens fiscais auferidas pela subsidiária residente no país de tributação favorável será transferida para as negociações com empresas de outros países nos investimentos de interesse da empresa matriz.

c) Relações bilaterais de favorecimento.

Neste caso, Alessi citando Becker e Wurm trata de categoria que nem sempre se enquadram na definição de treaty shopping, mas há certa incidência, e por isso a inserção nesta perquirição. As relações bilaterais de favorecimento se dividem em estrutura de Holding e em Estruturas de Quintetos.

As estruturas de Holding, empresas que não detém poder decisório, porque este está na empresa que detém o controle acionário. Tais estruturas são abordadas por Luciana Gualda e Oliveira que traz um conceito de Ballão que exemplifica a situação:

O país A possui um acordo de bitributação com o país B, isentando os dividendos remetidos de B para A, conquanto que a beneficiária dos rendimentos possua uma participação substancial no capital da empresa fonte dos rendimentos. Ainda, conforme estabelece a legislação interna de B, são isentos de tributação todos os dividendos pagos por uma empresa a outra pessoa jurídica localizada no mesmo país. Dessa forma, uma empresa localizada em A, que possui uma participação minoritária em outra, estabelecida em B, constitui no país B uma subsidiária integral, a quem são transferidas as ações daquela que distribuirá os dividendos. Quando ocorrer a efetiva distribuição dos dividendos, estes serão pagos a uma pessoa jurídica situada no mesmo país (subsidiária integral), estando isentos de tributação, graças à legislação interna deste país. Como a empresa em A possui participação substancial no capital da subsidiária constituída em B, os dividendos são remetidos para o país A, isentos de tributação, conforme estabelece o acordo de dupla tributação firmadas pelos países A e B.³²

A estrutura de uma *holding* não é combatida, faz parte das conformações comerciais necessárias à saúde econômica das empresas, entretanto quando um acordo de bitributação que isenta determinados dividendos remetidos do país A para o país B, condicionando a empresa do país A à participação no país B, abre-se a prática elisiva.

A outra forma de estrutura bilateral denominada quinteto foi explorada no Estudo de Rhauá Hulek Leal.³³ A origem dessa estrutura foi aquiescida na Alemanha, quando procedia à celebração de diversos acordos concedendo isenção na distribuição de dividendos para o investidor estrangeiro que detinha menos de 25% do capital da empresa alemã distribuidora dos rendimentos.

Ora, se o investidor estrangeiro possuindo a totalidade do capital da empresa alemã, constitui no país de residência, subscritor de um dos tratados,

³² OLIVEIRA, Luciana Gualda e. **A Elisão fiscal decorrente do planejamento fiscal: Treaty Shopping.** *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, 2009. p. 204-209.

³³ LEAL, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping.** *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, 1. 2010. p. 134.

cinco novas sociedades às quais distribui o capital da empresa situada na Alemanha, fará jus à isenção na distribuição de rendimentos.

Rhauá Leal utiliza Heleno Tôrres para salientar que nos casos em que há uma relação bilateral de favorecimento, há a interposição de uma empresa canal, geralmente estabelecida em país signatário de tratado com o país da fonte de rendimentos, que objetiva a realização de transações com empresas situadas neste, para que ao auferir as vantagens tributárias do tratado, as reconduz à controladora.³⁴

4.2 O Combate ao treaty shopping nas normas da OCDE

Há diversas formas de combate ao treaty shopping que vão de medidas unilaterais como normas antielisivas internas, aplicadas pelos Estados ou os métodos adotados pela OCDE e é sobre estes que abordar-se-á a seguir.

O treaty shopping é considerado um abuso no planejamento tributário internacional por parte das empresas no uso dos tratados para evitar a dupla tributação. E tal forma de atuação é largamente combatida no cenário internacional. Inclusive, a mesma OCDE que concretizou um modelo de formatação para os acordos que evitam a bitributação, em 1977 inseriu cláusulas que serviriam de medidas de contenção ao treaty shopping.

A inserção de alguns dispositivos tinha por finalidade dificultar a utilização de benefícios a certas pessoas que não estavam sujeitas a um acordo. Schoueri descreve, como formas de contenção no modelo da OCDE.³⁵

- a) Exclusão
- b) Sujeição efetiva ou Mínimo de tributação
- c) Transparência
- d) Consideração da qualidade dos sócios.
- e) Cláusula de trânsito
- f) Cláusula de boa - fé

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

³⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. In: Leal, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, 1, 2010. p.135.

³⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1995. p. 122.

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

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

A Cláusula da consideração da qualidade dos sócios (também chamado de método de atuação) auxilia o método da transparência e considera a qualidade dos sócios para atribuir as vantagens fiscais restitivamente às pessoas jurídicas controladas por residentes no mesmo país. Se assim não fora, haverá uma desconsideração da vantagem, sem que assinalasse a constituição da sociedade, incidindo a desconsideração apenas às vantagens. Sobre este método, Rhauá cita Heleno Tôrres quando afirma ser dificultosa sua implementação em países de tradição romano-germânica, para quem as formas, regra geral, prevalecem sobre os atos, por seu grande valor jurídico.³⁶

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

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

As formas de contenção acima listadas são amplamente colocadas pelo professor Heleno Torres, em obra citada no presente artigo; além disso o professor Schoueri explana com propriedade sobre as cláusulas constantes nos comentários da OCDE ao modelo dos tratados para evitar a bitributação.

Sérgio André Rocha demonstra a insatisfatoriedade com os critérios postos para o combate ao abuso dos tratados internacionais para evitar a bitributação. Sobre este aspecto, citam as cláusulas especiais de limitação de

³⁶TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. In: Leal, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, 1, 2010. p. 141.

benefícios, já exploradas acima e as cláusulas de beneficiário efetivo, sobre a qual trabalharemos em poucas palavras a seguir.³⁷

Os artigos 10, 11 e 12 do Modelo de Convenção da OCDE de 1977, trouxeram a cláusula do beneficiário efetivo, tal cláusula está presente em alguns acordos de bitributação firmados pelo Brasil, como por exemplo, com a Itália, Noruega, Índia (beneficial owner), que não constava do Modelo de Convenção de 1963.

Por essa cláusula, os benefícios decorrentes da Convenção são concedidas apenas quando o destinatário dos pagamentos previstos nesses artigos (dividendos, juros e royalties) é o beneficiário efetivo dos mesmos, e não quando os pagamentos são feitos apenas a um terceiro interposto que é residente de um dos Estados contratantes.

O conceito de beneficiário efetivo é bastante debatido na doutrina e, apesar de não ter se chegado a um acordo comum acerca de seus contornos, delineou-se características enumeradas por.³⁸

- a) A detenção do poder de decisão sobre a renda da interposta;
- b) O repasse imediato dos rendimentos pela interposta a outra sociedade;
- c) A atuação por conta de terceiros.

A questão gira em torno de quem se beneficia do tratado, se é a empresa situada em Estado terceiro ao acordo ou se é a empresa localizada no Estado que celebrou o acordo. Se a empresa localizada no Estado é uma sociedade interposta para que aquela seja a beneficiária efetiva, então o acordo não será aplicado em benefício desta. Rhauá explica de forma clara a relação entre beneficiada e interposta:

Observa-se que na estrutura do treaty shopping existem, pelo menos, duas pessoas jurídicas: a planejadora e a interposta. A planejadora é aquela que busca um tratado sobre dupla tributação para a ele se enquadrar. Todavia, o tratado escolhido não a reconhece como sociedade sujeita às suas normas. Assim, a planejadora cria a sociedade interposta para que essa, reconhecida pelo tratado, receba os benefícios em nome da planejadora. Vê-se que a interposta tem a aparência de beneficiária, embora não o seja porquanto as vantagens são auferidas, de fato, pelaplanejadora. A realizadora do

³⁷ ROCHA, Sérgio André. **Treaty Shopping e a cláusula de beneficiário efetivo nas convenções sobre a tributação da renda e do capital celebradas pelo Brasil**. 2012. In: C. P. Filho, D. V. Bellan, F. Tonanni, M. Behrndt, R. Ribeiro, & R. V. (coord.), **Direito Tributário Tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais** (pp. 217-244). Rio de Janeiro: Elsevier.p.221.

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p.372. In: Leal, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília , 1, 2010. p.142.

planejamento é que efetivamente se beneficia do tratado aplicado à interposta e, portanto, é a beneficiária efetiva.³⁹

Portanto, aquele que tem a disposição dos dividendos pode ser considerado beneficiário efetivo e desconsiderada a aplicação do acordo sobre seus negócios.

5 Considerações finais

O presente artigo apresentou o treaty shopping como instrumento de elisão fiscal e demonstrou que, apesar da possibilidade de adoção de medidas unilaterais, utiliza-se largamente o conceito de beneficiário efetivo para conter a aplicação de tratados para evitar a dupla tributação.

O artigo conceituou o instituto do treaty shopping e se ateve ao modelo de formatação para a realização dos acordos bilaterais que buscam evitar a bitributação, finalizou-se com as possibilidades de combate ao treaty shopping pelo uso das formas bilaterais de contenção.

A dupla tributação é uma preocupação relevante do ponto de vista econômico e político e reflete a abertura ao comércio exterior quando na colisão de soberanias tributando o mesmo fato.

Há diversos modelos internacionais que auxiliam os Estados na tentativa de evitar a dupla tributação e os mesmos modelos criam alternativas para conter aqueles que de forma abusiva se apropriam da forma descrita no tratado visando diminuir ou mesmo excluir a sua empresa do campo da tributação.

Dos modelos existentes, o artigo preocupou-se com o da OCDE, principalmente, por ser o mais utilizado no Brasil. Assim, pontuou-se as formas utilizadas pelos países para proporcionar às empresas uma tributação justa e ao mesmo as formas de combate àqueles que se movimentam societariamente de maneira a locupletar-se dos tratados bilaterais que evitam a dupla tributação e passam a agir buscando eliminar ou reduzir a carga tributária de suas operações sem estarem abarcados pela finalidade do tratado.

Este debate é um dos mais importantes na seara da tributação internacional e tem sido alvo de diversos estudos no país e no exterior. Este artigo descortina o assunto e, certamente, abre margem para um maior aprofundamento do tema.

6 Referências

ALESSI, Verônica. (Janeiro/fevereiro de 2003). *Asociacion Argentina de Estudios Fiscales*. Acesso em 1 de julho de 2013, disponível em: **Treaty Shopping - abuso a los Convenios Internacionales:**

³⁹ LEAL, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, 1, 2010. p.142.

[http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/14dbee78085dcb7b03256d58007d8dd7/\\$FILE/Doctrina0103.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/14dbee78085dcb7b03256d58007d8dd7/$FILE/Doctrina0103.pdf)

BORGES, Antônio de Moura Borges. Noções de Direito Tributário Internacional. **Revista Fórum de Direito Tributário** - RFDT nº 26. 2007.

BORGES, Antônio de Moura. **Convenções sobre dupla tributação internacional**. São Paulo: IBDT. 1992.

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre Estados desenvolvidos e Estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário** (8), 1996.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. (s.d.). **Tributação internacional e a nova ordem mundial**. Acesso em 02 de julho de 2013, disponível em [arnaldogodoy](http://www.arnaldogodoy.com.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html):

http://www.arnaldogodoy.com.br/publica/tributacao_internacional_e_a_nova_ordem_mundial.html.

JUNIOR, G. d. (2006). **Planejamento Tributário Internacional e seus limites**. In: G. d. Junior, & M. M. Peixoto, *Direito Tributário Internacional* (pp. 131-160). São Paulo: MP Editora paulista.

LEAL, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, 1. 2010.

MANEIRA, E., & LESSA, D. M. (s.d.). Sachacalmon., **Inexigibilidade do IRRF sobre pagamentos efetuados a empresas no exterior pela prestação de serviços. Conceito de lucro nos tratados contra dupla tributação do modelo OCDE**. Acesso em 15 de junho de 2013. disponível em: <http://sachacalmon.wordpress.com/wp-content/uploads/2012/08/Artigo-N%C3%A3o-incid%C3%A2ncia-do-IRRF-Tratado-Modelo-OCDE.pdf>.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. **A Elisão fiscal decorrente do planejamento fiscal: Treaty Shopping**. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, 2009.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes. 2008.

ROCHA, Sérgio André. **Treaty Shopping e a cláusula de beneficiário efetivo nas convenções sobre a tributação da renda e do capital celebradas pelo Brasil**. 2012. In: C. P. Filho, D. V. Bellan, F. Tonanni, M. Behrndt, R. Ribeiro, & R. V. (coord.), **Direito Tributário Tributação internacional: normas antielisivas e operações internacionais** (pp. 217-244). Rio de Janeiro: Elsevier.

ROTHMANN, Gerd W. **Bitributação internacional**. In: G. W. Rothmann, & A. S. Doria, **Temas fundamentais do direito tributário atual** (pp. 123-46). Belém: CEJUP. 1983.

RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e aplicação dos acordos de bitributação: o papel da boa-fé objetiva. **Revista de Direito Tributário Internacional**. 2006.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1995.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tratados e convenções internacionais sobre tributação**. **Direito Tributário Atual**. 2003.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Fonte e domicílio: nova configuração no direito tributário internacional**. In: G. d. Júnior, & M. M. Peixoto, **Direito Tributário Internacional** (pp. 31-49). São Paulo: MP Editora. 2006.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. (s.d.). **Utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação (treaty shopping)**. Acesso em 03 de julho de 2013, disponível em Tavolaro advogados: <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs506.pdf>.

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

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. In: Leal, Rhauá Hulek. **Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping**. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília*, 1, 2010.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Efeitos da Globalização no Sistema Tributário Brasileiro**. In: Marcos Aurélio Pereira Valadão, & Antônio de Moura Borges, **Brasil, Rússia, Índia e China (BRIC): Estrutura dos sistemas tributários e suas implicações no desenvolvimento e na performance do comércio exterior** (pp. 11-38). Brasília-DF: Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). 2011.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey. 2000.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Forense. 2010.