

I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO
INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
Centro de Convenções de Vitória-ES, 12-15 de agosto de 1998

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA:

*direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da
administração e no processo tributário*

EX LIBRIS	
DR. LUIS EDUARDO SCHOUERI	
OAB - ES - 11767	
Data	N.º es. Classificação
10-6-98	336.225.6
	B81c
Volume	1998
2753	

REALIZAÇÃO
CONSULTIME - Instituto de Ensino
Ordem dos Advogados do Brasil - OAB/ES
SINDIFISCAL

A jurisprudência⁴³, a doutrina⁴⁴ e a prática legislativa⁴⁵ parecem hoje voltadas para a superação da velha exegese que, no passado, tanto agrediu a segurança jurídica do contribuinte.

43. Uma análise da renovação jurisprudencial nos anos oitenta pode ser vista em Carlos Mário Velloso, A irretroatividade da lei tributária..., cit., p. 86-92.

44. Além de Alberto Xavier, já citado (Mesa de Debates no V Congresso..., cit., p. 114; Mesa de Debates no VI Congresso..., cit., p. 199), cf. Gilberto de Ulhoa Canto, Anterioridade e irretroatividade..., cit., p. 101-2; Geraldo Ataliba, Mesa de Debates no VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *RDT*, n. 63, p. 24; Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra da Silva Martins, *Comentários à Constituição do Brasil*, v. 6, t. 2, p. 153 e s.; Sacha Calmon Navarro Coelho, *Comentários à Constituição de 1988*, p. 320-4; Eduardo Maneira, *Direito*, cit., p. 93-108; José Eduardo Soares de Melo, Periodicidade do imposto de renda, *RDT*, 1993, p. 36; Roque Carrazza, Mesa de Debates no VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *RDT*, n. 60, p. 198; José Morschbacher, Imposto de renda — retroatividade — novos rumos da jurisprudência, *RT — Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 1; Marçal Justen Filho, Anterioridade e irretroatividade, *RDT*, 1991, p. 210; Yoshiaki Ishihara, *Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988*, p. 58-60, Osires Azevedo Lopes Filho ridiculariza a "mágica perversa" da antiga visão do problema (Mesa de Debates no VI Congresso Brasileiro de Direito Tributário, *RDT*, n. 60, p. 199).

45. As modificações na legislação do imposto de renda têm, sistematicamente, sido editadas antes do exercício financeiro em que terá início o período de formação do lucro ou renda tributável.

PLANEJAMENTO FISCAL ATRAVÉS DE ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

Luís Eduardo Schoueri

Os Acordos de Bitributação

A bitributação internacional é, sob o seu aspecto jurídico, estudada pelo Direito Tributário Internacional. Compreende "a exigência de impostos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período" (OCDE, 1977/7).

Os acordos internacionais em matéria tributária se apresentam, pois, como o instrumento de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal (Rothmann, s.d./87; 150).

A eliminação ou atenuação da bitributação internacional dá-se através do que Vogel denomina "normas de repartição" (*Verteilungsnormen*, 1983/25; *Distributive Rules*, 1986/24). Através de tais normas, os Estados contratantes limitam sua própria competência tributária (Vogel, 1983/22; 1986/22), valendo-se dos métodos que Rothmann (s.d./154) assim classifica: a) método da isenção (geralmente, com reserva de progressividade); b) método do crédito fiscal; e c) tributação reduzida no Estado da fonte.

Temos, por consequência, que os acordos de bitributação descrevem hipóteses abstratas (*Metatatsbestand*, Vogel, 1983/24; 1986/25), na presença das quais um Estado contratante se compromete a deixar de exigir, em parte (crédito fiscal ou tributação reduzida no Estado Fonte) ou no todo (isenção), o tributo definido no seu texto.

Treaty Shopping

As concessões de que são objeto os acordos de bitributação têm, para Victor Uckmar (1983/4,5), um caráter pessoal, isto é, destinam-se a

beneficiar os residentes de outro Estado contratante, numa base de reciprocidade (Kraft, 1991/3), não se prevendo, portanto, sua extensão a residentes de terceiros Estados.

Falhas na redação dos referidos acordos, ou limitações impostas pelos direitos internos dos Estados contratantes, ou mesmo, pelo Direito Internacional, possibilitam a contribuintes que, a princípio, não se incluíam no rol dos destinatários daquelas normas, delas se beneficiarem (Kraft, 1991/2-3). Este planejamento fiscal, a doutrina internacional vem denominando *Treaty Shopping*.

Numa primeira aproximação, podemos com Becker (1985/172), reconhecer a ocorrência do *Treaty Shopping*, quando alguém, através da interposição de uma pessoa, obtém a proteção de um acordo de bitributação que, de outro modo, não seria devida. O conceito acima não satisfaz completamente a questão.

O conceito de Becker não se refere à intenção do contribuinte. Não há que se falar em *Treaty Shopping* quando o contribuinte é movido por motivos extrafiscais. O *Treaty Shopping* exige que não haja outra explicação para a interposição de terceiro beneficiário do acordo, senão a obtenção das vantagens oriundas deste. Temos que admitir, com Krabbe (1985/44), que a interposição de terceiro se deveu à intenção por parte do contribuinte, de obter uma redução da carga fiscal.

Podemos, portanto, para fins do presente estudo, dizer que o *Treaty Shopping* ocorre quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início, não estaria incluído entre seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios.

Por outro lado, excluímos do conceito do *Treaty Shopping* as hipóteses em que o benefício fiscal não decorreu da existência do acordo de bitributação, mas de outro artifício de que se valeu o contribuinte e que, independentemente daquele acordo, já traria a vantagem.

A expressão *Treaty Shopping* nasceu nos EUA. Sua origem deve ser buscada no termo *forum shopping* (Becker e Wurm/1988,2). No *forum shopping*, uma parte tenta "comprar" (shop) uma jurisdição para o seu caso. Do mesmo modo, diz-se que, no *Treaty Shopping*, o contribuinte "compra" os benefícios do acordo de bitributação.

Vejam, pois, a definição dos termos usados para qualificar aqueles que fazem parte de um *Treaty Shopping*:

I - Investidor - Referir-se-á à pessoa física ou jurídica, residente em um Estado que não possua acordo de bitributação com o país onde estiver localizada a fonte pagadora dos rendimentos, ou, existindo tal acordo, este não seja tão vantajoso quanto aquele que o mesmo país assinou com o outro Estado, ou por algum motivo, o Investidor não faz jus aos benefícios do acordo de bitributação.

II - Terceiro Interposto - Será a pessoa física ou jurídica (ou mesmo, o estabelecimento permanente) que será colocada entre o Investidor e a fonte pagadora dos rendimentos. Será o Terceiro Interposto quem receberá os rendimentos pagos pela última e os repassará ao Investidor. O Terceiro Interposto é, nos termos de um acordo de bitributação, beneficiário de vantagens tributárias quando da remessa de recursos pela fonte pagadora.

III - Fonte - Será a pessoa física ou jurídica, localizada em um Estado que mantenha, com o Estado do Terceiro Interposto, um acordo de bitributação, cujos benefícios convenham ao Investidor. A Fonte paga a Terceiro Interposto rendimentos cobertos pelo acordo de bitributação.

Medidas de Direito Interno, contra o Abuso de Direito

Em diversos países, uma das formas com que se busca combater o *Treaty Shopping* é o recurso às normas que vedam o abuso do direito. Neste caso, procura-se, através de recursos de interpretação e aplicação do direito, limitar o alcance dos acordos internacionais, de modo que os benefícios por eles proporcionados não possam ser utilizados por pessoas que, de modo imediato, não seriam favorecidas pelo acordo de bitributação mas pretendem sua fruição, através da interposição de terceiros.

O combate ao *Treaty Shopping*, através de normas ou princípios de interpretação ou aplicação oriundas do direito interno, exige que se demonstre a possibilidade de se submeterem as normas de Direito Internacional em geral, e os acordos de bitributação, em especial, a categorias válidas para o direito interno.

Medidas de Direito Interno contra o Treaty Shopping

Não se encontra, no direito tributário comparado, uma uniformidade, no que se refere à prevalência de normas de direito internacional, sobre aquelas oriundas do direito interno, concluindo pela solução país-a-país.

Encontramos, unicamente nas legislações suíça e norte-americana, normas de direito interno visando, especificamente, ao combate ao *Treaty Shopping*. Neste caso, não se trata de normas de aplicação geral, cuja extensão aos casos de *Treaty Shopping* seria matéria de interpretação, mas de normas emanadas do poder legislativo interno, visando ao combate específico do *Treaty Shopping*.

Medidas no Direito Comparado

- Suíça

Coube à Suíça ser a primeira nação a adotar, em seu ordenamento interno, normas específicas, visando ao combate ao *Treaty Shopping*.

Na verdade, já no início da década de 60, apontava-se o risco de a Suíça sofrer retaliações por parte de seus parceiros, na ordem internacional, em virtude dos abusos de que terceiros se vinham valendo, para aproveitar a rede de acordos de bitributação firmados por aquele País.

Em 1962 o Conselho Federal Suíço adotou uma Resolução, que dispôs sobre a utilização injustificada dos acordos de bitributação (*Treaty Shopping*). Seu artigo 2º define sua utilização abusiva e elencava quatro casos em que o abuso ocorria.

O abuso de acordos foi apresentado, de uma forma genérica, como o caso em que uma pessoa residente ou sediada na Suíça requer o favor fiscal, o qual acaba por beneficiar terceiros, não sujeitos ao acordo. A título exemplificativo, citam-se os casos de: a) sociedades canalizadoras de recursos; b) sociedades controladas por estrangeiros, com grande distribuição de lucros; c) relações fiduciárias; e d) fundações de empresas familiares, administradoras de patrimônio próprio.

A primeira crítica que se poderia fazer à referida Resolução é o fato de esta, na qualidade de ato normativo interno, não ter força para limitar o alcance de um acordo de bitributação assinado pela Suíça, válidos termos do Direito Internacional.

Tal questão não pode, entretanto, ser apresentada, já que o Poder Judiciário Federal daquele país (*Bundesgericht*) manifestou seu entendimento no sentido de que aquela resolução é legal e constitucional, além de compatível com os acordos de bitributação.

No caso concreto, examinava-se o fato de uma sociedade limitada suíça, controlada por alemães, cobrar "royalties" de uma empresa localizada no Reino Unido. A sociedade, valendo-se do acordo de bitri-

butação celebrado entre a Suíça e o Reino Unido, pretendia que o referido rendimento não fosse tributado.

A Corte Suíça se manifestou no sentido de que as partes de um acordo de bitributação devem poder interpretá-lo. Em especial, no caso, o Conselho Federal poderia assumir que o objetivo dos Estados contratantes, ao celebrar o acordo, era afastar a bitributação que incidiria sobre residentes de um dos Estados contratantes. Na medida em que os benefícios fiscais passassem a atingir a residentes de terceiros Estados, haveria um abuso. Conclui, portanto, ter razão o Conselho Federal, ao tomar por abusiva a utilização de um favor fiscal, sem que haja bitributação. Daí porque foi aplicada a Resolução, ao caso, não se concedendo o benefício.

O conteúdo da Resolução do Conselho Federal não escapou de críticas. Assim, Ryser (1973/60), menciona que sequer os países que criticavam a postura suíça e que motivaram a edição da Resolução (Alemanha, França e EUA) consideravam decisivas as medidas unilaterais, já que estes países introduziram medidas de direito interno em suas próprias legislações, para prevenir o abuso, ou julgaram conveniente que as normas do direito interno suíço fossem incorporadas em seus acordos de bitributação, para que as mesmas tivessem força. Assim, o autor conclui que aqueles Estados somente confiam "nos seus próprios alquimistas para tratar de seus males", não parecendo ao autor que os mesmos tomam as medidas suíças por suficientes.

Especificamente no que se refere ao conteúdo das medidas, Ryser (1973/63) afirma que estas, ao adotarem critérios objetivos, acabam por atingir casos em que não ocorre o abuso.

- Estados Unidos da América

A questão do *Treaty Shopping* nos EUA, que, de início, foi matéria da jurisprudência e, depois, de cláusula específica no "modelo" de acordo de bitributação, tornou-se objeto da legislação interna norte-americana a partir da "*Tax Reform Act*", de 1986, que introduziu dispositivos específicos referentes à limitação de benefícios decorrentes de acordos de bitributação, emendando-se a *Section 884* do *Internal Revenue Code* daquele país.

Referido dispositivo trata da tributação de filiais de empresas estrangeiras, instaladas nos EUA. Buscou-se corrigir uma falha do sistema de tributação da renda naquele país, que dava vantagens à instalação de meras filiais no País, em relação à criação de subsidiárias. O objetivo do ato era, portanto, uma equiparação, para efeitos fiscais, de ambas as situações. Para isso, criava-se um "imposto cobrado das filiais, sobre o lucro

de empresas estrangeiras, operando nos EUA". No entanto, reconheceu-se que tal modificação na legislação interna norte-americana poderia entrar em conflito com alguns dos acordos de bitributação em vigor.

Apesar da não intenção de diminuir a aplicação dos acordos de bitributação, cogitou-se da possibilidade de que terceiros, não residentes nos países com os quais os EUA mantinham acordos de bitributação, pretendessem se valer dos privilégios destes, que eram expressamente mantidos (*Treaty Shopping*). A fim de impedir o *Treaty Shopping*, portanto (Silverstein, 1986/878), foram adotadas normas específicas limitando o alcance dos acordos de bitributação.

Segundo a redação da *Section 884 (e)*, do Código de Finanças dos EUA, o *branch profits tax* somente poderia ser afastado, em virtude de acordos de bitributação, se, entre outros casos, a empresa receptora dos rendimentos fosse a *qualified resident* do Estado contratante do acordo de bitributação. Na mesma "Section" (884-e-4-A), é definido o *qualified resident* como a empresa na qual mais de 50% de seu capital não pertencem a pessoas físicas não residentes do Estado contratante, ou dos EUA. Ao mesmo tempo, caso se comprove que, em virtude de outro dispositivo legal, foi efetuada a retenção do imposto na fonte (que o acordo de bitributação evitaria), ou no caso de se tratar de empresas de capital aberto, com títulos negociados na bolsa de valores do Estado contratante (ainda que através de sua controladora), a lei presume se tratar de *qualified resident*.

A introdução de dispositivos unilaterais, pelos EUA, foi condenada pelo "Grupo dos Seis", da Comunidade Econômica Européia. Julgam estes países que o combate ao *Treaty Shopping* deve ser objeto de renegociação bilateral, e não de medidas unilaterais pelos EUA.

Também a OCDE adotou uma Recomendação, em 2.10.89 (in TNI, jan./1990, p. 33), no sentido de que os países membros devem evitar a edição de leis cujos efeitos pretendidos contrariem obrigações assumidas em acordos de bitributação. Na mesma oportunidade, a OCDE dizia que ainda que uma medida seja adotada com a finalidade de impedir o uso impróprio de acordos de bitributação, ela estará ferindo o acordo, se limitar seus benefícios.

Medidas no Direito Interno Brasileiro

Direito Positivo

Pode-se afirmar que, no ordenamento interno do Brasil, inexistem medidas contra o *Treaty Shopping*.

Com efeito, é inegável que o nosso legislador vem adotando medidas destinadas a diminuir o campo do planejamento fiscal, podendo-se mencionar, dentre as inúmeras inexistentes, a repreensão à distribuição disfarçada de lucros (Dec.-lei 1.598/77, arts. 60 e ss.). No entanto, a mera leitura de seus dispositivos revela que o legislador não cogitava da hipótese específica de planejamento fiscal através de acordos de bitributação (*Treaty Shopping*), sendo, antes medidas válidas igualmente para transações de caráter interno, ou para transações internacionais não incluídas no âmbito de um acordo de bitributação.

Já concluímos, também, pela inaplicação, no Brasil, da teoria do "abuso de formas" ou da "consideração econômica".

Posição crítica sobre a adoção de medidas unilaterais

Em nosso entender, não é caminho mais adequado para a contenção do *Treaty Shopping* a adoção de medidas unilaterais.

A primeira, e mais imediata, razão para a nossa opinião, é o fato de tal passo ser contrário à ordem internacional. Ao editar lei limitando os benefícios previstos em um acordo internacional, o Brasil estaria indo contra o que contratou com seus parceiros internacionais, ferindo dispositivo expresso no artigo 27 da Convenção de Viena.

Ao mesmo tempo, a adoção de medidas unilaterais é prática condenada pela comunidade internacional. Conforme o raciocínio daqueles países (Grupo dos Seis), as medidas unilaterais, por terem caráter geral, não se adaptam às especificidades de cada contratante.

Também a OCDE, em Recomendação de 2.10.89 (in TNI, v. 2/32, n. 1), posiciona-se contra a adoção de medidas unilaterais, limitando a aplicação de tratados.

Igualmente a doutrina critica a adoção de medidas unilaterais. Assim, Victor Uckmar (1983/48), na qualidade de redator do Relatório Geral da reunião da International Fiscal Association (IFA), manifesta-se pela não adoção de medidas unilaterais, contra a elisão internacional.

Horak (1987/131), diz que, se um Estado pretende combater o *Treaty Shopping* através de medidas de direito interno que julga eficazes, deve incluí-las em seus acordos de bitributação. No entanto, o mesmo autor ressalta que, mesmo assim, não se terá a solução ideal, já que poderão surgir conflitos de interpretação. Neste sentido, recomenda-se que se adotem medidas específicas no acordo, a partir da realidade de ambos os Estados contratantes.

Contenção do Treaty Shopping como Medida de Direito Internacional (Tratamento Global)

Pretendemos examinar se as normas gerais do direito tributário internacional oferecem ao intérprete e ao aplicador da lei alguma ferramenta, para o exame do *Treaty Shopping* e seu combate. Denominamos este tratamento de "global", já que a existência de um tal recurso dispensaria a adoção de normas de direito interno ("tratamento unilateral") ou a previsão da matéria nos acordos de bitributação ("tratamento bilateral"), posto que válido para todos os acordos celebrados à luz da ordem internacional.

A tese do "Princípio Anti-Abuso"

É a Klaus Vogel que se deve conferir o mérito de haver buscado, no âmbito do direito internacional, norma suficiente para a conclusão da proibição do *Treaty Shopping*.

Em seu trabalho, Vogel (1983/20) esclarece que a teoria da "transformação" já está ultrapassada na Alemanha. Por esta premissa, o autor renuncia aos critérios de interpretação de acordos de bitributação, baseados na legislação interna alemã. Além deste argumento, o autor menciona (1985/378) que, de qualquer modo, a qualidade de *lex specialis* conferida ao acordo de bitributação permite-lhe prevalecer, inclusive, sobre as normas gerais do Código alemão. Conclui, pois, que "somente através do direito internacional público, é que se pode justificar a não aplicação de disposições de um tratado".

De início, Vogel (1985/375) esclarece que, em sua opinião, é um erro metodológico o raciocínio segundo o qual seria necessário que houvesse uma cláusula expressa nos acordos de bitributação, autorizando a consideração da "substância" das transações, para que se pudesse deixar de respeitar a "forma" adotada pelo contribuinte.

Na sua opinião, o raciocínio deve ser o oposto: somente quando um acordo de bitributação possuir uma cláusula sobre o assunto é que a consideração da "substância" se limitará aos parâmetros daquela cláusula. Em caso contrário, a liberdade para considerar a "substância", e não a "forma", das transações será ampla.

Segundo menciona Vogel (1985a/260), o direito internacional público inclui em suas fontes (art. 38 do Estatuto da Corte da Haia), além do direito consuetudinário e dos tratados internacionais, os denominados "Princípios de Direito Geralmente Reconhecidos pelas Nações Civilizadas" (PDGRNC). Trata-se, para o autor, de princípios jurídicos que são confirmados faticamente em todos os Estados civilizados. Os mesmos

princípios devem ser capazes de obrigar os Estados, em suas relações com os demais Estados, do mesmo modo que são vinculantes dentro da ordem intra-estatal.

Em seu raciocínio (1985/376), Vogel parte da constatação de que todos os Estados, em maior ou menor grau, e, apesar de diferenças dogmáticas, admitem que o intérprete deve buscar a "substância" das transações, e não a sua "forma", quando o raciocínio oposto contrariar drasticamente a busca da justiça. Se este princípio é observado dentro da ordem interna de cada Estado, o autor opina que um Estado não pode, perante outro Estado contratante, alegar que não reconhece igual princípio.

Entende o autor, por conseguinte, que, quando um Estado celebra um acordo de bitributação, pressupõe que os princípios por ambos reconhecidos em suas ordens internas hão de valer nas suas relações oriundas do acordo.

Ora, se é geralmente reconhecido por todos os Estados, que um contribuinte não se pode valer da forma em que estruturou seus negócios, para escapar à tributação com base em sua "substância", há aí um PDGRNC, que vincula os Estados em suas relações com os demais contratantes.

Por conseguinte, Vogel (1985/376) afirma que, se dois Estados celebram um acordo, e ambos conhecem, em seus direitos internos, um dispositivo contra a evasão fiscal, deve-se reconhecer que tais Estados, ao aplicar as cláusulas do acordo a uma situação concreta, não estarão obrigados a conhecer os benefícios, sem antes examinar se houve a evasão.

Com estes fundamentos, Vogel se refere a uma "Cláusula não escrita referente à Evasão Fiscal", que estaria incluída em todos os acordos de bitributação, quando não houvesse outra cláusula específica sobre o tema.

Exame da Tese - Os Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas e o "Princípio Anti-Abuso"

O fundamento central da tese de Vogel é a existência de um PDGRNC, em cujo teor estaria a proibição de evasão fiscal, por parte do contribuinte. Para nos limitarmos ao caso de *Treaty Shopping*, poderíamos dar contornos mais nítidos ao PDGRNC de Vogel, como um princípio anti-abuso.

Se existe um princípio geral, que impeça qualquer evasão fiscal, é claro que o abuso de formas está compreendido em seu teor. Ao mesmo tempo, entendemos que, se nossa pesquisa se reduzisse à busca do princípio geral, um resultado negativo da mesma (e, portanto, a conclusão de

que inexistia um PDGRNC que proíba a evasão fiscal) não impediria que se alegasse a existência de um PDGRNC, específico para o caso de "abuso de formas" e, portanto, para o *Treaty Shopping*.

O princípio anti-abuso é, para Vogel, parte do direito internacional público, por consistir num PDGRNC e, como tal, fonte da ordem internacional, nos termos do artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Para a sua afirmação, Vogel adota o seguinte raciocínio: a) um PDGRNC, fonte do direito internacional público, pode ser extraído, a partir de seu reconhecimento pela grande maioria dos Estados; b) a grande maioria das nações civilizadas reconhece, em seus ordenamentos internos, que o abuso não deve ser admitido, como forma de reduzir a carga fiscal; c) portanto, é um PDGRNC e, como tal, válido para toda a ordem internacional, que o contribuinte não se pode valer do abuso, na busca de seus direitos decorrentes de mandamentos da ordem internacional; d) o acordo de bitributação, enquanto mandamento da ordem internacional, deve ser interpretado segundo os PDGRNC; e) deste modo, o contribuinte não se pode valer de expedientes "abusivos", para pleitear os benefícios decorrentes de um acordo de bitributação.

Fontes dos PDGRNC

Segundo Lammers (1980/60), a inclusão dos PDGRNC, entre as fontes do direito internacional público foi, historicamente, uma opção dos redatores do Estatuto da então Corte Permanente de Justiça, para evitar que os juízes recorressem a princípios de direito natural, para basearem suas decisões. Neste sentido, o reconhecimento do princípio pelos integrantes da comunidade internacional seria mandatório.

Se os PDGRNC são colhidos a partir da análise da "maioria" dos sistemas representativos, não se poderá censurar o raciocínio de Vogel no sentido de que o "princípio anti-abuso" constitui um PDGRNC, uma vez que é observado, em maior ou menor grau, por diversos sistemas por ele elencados.

A questão que surge, entretanto, é se a tal raciocínio se pode opor que, em determinado sistema, o PDGRNC assim abstraído não é observado e, por conseguinte, negando-se o próprio PDGRNC.

Hailbronner (1976/207-209) argumenta convincentemente, que a comparação dos sistemas mais relevantes, apenas, há de ser tida por suficiente para a comprovação da existência de um PDGRNC, mesmo que se demonstre que algum sistema jurídico ("menos desenvolvido") não adota o princípio. Para sustentar a sua afirmação, a autora se vale do exemplo

da África do Sul, onde até há pouco vigia o sistema do "apartheid". Para a autora, a constatação da existência de tal anomalia não impediu que se afirmasse constituírem os direitos humanos PDGRNC. Do mesmo modo, a autora se refere à possibilidade de um país adotar medidas de emergência, quando não valem, em seu território, determinados PDGRNC que, entretanto, são reconhecidos pela maioria das nações civilizadas. Evidentemente, a questão da determinação, se um dado ordenamento é relevante, normal ou "desenvolvido" não fica resolvido, restando a decisão ao juiz, no caso concreto.

Na verdade, Bothe (1976/252 e ss.) denuncia que nem sempre os juízes de cortes internacionais efetuam uma pesquisa suficientemente exaustiva, quando pretendem confirmar a existência de um PDGRNC, recorrendo, no mais das vezes, a sua própria formação jurídica.

Mesmo havendo uma divergência entre os sistemas, quanto a determinado princípio, não deve ser descartada a sua existência vez que, segundo Bothe (1976/292), se pode falar em princípios regionais (geralmente reconhecidos entre países de uma determinada região) e, mesmo, em princípios bilaterais, que seriam válidos na decisão de uma disputa entre dois Estados. No entanto, o próprio autor reconhece que tamanha redução do grau de generalidade exigido demandaria um compromisso de ambos os Estados contratantes, no sentido de aceitarem a aplicação de princípios comuns a suas ordens internas, para a solução de sua contenda. Segundo o que entendemos, se é exigido o compromisso entre os Estados, já não há que se falar em um PDGRNC enquanto fonte do direito internacional público, nos termos do artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, tratando-se, antes, de uma norma decorrente de obrigação contratual nos Estados. No mesmo sentido, ensina Sorensen (1960/31) que o fato de que determinados princípios são reconhecidos na ordem nacional de dois Estados não os transforma em princípios de direito internacional, cuja validade é geral. Deste modo, um princípio reconhecido por poucos países não é um PDGRNC. A análise do direito comparado deve basear-se em uma amostra significativa.

Parece-nos correto concluir, portanto, com a maior parte da doutrina, que não é necessária uma pesquisa que esgote o universo de sistemas jurídicos, para a conclusão da existência de um PDGRNC. No entanto, também fica evidente que devem ser examinados os sistemas mais representativos, constatando-se uma uniformidade destes. Inexistindo tal uniformidade, restará verificar o "grau de desenvolvimento" do sistema jurídico divergente e, sendo este relevante, poder-se-á desmentir a existência do PDGRNC.

Retornando ao "princípio anti-abuso", cuja existência, enquanto PDGRNC se pretende testar, podemos concluir que o método de que se valeu Vogel para a sua indução, isto é, o exame dos ordenamentos internos, é amplamente aceito pelos doutrinadores do direito internacional público.

O Recurso ao direito comparado não é, no entanto, o único instrumento de que se pode valer o jurista para constatar a existência de um PDGRNC. A esta pesquisa empírica (indutiva), pode substituir uma análise do próprio direito internacional público que conclua pela existência de um princípio, como inerente ao seu sistema. Aqui, já não nos preocupamos com os princípios gerais reconhecidos em cada ordem interna, mas com princípios geralmente reconhecidos (pelas nações civilizadas) como válidos na órbita internacional.

Em conclusão, podemos afirmar que os PDGRNC podem ser comprovados: a) a partir da demonstração de que eles se observam, internamente, nos sistemas jurídicos "representativos" e "desenvolvidos", ou b) a partir de seu reconhecimento, dentro do próprio Direito Internacional Público.

Acordos de bitributação e os Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas

Não obstante seja fundamental o texto, na interpretação, há que se considerar, com Bleckmann (1978/169), que, na verdade, já há muito o direito internacional público vem admitindo o emprego da analogia, na aplicação de seus preceitos.

Especificamente analisando a tese de Vogel, temos Fischer-Zernin (1987/363), para quem os PDGRNC são uma fonte subsidiária de direito internacional público, sendo criticável, pois, que Vogel se tenha valido de tal recurso, existindo no ordenamento internacional, o art. 26 da Convenção de Viena, que prevalece sobre os PDGRNC, e que já sustenta a existência do princípio da boa-fé. A crítica, a nosso ver, não merece ser apoiada, já que a melhor doutrina, representada, dentre outros, na lição de Dinj, Daillier e Pellet (1975/313), não vê, nos PDGRNC, uma fonte subsidiária, mas autônoma e primária. Além disso, o princípio da boa fé não seria suficiente para impedir a prática do *Treaty Shopping*.

Em nosso entender, no que se refere ao direito tributário internacional, é válida a consideração de Anzilotti, a respeito da presunção de que os Estados são ciumentos da sua soberania (tributária), não devendo o intérprete estender sua limitação, além daquilo que ficou contratado.

Neste sentido, em regra geral, não há que se admitir a utilização da analogia, na interpretação dos acordos de bitributação.

Entretanto, há que se verificar até que ponto o "princípio anti-abuso" seria mera aplicação analógica, decorrente do raciocínio do intérprete, ou, ao contrário, trata-se de um preceito de direito internacional público.

Se o princípio "anti-abuso" for um PDGRNC, conforme defende Vogel, seu emprego não refletirá uma arbitrariedade do intérprete. Ao contrário, será parte do direito internacional público e, como tal, sua aplicação será cogente, sob o risco de, pela sua não aplicação, fugir-se dos parâmetros do jurídico. Mesmo neste caso entretanto, há que se ter presente a lição acima mencionada de Dinj, Daillier e Pellet (1975/313) que, embora esclareçam que os PDGRNC constituem uma fonte autônoma de direito internacional público, primária e não subsidiária, em igualdade de condições com os tratados internacionais ou os costumes, não se tratando de meros instrumentos para o preenchimento de lacunas, lembram que os PDGRNC, enquanto normas gerais, têm caráter supletivo, não prevalecendo, no caso de existência de regras contratuais.

Deste modo, confirma-se o que Vogel (1985/375) já defendera que, quando os acordos de bitributação tiverem uma cláusula (escrita) específica para as hipóteses de evasão fiscal, não há que se recorrer aos PDGRNC para a consideração de outras hipóteses de abuso de direito.

Mesmo assim, Vogel esclarece que caso a hipótese de evasão fiscal contemplada no acordo seja específica, haverá que se aplicar a "cláusula anti-abuso", enquanto PDGRNC, para os demais casos.

Se, por um lado, o recurso aos PDGRNC é supletivo, devendo-se dar preferência ao texto do acordo, a omissão deste, por outro, não impede o recurso aos PDGRNC. É o que Vogel defende.

O recurso a um PDGRNC não deve ser considerado um emprego de analogia. Ao contrário. A analogia se aplica, quando não há norma jurídica a regular determinada situação, "emprestando-se" recursos de outro mandamento legal. No caso, enfrenta-se hipótese em que existe um PDGRNC regulando a situação. Não há, pois, no caso, lacuna jurídica.

Portanto, não vai contra o direito internacional público, valer-se o aplicador da lei do "princípio anti-abuso", desde que este constitua um PDGRNC, no caso de um abuso de acordos de bitributação.

O princípio da Boa-Fé e seu Corolário: o Princípio da Proibição do Abuso

O reconhecimento pela Doutrina, da existência do princípio da boa-fé no Direito Internacional Público, foi corroborado pela Convenção de Viena, cujo artigo 31 (1) impõe a consideração da boa-fé, na interpretação dos tratados internacionais.

Não é pacífico, entretanto, na doutrina do direito internacional público, o reconhecimento da proibição do abuso de direito.

Neste sentido, Neuhaus (1984/83), Lauterpacht (1970/423) e Schüle (1962/71), concluem que a proibição do abuso (ainda não) faz parte do direito internacional público vigente.

Não obstante, o fato é que a proibição do abuso de direito já encontra precedentes junto às Cortes Internacionais.

A Proibição do Abuso do Direito e as Relações entre Fisco e Contribuinte

Parece-nos oportuna a análise de Höhn (1963/398-400), já que suas conclusões se adaptam a nosso raciocínio sobre a tese de Vogel. Conforme ficou demonstrado por Höhn, a proibição do abuso no direito tributário, não decorre do princípio da boa-fé, sendo algo independente.

Se não se trata de uma consequência do princípio da boa-fé, é evidente que o "princípio anti-abuso" não se escora na doutrina de direito internacional público, a qual, como ficou demonstrado, defende a existência de uma proibição de abuso, com base no princípio da boa-fé.

Temos por aceito, portanto, que os estudos que se efetuaram, no campo do direito internacional público, sobre o abuso do direito não podem servir de fundamentação para uma conclusão de que o "princípio anti-abuso", no direito tributário, seja um PDGRNC e, como tal, de aplicação no caso de acordos de bitributação.

A Contenção do Treaty Shopping Através dos Acordos de Bitributação (Tratamento Bilateral)

Nos capítulos precedentes, o combate ao *Treaty Shopping* foi analisado em tratamentos "unilateral" (medidas de direito interno) e "global" (princípios do direito internacional público). Concluímos pela inconveniência e, mesmo, ineficácia do primeiro e pela inaplicabilidade à hipótese do último, no atual estágio do direito internacional.

De início, já se revela feliz a solução "bilateral", posto que cria uma norma de direito internacional público, dispensando o recurso aos princípios gerais deste (cuja eficácia para o *Treaty Shopping* não é pací-

fica) ou a categorias do direito interno de cada país. O art. 38 do estatuto da Corte Internacional de Justiça apresenta os tratados internacionais em primeiro lugar, dentre as fontes do direito internacional público. Daí porque o combate ao *Treaty Shopping* por esta forma deve ser aplaudido, enquanto a mais conveniente, afastando dúvidas quanto à aplicabilidade das medidas adotadas.

Sistematização das Formas de Combate ao Treaty Shopping, por Medidas Bilaterais

No seu estudo publicado em 1987, a OCDE (1987/95-101) sistematizou os dispositivos dos acordos de bitributação, cuja redação se deu a partir da hipótese de *Treaty Shopping*.

Como primeiro caso de combate ao *Treaty Shopping*, a OCDE se refere ao que denomina "tratamento minucioso" (look-through approach). Trata-se do caso em que os benefícios de um acordo de bitributação são condicionados a que a empresa beneficiária pertença a residentes do Estado no qual ela foi organizada. Desconsidera-se a pessoa jurídica e o critério para a concessão dos benefícios passa a ser o da residência de seus sócios/acionistas.

Conforme a própria OCDE (1987/96), a cláusula representa uma solução "radical", o que se torna evidente, já que um dispositivo desta natureza impediria o acesso aos benefícios do acordo a pessoas que, agindo de boa-fé, não se encaixassem nos requisitos descritos. Além disso, um tal ataque ao *Treaty Shopping* não seria compatível com o princípio da independência nas pessoas jurídicas, que é reconhecido por todos os membros da OCDE (1987/96).

Também, conforme lembra a OCDE, uma cláusula (vide pg. 141) como esta não impede o *Treaty Shopping* sob a forma "trampolim", que foi descrito na parte inicial deste estudo. A esta limitação, podemos acrescentar os casos de *Treaty Shopping* através de estruturas bilaterais, quando o investidor e o Terceiro Interposto se encontram no mesmo país, ou o caso de colocação de filial.

Além disso, seria necessária uma complexa máquina administrativa para detectar as estruturas "de fato", ou, alternativamente, dever-se-ia inverter o ônus da prova, cabendo ao interessado no benefício, comprovar que não está excluído deles.

Não obstante, podem ser encontrados exemplos de acordos em que foi adotada tal solução. Assim, cite-se o caso do acordo de bitributação celebrado entre a Áustria e a Suíça, que limita os seus benefícios, no caso de sociedades de pessoas, àquelas nas quais pelo menos três quartos

dos rendimentos beneficiem pessoas residentes do Estado em que a sociedade está sediada.

A OCDE (1987/96) recomenda a adoção de semelhante cláusula, no caso de acordos de bitributação celebrados com países de baixa carga fiscal. Segundo o que compreendemos, tal recomendação é justificada, já que a colocação de um Terceiro Interposto em tais países, é bem mais fácil que a adoção de estratégias de *Treaty Shopping* em países de elevada carga tributária, que exigiriam um planejamento mais cuidadoso.

Exclusão de Benefícios

Trata-se de acordos de bitributação assinados com países que concedem a determinados tipos de contribuintes, benefícios fiscais que não se estendem aos demais membros da comunidade. Conforme a OCDE (1986/97), tais sociedades têm, na prática, quase o tratamento de "não-residentes", no Estado onde estão sediadas. Neste caso, torna-se especialmente conveniente ao investidor, residente em um terceiro Estado, que o Terceiro Interposto goze de tais privilégios.

A hipótese é considerada pela OCDE (1987/96-97) que aponta, como primeira solução, excluir já do escopo do acordo, as sociedades constituídas sob a forma que goza de privilégios fiscais. Tal solução já foi adotada pelo Brasil, no acordo assinado com Luxemburgo, em 1978.

Igualmente, o Brasil adotou, em seus acordos, as disposições do artigo 17 da convenção modelo da OCDE/ONU, que trata da exclusão dos benefícios, no caso de artistas e atletas, que será comentada abaixo.

Outra solução que a OCDE (1987/97) recomenda é que, em vez de se excluírem, por completo, as referidas sociedades dos benefícios dos acordos de bitributação, sejam limitados os benefícios apenas para determinados tipos de rendimentos, tais como dividendos, juros, ganhos de capital, remuneração de administradores etc, não as excluindo, entretanto, de proteções tais como as do artigo 24 (não discriminação) e 25 (entendimento mútuo) e sujeitando-se ao art. 26 (troca de informações).

Conforme a OCDE (1987/97), a opção da exclusão de benefícios é de simples aplicação, em regra, constituindo um meio importante para que os Estados que criam, em sua legislação interna, benefícios fiscais, impeçam que tais vantagens possam ser utilizadas para a finalidade de obtenção indevidas de benefícios oriundos dos acordos de bitributação assinados pelo mesmo Estado. Por outro lado, no mesmo estudo se reconhece que o escopo de tal dispositivo é muito limitado, não sendo de valia, perante as estratégias modernas de *Treaty Shopping*.

Mínimo de Tributação

Na maioria dos casos de *Treaty Shopping*, o Investidor procura constituir um Terceiro Interposto que, por um lado, faça juz aos benefícios do acordo de bitributação, quando receber os rendimentos pagos pela Fonte e, por outro, sofra o mínimo de bitributação, em sua residência, ao repassar os rendimentos ao Investidor.

Com a exclusão de benefícios, descrita no tópico anterior, frustram-se os casos em que o Terceiro Interposto goza de privilégios, no Estado em que foi constituído. Entretanto, nem sempre um Terceiro Interposto com baixa tributação é, necessariamente uma sociedade constituída sob uma forma facilmente identificável, e generalizável, numa cláusula do acordo de bitributação.

Em vista desta realidade, a OCDE (1987/97) propõe a consideração de um dispositivo no acordo de bitributação, conforme o qual um rendimento pago pela Fonte somente estará abrangido no acordo, caso o valor esteja sujeito a (um mínimo de) tributação, no Estado onde reside o Terceiro Interposto. Em outras palavras, o acordo só "vale", quando se estiver numa situação de bitributação. Um exemplo de cláusula com este teor é indicado pela OCDE, com a seguinte dicção:

"Quando um rendimento oriundo de um Estado contratante for recebido por ma sociedade residente em outro Estado contratante, e uma ou mais pessoas não residentes neste outro Estado contratante:

a) tiverem, direta ou indiretamente, ou através de uma ou mais sociedades, residentes ou não, um interesse substancial naquela sociedade, seja através de participação, seja por outra forma; e

b) exercitarem, direta ou indiretamente, isolada ou conjuntamente, a gerência ou o controle daquela sociedade qualquer dispositivo deste Acordo que conferir uma isenção ou redução de tributos somente será aplicável no que se referir a rendimentos que forem submetidos à tributação ordinária, no Estado mencionado em último lugar."

Na análise que a OCDE (1987/98) faz de semelhante cláusula, fica claro que seu objetivo não se restringe aos casos de *Treaty Shopping*, mas alcança, também, os casos de "sociedades-base" e outros planejamentos fiscais internacionais. Entretanto, a OCDE reconhece que uma tal cláusula não chega a combater as "técnicas avançadas" de *Treaty Shopping*, tais como a estrutura "trampolim" quando o Terceiro Interposto repassa os recursos ao Investidor a título de despesas dedutíveis da sua renda tributável. Por outro lado, a OCDE menciona que uma tal cláu-

sula pode afetar, juntamente com os casos de *Treaty Shopping*, os de associações de caridade, fundos de pensão e assemelhados, que gozam de uma carga fiscal reduzida, no país do Terceiro Interposto, sem se caracterizar um uso indevido de acordos de bitributação.

Ao mesmo tempo, a OCDE menciona o caso de o país do Terceiro Interposto conceder incentivos fiscais, visando a desenvolver a sua economia. Na opinião da OCDE, também esta circunstância deve ser excluída, na cláusula referente ao mínimo de tributação.

Deve-se acrescentar o fato de que semelhante cláusula não cogita de casos de estruturas bilaterais, quando inexistente um controlador, residente em um terceiro Estado, ou o caso de colocação de filial, quando a "matriz" está sujeita a alta tributação, embora a "filial" não o esteja.

Conforme a OCDE (1987/99), a exigência do mínimo de tributação afigura-se conveniente no caso de Estados com uma estrutura econômica bem desenvolvida, e legislação tributária bastante complexa. Efetivamente, trata-se de cláusula geralmente adotada por países como Reino Unido (Dodd, 1988/287), Canadá (Riehl/Bouwers, 1988/74) e Alemanha (Becker, 1988 a 139; Vogel, 1986/23).

Verifica-se que a cláusula referente ao mínimo de tributação é uma alternativa válida, para os países que pretendem afastar o *Treaty Shopping*. Entretanto, a sua adoção depende de especial consideração para com os casos não cobertos (estruturas bilaterais, "trampolim" e "colocação de filial") e os casos de boa-fé, incluindo-se, entre estes, os em que a tributação reduzida decorre de incentivos fiscais.

Canalização de Recursos

Trata-se de hipótese em que se negam os benefícios do acordo ao Terceiro Interposto, quando um certo percentual de sua renda bruta é utilizado para pagamentos a não-residentes dos Estados contratantes. Conforme a OCDE (1988/99), o dispositivo enfoca, diretamente, a canalização de recursos através do Terceiro Interposto ao Investidor. Neste caso, sugere-se uma cláusula com o seguinte teor:

"Quando um rendimento originado de um Estado contratante for recebido por uma sociedade residente no outro Estado contratante, e uma ou mais pessoas não residentes no outro Estado contratante:

1) tiver, direta ou indiretamente, ou através de uma ou mais sociedades, residentes ou não, um interesse substancial naquela sociedade, seja no forma de participação, seja em outra forma, e

2) exercitar, direta ou indiretamente, isolada ou conjuntamente, a gerência ou controle daquela sociedade, qualquer dispositivo deste acordo, que conferir uma isenção ou redução do imposto não será aplicado, se mais de cinquenta por cento daquele rendimento for utilizado para cobrir débitos junto àquelas pessoas (inclusive juros, royalties, pesquisa e desenvolvimento, propaganda, despesas iniciais e de viagens, depreciação ou amortização de quaisquer tipos de ativos, inclusive os intangíveis, processamento etc.)"

A referida cláusula atinge uma ampla gama de casos de *Treaty Shopping*, inclusive os de estrutura "trampolim". Entretanto, conforme lembra a OCDE (1988/100), exige-se especial atenção para os casos de boa-fé, já que várias estruturas "legítimas" podem ser afetadas por tal dispositivo. Também a administração e a aplicação de uma cláusula com redação assemelhada àquela não é fácil, seja no que se refere ao seu controle, seja no estabelecimento de critérios, para a determinação dos pagamentos que serão computados, no cálculo do percentual, seja na fixação do período durante o qual os pagamentos não poderão ser efetuados ao Investidor. Além disso, merecem especial atenção os serviços tais como os de bancos e seguradoras, quando os pagamentos ao exterior costumam ultrapassar as médias das demais atividades, sem que se configure um caso de *Treaty Shopping*.

Como exemplos de acordos em que se adotou cláusula semelhante, citem-se os celebrados pela Suíça com a Alemanha, França, Itália e Bélgica (Coulon, 1988/241).

Na sua crítica ao relatório da OCDE, Roscumbloom (1988/180) considera "quase uma brincadeira", para um especialista em planejamento fiscal internacional, criar uma estrutura na qual os pagamentos feitos pelo Terceiro Interposto se destinem a uma sociedade que "não pertença" ao Investidor.

A esta crítica se deve acrescentar que, tampouco com a adoção de uma cláusula com termos tão amplos, evitou-se, por completo, o *Treaty Shopping*, já que o critério para a exclusão de benefícios se manteve no fato de o Investidor manter residência em outro Estado, desconsiderando-se os casos de estruturas bilaterais, ainda em aberto. Também a hipótese de colocação de filial não nos parece resolvida, por tal cláusula.

Enfim, a cláusula tem o incogável mérito de enfrentar a maioria dos casos de *Treaty Shopping*, inclusive as estruturas "trampolim".

Cláusula de Salvaguarda

A adoção de cláusulas, nos acordos de bitributação, que limitam a concessão de benefícios, como forma de prevenir o *Treaty Shopping*, traz consigo o risco de que operações legítimas possam ser conjuntamente afetadas, por se encaixarem no tipo definido genericamente no acordo. Por esta razão, a OCDE (1987/100-101) propõe que se redijam cláusulas que garantam a concessão dos benefícios, caso se demonstre que a operação se deu de boa-fé. Em termos gerais, a OCDE recomenda uma cláusula com o seguinte teor:

"O acima disposto não se aplicará, quando a sociedade demonstrar que o seu objeto principal (principal purpose), a condução de seus negócios e a aquisição ou manutenção das ações ou outros ativos que propiciaram a obtenção do rendimento em questão se deram em virtude de evidentes fundamentos empresariais (sound reasons) e, portanto, não tiveram como principal razão a obtenção dos benefícios deste acordo."

A esta cláusula geral, o estudo da OCDE acrescenta outras, nas quais se determina a boa-fé quando o Terceiro Interposto desenvolve atividades operacionais (substantive business operations) no Estado contratante, das quais decorreu o rendimento; quando se demonstra que o imposto que deixará de ser pago, em virtude do acordo, não seria maior que aquele que o Terceiro Interposto pagaria em seu Estado de sede; quando o Terceiro Interposto é uma companhia aberta, com ações negociadas no Estado contratante, ou quando é controlado por uma companhia aberta em tais condições; ou, finalmente, quando o Investidor for residente em um Estado que mantenha, com o Estado da fonte, acordo de bitributação em condições não menos vantajosas que aquelas do acordo celebrado entre o Estado do Terceiro Interposto e o Estado da Fonte.

O objetivo de tais cláusulas é claro: evitar que se negue o benefício, nas hipóteses em que não ocorre o abuso dos acordos de bitributação. Daí a semelhança com o business purpose test, existente na jurisprudência norte-americana ou o abuso de formas (§ 42 AO) da jurisprudência alemã.

Deve ser aplicado o conceito de "terra firme" (safe harbour). Neste sentido, as cláusulas limitativas de benefícios não devem ser vistas como proibitivas da concessão de vantagens do acordo de bitributação mas, antes, ao contrário, como garantia de que, cumpridas certas condições objetivas, a aplicação do acordo pode ser exigida, sem se admitir qualquer questionamento acerca dos propósitos da estrutura adotada pelo

contribuinte. A intenção deste somente teria alguma relevância, na hipótese de nenhuma das condições objetiva impostas no acordo ser alcançada. Assim, o elemento subjetivo (intenção do contribuinte) é tido por subsidiário, somente sendo levado em conta para eventual benefício do contribuinte (salvaguarda) e nunca sendo relevante, na hipótese de o contribuinte se enquadrar nas hipóteses de "terra firme" previstas no acordo de bitributação.

Internacionalização do Direito Interno

O estudo dos acordos de bitributação mostra a existência de tentativas, por parte de alguns países, de permitir que suas normas internas, visando a impedir a prática do que consideram abuso, se estendam ao âmbito dos acordos de bitributação, sem ferir algum preceito do direito internacional público.

A internacionalização do direito interno nem sempre deve ser recomendada. Se a permissão do uso do direito interno de um ou de ambos os países resolve a questão da determinação de qual o direito aplicável, traz consigo a possibilidade de diferenças nos direitos internos de ambos os Estados contratantes, permitindo que uma mesma situação seja julgada de modo diverso conforme a Corte a que seja apresentada.

Do mesmo modo, a mera cópia de uma norma de direito interno num acordo de bitributação não implica que a interpretação deste se passe a dar de acordo com as categorias daquele direito interno.

Pelo contrário, passando a ser norma de direito internacional público, a cláusula limitativa de benefícios já não se vincula à jurisprudência ou ao restante da legislação do seu Estado de origem, sendo uma norma "nova". Assim, é possível que um texto que, no direito interno de um Estado contratante seja eficaz para o combate ao *Treaty Shopping*, tenha sua eficácia reduzida, quando aplicado no âmbito do acordo de bitributação.

Deste modo, a "internacionalização" do direito interno traz, consigo, dificuldades semelhantes àquelas que a doutrina do direito tributário internacional já aponta, no campo da questão da qualificação de conceitos empregados no acordo, que fazem com que Vogel (1983/100; 1986/65) conclua pela qualificação "autônoma", isto é, pela consideração do acordo como uma norma independente de qualquer direito interno, como a melhor solução.

Modelos de Acordos de Bitributação

O Modelo OCDE/ONU

O texto da OCDE é o que serve de base para os acordos assinados pelo Brasil que, entretanto, levam em consideração as peculiaridades de um país em desenvolvimento (Rothmann, 1983/139).

É no comentário que acompanha a versão de 1977 do modelo da OCDE, entretanto, que se constata a preocupação que seus redatores tiveram com a hipótese de *Treaty Shopping*.

Ao comentar o art. 1º do Modelo, que se refere às "pessoas visadas" pelo acordo, a OCDE (1977/47) já esclarece que os acordos de bitributação não devem, por sua finalidade, servir de instrumento para a economia ou evasão fiscal, referindo-se, especificamente, à possibilidade de criação de "figuras legais geralmente artificiais, de modo a se beneficiar de vantagens fiscais existentes em determinado ordenamento interno e das isenções fiscais garantidas pelos acordos de bitributação". Neste sentido, a OCDE chega a citar exemplos de *Treaty Shopping*.

Algumas das situações de *Treaty Shopping* foram, expressamente, evitadas, a partir de ressalvas no próprio texto do modelo da OCDE, conforme passamos a examinar:

Artistas e Atletas

Na versão de 1977 do modelo de acordo de bitributação, foi modificada a redação do artigo 17, que trata dos artistas e atletas, acrescentando-se à versão de 1963 um segundo parágrafo, que contempla o caso de os pagamentos se efetuarem por meio de sociedades. Conforme o comentário da OCDE (1977/134), tal dispositivo objetiva evitar a economia fiscal, que poderia ocorrer, quando a remuneração por uma atividade de um artista ou atleta não é paga diretamente a ele mas a uma outra pessoa (p. ex., uma sociedade artística), podendo resultar que o rendimento não seja tributado no Estado onde a atividade foi exercida, seja como rendimento do trabalho pessoal, seja como rendimento da sociedade (tendo em vista a inexistência de um estabelecimento permanente).

Referida cláusula foi adotada, pelo Brasil, com pequenas modificações nos acordos assinados com o Canadá, Checoslováquia, Coreia, Equador, Filipinas, Hungria, Itália, Noruega e Países Baixos. Já nos acordos celebrados com a Alemanha, Argentina, Japão, Luxemburgo e Portugal, o problema foi resolvido a partir de uma ficção assumindo a existência de um estabelecimento permanente, tributável (art. 5, § 7), cujo efeito se assemelha ao proposto no modelo da OCDE (Vogel, 1983/967). Deste

modo, concluímos que o único acordo de bitributação brasileiro, em vigor, no qual a questão das sociedades de artistas não foi contemplada, é o assinado com a Bélgica.

Beneficiário Efetivo

Foi, no entanto, com a introdução do conceito de "beneficiário efetivo" (beneficial owner), que o modelo de 1977 inovou de modo mais claro, no combate ao *Treaty Shopping*.

Efetivamente, na redação dos arts. 10, 11 e 12 do modelo da OCDE, vê-se que os benefícios decorrentes do acordo, referentes a rendimentos de dividendos, juros e royalties são concedidos quando o seu destinatário é o "beneficiário efetivo" deles. Deste modo, sendo possível demonstrar-se que, no *Treaty Shopping*, o terceiro interposto não é "beneficiário efetivo" do rendimento, poder-se-á, a partir do próprio texto do acordo, impedir que terceiros se valham de seus benefícios.

O conceito de "beneficiário efetivo", entretanto, não é pacífico.

Especificamente, examinando o conceito de "beneficiário efetivo", no campo dos acordos de bitributação, encontramos a doutrina de Vogel (1983/518; 1985/374), para quem se trata daquele que "tem poderes para decidir, seja sobre a aplicação do capital ou bem econômico, seja sobre a administração de seus rendimentos".

Para apresentar o seu conceito, Vogel (1983/517) parte do princípio de que "beneficiário efetivo" não é, em regra, definido nos direitos internos dos Estados contratantes. Por este motivo, sua interpretação deve ser buscada no próprio texto do acordo, principalmente considerando a sua finalidade.

Conclui Vogel que o beneficiário efetivo deve poder decidir: 1) se vai receber, ou não, o rendimento e 2) o modo como vai dispor dele. De qualquer modo, Vogel (1983/518) ressalva que não é o fato de uma sociedade deter a totalidade do capital de outra, que a torna "beneficiária efetiva" dos seus rendimentos. Deve haver indícios de que a direção da sociedade controlada depende da concordância de sua controladora, para se manifestar sobre a destinação dos recursos recebidos do exterior.

A extensão do conceito de "beneficiário efetivo", entretanto, para coibir os casos de *Treaty Shopping*, não é tranqüila. Na verdade, não é só o comentário da OCDE, mas também a ONU que, em seu estudo (1988/8), se refere ao fato de que a menção ao beneficial owner pretendia impedir a concessão de vantagens do acordo, no caso de "uma mera pessoa indicada ou um representante" (a mere nominee or agent). Na verdade, o estudo da ONU vai mais além, concebendo um caso em que

um Terceiro Interposto tem funções semelhantes ao do nominee or agent. No entanto, isto só se daria no caso em que os poderes do Terceiro Interposto têm "contornos tão estreitos, que se revelam como um mero fiduciário ou administrador, agindo no interesse de outras partes".

A se aceitar a conclusão da ONU, alguns casos de *Treaty Shopping* poderiam, evidentemente, ser combatidos a partir da mera menção do beneficial owner. Tais casos se dariam, em regra, quando o Terceiro Interposto não tivesse qualquer poder de decisão sobre o destino dos rendimentos.

Entretanto, conforme reconhece o International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), muitos especialistas se manifestam no sentido de que o conceito de "propriedade beneficiária efetiva" objetiva, exclusivamente, permitir que as autoridades façam uma distinção entre o "proprietário legal" e o "proprietário econômico" do rendimento, quando parecer que o "proprietário legal" está recebendo o rendimento por conta de outrem (o "proprietário econômico") e está submetido a uma obrigação direta (contratual ou não) de repassar o rendimento ao "proprietário econômico", tão logo ele o receba. Conforme o IBFD, a relação que existe entre uma sociedade (Terceiro Interposto) e seus sócios (Investidor) é de natureza diversa: ainda que a sociedade esteja obrigada a redistribuir todo o seu rendimento a seus sócios, estes somente têm direitos aos lucros distribuídos pela sociedade (Terceiro Interposto), inexistindo qualquer pretensão direta sobre o rendimento recebido pela sociedade (Terceiro Interposto) e pago pela Fonte. Neste sentido, conclui-se que não há aí, uma "propriedade beneficiária efetiva", por parte do Investidor, sobre os rendimentos distribuídos pela fonte.

Também por uma leitura restritiva do conceito, temos a opinião de Hinnekens (1989/359), que se manifesta no sentido de que não pode ser aceita a interpretação econômica do conceito de "beneficiário efetivo". Para este autor, o Comentário OCDE se refere, apenas, ao caso de nominee or agent, isto é, uma pessoa que não é o beneficiário do rendimento, em um sentido jurídico. Além disso, o autor pondera que diversos acordos de bitributação recentes, apesar de usarem a expressão "beneficiário efetivo", não deixam de incluir cláusulas específicas contra o *Treaty Shopping*, evidenciando-se que este não se combate através do uso daquela expressão. Para Hinnekens, o "beneficiário efetivo" é o "beneficiário verdadeiro" (true beneficiary), e a expressão é utilizada para distinguir o caso do nominee ou outro, que não é o "destinatário num sentido legal" (recipient in a legal sense). Segundo Hinnekens, tampouco a administração belga aceita a "interpretação econômica" daquele conceito.

Também o austríaco Lang (1991/60) considera de pouco valor prático a menção ao beneficial owner, já que a maioria dos ordenamentos tributários ao descrever o aspecto subjetivo do fato gerador do tributo, não considera critérios econômicos ou substanciais e informais, de modo que o "beneficiário legal" é o "beneficiário efetivo".

Embora entendendo que o Terceiro Interposto não deve ser considerado o beneficial owner num acordo, Lüthi (1989/337) manifesta que a mera inclusão de tal cláusula não é instrumento eficaz para o combate ao *Treaty Shopping*, devido às dificuldades de sua implementação, no Estado da Fonte.

Em nossa opinião, assiste razão aos que defendem que o conceito de beneficial owner restringe-se aos casos em que o rendimento é pago a quem, por obrigação contratual ou de outra natureza, deve, de imediato, repassá-lo a terceiro, já que não lhe pertence. É o caso de uma instituição financeira, que administra a carteira de investimentos de seus clientes. Ela recebe, por ordem e por conta de terceiros (os "beneficiários efetivos") o rendimento e o repassa imediatamente.

Trata-se, portanto, de um conceito cujos contornos jurídicos são claros, e não há, no texto do acordo (base para a interpretação conforme o art. 31 da Convenção de Viena), qualquer dispositivo que permita a conclusão de que o conceito de "beneficiário efetivo" escape dos seus limites jurídicos, invadindo a esfera da "interpretação econômica", ou semelhante.

Pelo contrário, o comentário que acompanha o modelo da OCDE não define o "beneficiário efetivo" e apenas se refere aos casos de agentes, que atuam por conta de terceiros. Além disso, não é demais lembrar que a própria OCDE reconhece, em seu estudo sobre o *Treaty Shopping* que, quando os acordos de bitributação não incluem cláusulas de salvaguarda, contra o uso abusivo de seus dispositivos, as vantagens não de ser conferidas, em virtude do princípio pacta sunt servanda, ainda que se considere serem impróprias (OCDE, 1987/101). Por este motivo, já no seu comentário, a OCDE recomenda que se façam as cláusulas restritivas que se tornarem necessárias, como por exemplo, no caso dos benefícios do art. 10.

Cumprido mencionar, por fim, que a referência ao "beneficiário efetivo" é feita nos acordos que o Brasil assinou com os seguintes países: Canadá (4.6.84), Coreia (7.3.89), Equador (26.5.83). Por outro lado, não se encontram referências ao "beneficiário efetivo" na maioria dos acordos de bitributação: Alemanha (27.6.75), Argentina (17.5.80), Áustria (24.5.75).

Empresas Associadas

O art. 9 do modelo da OCDE trata de transações entre empresas associadas, permitindo que a administração inclua nos lucros de uma empresa, e tribute como tal, os lucros que teriam sido por ela obtidos, mas não o foram, em virtude de condições aceitas ou impostas, que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes.

Em nosso entender, embora se trate de dispositivo que contemple uma hipótese de evasão internacional, o caso não envolve, necessariamente, a interposição no âmbito de um acordo de bitributação, podendo ocorrer idêntica estruturação, fora do âmbito de um acordo. Por este motivo, não nos parece que esteja sendo ventilado um caso de *Treaty Shopping*.

O Modelo Norte-Americano

Em 1962 os EUA fizeram incluir, em seus acordos de bitributação, pela primeira vez (Rosenbloom, 1983/781-785), uma cláusula unilateral. Foi no acordo celebrado com Luxemburgo, em que se excluía dos benefícios do acordo as sociedades que, naquele país, gozavam de tratamento fiscal privilegiado. A exclusão de benefícios, nos acordos de bitributação, é técnica de que até o Brasil se valeu, no acordo com Luxemburgo.

Em 1970, os EUA adotaram, no seu acordo de bitributação com a Finlândia, o "teste em duas partes" (two-part test), no qual se limitavam os benefícios caso ocorressem, cumulativamente, duas condições:

(a) se a sociedade pleiteando a aplicação do acordo, em virtude de normas especiais, que lhe garantam benefícios fiscais, gozar de privilégios tais que sua carga fiscal seja substancialmente menor que aquela geralmente imposta às pessoas jurídicas de seu país, e

(b) se ficar determinado que 25%, ou mais, do capital da sociedade pleiteando o benefício do acordo pertence, direta ou indiretamente, a uma ou mais pessoas que não são residentes daquele Estado.

Em maio de 1976, o Departamento do Tesouro dos EUA publicou seu primeiro "modelo" de acordo de bitributação, cujo artigo 16, intitulado "Sociedades *Holdings* ou de Investimento" (*Investment or Holding Companies*), tratava de limitação de benefícios.

Mantendo a linha do acordo celebrado com a Finlândia, a cláusula incluída neste modelo considerava, apenas, a hipótese em que a Sociedade de investimentos ou participações gozasse de uma alíquota redu-

zida, em relação às demais sociedades de seu Estado, admitindo, por conseguinte, o *Treaty Shopping*, quando a vantagem não decorresse da aplicação de uma alíquota reduzida.

A terceira fase da política norte-americana de combate ao *Treaty Shopping* inicia-se, para Terr (1989/522), na década passada, com a introdução de cláusulas de limitação de benefícios com escopo mais geral.

Em 16.6.81, os EUA divulgaram um novo modelo de acordo de bitributação, que serviria de base para as suas negociações. Novamente, verificava-se, ali, a inclusão do art. 16, desta vez intitulado "Limitação de Benefícios" (Limitation of Benefits), cuja redação era bem mais extensa que a do modelo anterior. Conforme ressalta Rosenbloom (193/799), tratava-se, na verdade, de uma "ressureição" da regra "arranjado ou mantido", mas se invertendo a forma de sua aplicação, já que passava caber ao contribuinte, demonstrar que ele não tinha por objetivo principal o gozo dos benefícios do acordo. Ao mesmo tempo, Kooiman (1983/198) ressalta que este dispositivo inovou, já que incluiu uma previsão específica para os casos de boa-fé e foi prevista a hipótese do *Treaty Shopping* através da estrutura de "trampolim". Shannon (1987/166) ressalta que o dispositivo já não cobre apenas as *corporations*, mas todas as pessoas jurídicas.

Não obstante, no recente acordo de bitributação celebrado entre os EUA e a Alemanha, no marca, para Terr (1989/523), a quarta fase da política norte-americana de combate ao *Treaty Shopping*, constata-se a existência do art. 28, que trata da limitação de benefícios, em uma aproximação bastante semelhante à do art. 16 do Modelo. Tal acordo é geralmente visto como o atual "modelo" de negociações dos EUA (Bennett, 1991/3), chegando Terr (1989/522) a opinar que não só os EUA, mas também a Alemanha, adotarão semelhante cláusula em suas negociações com outros países.

Nesta cláusula abrangente de limitação de benefícios, encontram-se testes (*tests*) a que se deve submeter uma sociedade, para demonstrar que ela não é mera "residente" (*resident*) do Estado contratante, mas é "realmente sujeita à tributação" (*really taxable*) ali, não se caracterizando como um *alter ego* do Investidor (Ali, 1991/154).

Em conclusão, verifica-se que os EUA vêm considerando, há muito, a questão do *Treaty Shopping*, procurando incluir, em seus acordos de bitributação, cláusulas restritivas de benefícios, cujo alcance é bem maior que o daquelas previstas pela OCDE. Encontram-se diversas críticas, na literatura, a respeito do alcance dos dispositivos, sendo as mais significativas, as que se referem aos casos em que o contribuinte age de boa-fé. Neste sentido, lúcido é o alerta da OCDE, quanto à exigência de

um eficiente aparato administrativo, para que a luta contra o *Treaty Shopping* não termine por dificultar a própria aplicação dos acordos de bitributação.

Limitação de Benefícios nos Acordos de Bitributação Assinados pelo Brasil

Verificamos que somente alguns dos acordos de bitributação têm cláusulas que fazem referência específica ao "beneficiário efetivo". Percebe-se, entretanto, que a inclusão de tal cláusula decorre da adoção de novo modelo da OCDE, sem representar, entretanto, uma firme postura sobre o assunto. Além disso, não é demais ressaltar as dúvidas doutrinárias quanto à validade de tal cláusula, no que se refere ao *Treaty Shopping*.

Por outro lado, deve-se reconhecer que, no que se refere ao tratamento de artistas e atletas, a grande maioria dos acordos de bitributação do Brasil já continha cláusulas contra o *Treaty Shopping*, mesmo antes da sua inclusão no modelo da OCDE. Entretanto, trata-se de cláusula bastante limitada em seu escopo.

Também merece nota o acordo que o Brasil assinou com Luxemburgo, embora, como ressaltamos no exame das cláusulas de exclusão de benefícios, não revele uma política brasileira contra o *Treaty Shopping*, já que igual cuidado não foi tomado com relação ao Canadá, Bélgica ou Portugal.

O nosso entendimento é no sentido de que o Brasil deve considerar a experiência adquirida por outros países, no combate ao *Treaty Shopping*, não adotando uma política firme de total repreensão a sua prática, considerando que cláusulas limitativas de benefícios podem, juntamente com os casos de *Treaty Shopping*, dificultar o ingresso de novos investimentos. Assim, o combate ao *Treaty Shopping* se revela uma decisão política, mais que jurídica. Decidindo-se, entretanto, por sua proibição, esta deve ser objeto de cada acordo de bitributação, tendo em vista a estrutura jurídica do outro Estado contratante, e ponderando-se o grau de probabilidade de instalação de um *Terceiro Interposto* naquele Estado, em relação ao total de investimentos de boa-fé que podem ser incentivados pela assinatura do acordo de bitributação.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO; ABUSO DE DIREITO; LIMITES E GARANTIA DA AUTONOMIA PRIVADA

Marco Aurélio Greco

O tema que me foi atribuído apresenta ampla extensão. Por um lado, abrange aspectos ligados ao chamado "planejamento tributário", figura cujo perfil apresenta conotações distintas. Por outro lado, levanta a polêmica sobre a possibilidade de haver abuso do direito no fato de o contribuinte se auto-organizar visando reduzir a carga impositiva. Mais do que isto, o tema pede uma reflexão quanto aos limites do planejamento e a garantia da autonomia privada.

O presente estudo visa brevemente realçar, em especial, o último destes temas, mas, para tanto, é indispensável replicar algumas críticas e objeções que vêm sendo feitas à possibilidade de aplicação da teoria do abuso do direito no campo do direito tributário. Depois disso, cumpre focar o tema da autonomia privada que, a meu ver, supõe um re-equacionamento da relação entre (a) princípios constitucionais da tributação e (b) limitações constitucionais ao poder de tributar.

O tema do planejamento é dos que mais acende as paixões dos que atuam no campo do direito tributário; seja porque uns (contribuintes) se sentem ameaçados por qualquer visão ou teoria que admita a menor possibilidade que seja de o Fisco desconsiderar as operações que realizam; seja porque outros (do lado do Fisco) ficam indignados com operações meramente formais que em nada alteram a substância empresarial, funcional, de mercado ou econômica da atividade dos contribuintes, mas que têm o efeito relevante de uma imensa redução na arrecadação que existiria não fossem elas. Em suma, o tema do planejamento não é tema que possa passar despercebido ao tributarista deste fim de século.

As conotações apaixonadas e subjetivas, bem como as expressões esfumaçadas que circundam o tema do planejamento não se restringem aos aspectos técnicos, assumindo feições peculiares até mesmo no uso da linguagem; nem são, também, exclusivas da experiência brasileira.