

diversos temas tributários. Com relação às questões tributárias, nunca é apenas uma conversa, sempre é uma verdadeira aula. Assim, embora tenha ciência de que esta apresentação esteja aquém da grandiosidade do autor e de sua obra, fico feliz e honrado em ter podido externar publicamente, nessas breves linhas, toda a minha admiração pelo acadêmico, advogado, professor e, acima de tudo, amigo, Raphael Lavez.

Espero que os leitores possam notar, em cada passo deste livro, a paixão do autor pelo debate acadêmico franco, suas inquietudes em relação ao tema, seu olhar além do trivial, a originalidade da obra, bem como o firme compromisso de Raphael Lavez com uma produção acadêmica séria e profunda, que, ao cabo, tem um simples, belo e nobre objetivo: contribuir para a evolução científica do tema.

São Paulo, 15 de abril de 2025.

Rômulo Cristiano Coutinho da Silva

Doutor, mestre e bacharel em Direito pela
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Prefácio

Fico muito feliz por prefaciар este trabalho de Raphael Lavez. O tema escolhido pelo autor remonta às minhas primeiras pesquisas no campo do Direito Tributário. Em 1993, após dois anos pesquisando na Universidade de Munique, defendi, na nossa Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, a tese intitulada *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*¹. Naquela época, não poderia imaginar que, passadas mais de três décadas, o assunto do uso impróprio dos acordos de bitributação ainda se faria presente enquanto objeto de grandes controvérsias acadêmicas. É justamente o que se revela nesta obra.

Nunca me convenci do acerto daqueles que consideram ocorrer um abuso nos casos de *treaty shopping*. Afinal, para que exista um abuso, faz-se necessário, no mínimo, que se esteja diante de uma situação indesejada pelos Estados contratantes. No *treaty shopping*, o pressuposto dos que o condenam é de que acordos de bitributação sejam celebrados com a única finalidade de evitar a bitributação (aspecto objetivo) dos residentes de um ou de ambos os Estados contratantes (aspecto subjetivo).

Conquanto não se ponha em dúvida que os acordos trazem mecanismos para afastar ou mitigar a bitributação jurídica, não me parece ser essa a razão para que dois Estados celebrem acordos de bitributação. Por certo, são poucos os casos de bitributação jurídica que não são afastados por medidas unilaterais. Se, ainda assim, se celebram tais acordos, é porque os Estados contratantes têm outro objetivo em vista: a promoção de investimentos e comércio bilateral. Esse fluxo pode ocorrer de modo equilibrado ou, no caso de países em graus diferentes de desenvolvimento, com certo grau de desequilíbrio; no último caso, há, majoritariamente, investimentos do país mais desenvolvido (Estado da Residência) para de menor

¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos e bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

desenvolvimento (Estado da Fonte). Diante dessa situação, parece razoável crer que o Estado da Residência esteja buscando a ampliação de mercados para seus contribuintes investidores; por outro lado, que o Estado da Fonte queira atrair investimentos. Não é à toa que muitos acordos de bitributação, inclusive a maioria dos celebrados pelo Brasil até a década de 1990, incluíam cláusulas de *tax sparing*, com vistas à proteção dos investidores estrangeiros.

Ora, sob tal pano de fundo, é de se perguntar se o *treaty shopping* pode configurar um abuso. Se um residente em um terceiro Estado cria uma estrutura para passar a ser considerado residente do Estado da Residência e, a partir daí, investe no Estado da Fonte, poderá este, sob qualquer perspectiva, entender que a finalidade do acordo não foi atingida? Abuso haveria, isto sim, se o investidor não mantivesse os recursos no Estado da Fonte, usando-o apenas como trampolim para outros destinos. Mas não é disso que se trata quando se fala em *treaty shopping*.

Tornemos o assunto mais concreto: o Brasil assinou, na década de 1990, um acordo de bitributação com os Países Baixos; naquela época, os Países Baixos já eram bastante conhecidos por sua política arrojada voltada a atrair *holdings* internacionais. Boa parte das multinacionais escolhiam aquele Estado para, a partir dali, investir em terceiros países. Além de estarem na União Europeia e oferecerem conhecidas condições econômicas e jurídicas, os Países Baixos já podiam se orgulhar de sua extensa rede de acordos de bitributação. É dizer, qualquer investidor internacional se sentia atraído para ali se colocar e passar a gozar daqueles acordos. O Brasil, por sua vez, caracterizava-se por ser um país em desenvolvimento, buscando atrair investidores. Daí ser óbvio o interesse do Brasil em oferecer vantagens a investidores internacionais. Imagine a hipótese em que um investidor, oriundo dos Estados Unidos, constitui uma *holding* nos Países Baixos e dali investe no Brasil. Haveria abuso nesse caso? O acordo de bitributação Brasil-Países Baixos terá cumprido exatamente o seu papel (i.e., atração de investimentos) e ambos os Estados contratantes deveriam estar satisfeitos com o resultado. Claro que os Estados Unidos poderiam ficar descontentes com o fato de seus contribuintes se valerem dos Países Baixos para investir no Brasil. No entanto, isso nada tem a ver com o acordo de bitributação entre Brasil e Países Baixos; quando muito, poderiam

os Estados Unidos rever seu acordo com os Países Baixos, se desajassem que seus residentes parassem de constituir aquelas *holdings*. Mas jamais a discussão de *treaty shopping* enfrentou esse aspecto. Ou seja, no caso apresentado, fala-se que haveria abuso no acordo de bitributação entre Brasil e Países Baixos, quando, na verdade, o alvo deveria ser outro, qual seja: o acordo entre Estados Unidos e Países Baixos.

Fato é que o combate ao *treaty shopping* tornou-se uma tendência irreversível. Na minha tese de doutorado, eu já apontava que, havendo decisão política para se afastar sua prática, isso deveria ser consignado no próprio acordo de bitributação. À época, já me parecia inaceitável que se buscasse, por meio de medidas de direito interno, a limitação do alcance de um tratado assinado entre dois países. Tampouco me convencia o argumento da existência de um mecanismo próprio do Direito Internacional (e.g., a proteção à boa-fé) como suficiente para afastar o *treaty shopping*. Mesmo a tese, mais elaborada, de que haveria uma cláusula não escrita nos acordos não resiste à falta de fundamentação, já que dificilmente se conseguiria chegar a um consenso quanto a seu conteúdo, visto que cada país tem seus próprios critérios para o tratamento do planejamento tributário abusivo. Mais tarde, a OCDE chegou a se referir a um *guiding principle*, contrariando seu entendimento anterior, mas cujo conteúdo parece igualmente pouco concreto. Neste trabalho, Raphael discute uma variante desse entendimento, a chamada “teoria interna”, que permitiria uma “adequada interpretação” dos acordos de bitributação, suficiente para se descartarem práticas abusivas; vale a leitura dos convincentes argumentos trazidos pelo autor para mostrar que essa linha de entendimento não é nada confiável.

Resta, daí, o tratamento bilateral que a OCDE, no passado, considerava opcional – ou seja, apenas a ser adotado no caso de os Estados contratantes quererem afastar o *treaty shopping* ou outros usos impróprios do acordo de bitributação. Em virtude da pressão internacional surgida inicialmente por solicitação do G-20 à OCDE, com a criação do Projeto BEPS, mas posteriormente alargada pela adesão dos países componentes do *Inclusive Framework*, esse tratamento bilateral, consolidado na Ação 6 daquele projeto, tornou-se *minimum standard*, com o compromisso de adoção por todos os Es-

tados, seja a partir de um instrumento multilateral, seja em (re) negociações de acordos de bitributação.

É dentro desse *minimum standard* que entra o tema desta obra: ao lado de modificações no preâmbulo (cuja irrelevância é bem apontada por Raphael no item 2.2.3.3.2, posto que o autor, polidamente, se refira a “baixa relevância normativa”) surgem cláusulas, estas sim no corpo dos acordos de bitributação, que procuram afastar práticas abusivas. De um lado, têm-se cláusulas de limitação de benefícios, que têm por alvo o escopo pessoal dos acordos de bitributação, apontando uma série de circunstâncias que afastarão a possibilidade de uma pessoa pleitear sua utilização. Não é delas que trata a tese de Raphael.

Concentra-se a tese, isso sim, na alternativa, proposta pela OCDE, para o tratamento bilateral dos casos de uso abusivo (ou impróprio) dos acordos de bitributação: as cláusulas gerais antiabuso. Seu escopo é bem mais amplo, já que não cuida apenas de *treaty shopping*, i.e., quando alguém que, a princípio, não estaria no escopo pessoal dos acordos de bitributação estrutura seus negócios interpondo, entre si e a fonte dos rendimentos, uma pessoa que, pelo menos do ponto de vista formal, poderia gozar da proteção daqueles. A ideia de uso impróprio dos acordos de bitributação vai além desses casos, pois encobre, também, o chamado *rule shopping*, quando não se trata de uma extensão pessoal, mas objetiva, como é o caso clássico do *dividend stripping*, que possibilita que se afastem pagamentos de dividendos ao exterior, substituindo-os por ganho de capital. Ou seja, se, no *treaty shopping*, se diz que o beneficiário do acordo não faria jus a seus benefícios porque não estaria, não fosse a estrutura criada, no seu escopo pessoal, no *rule shopping* não se questiona esse aspecto: o ponto passa a ser que a estrutura acaba por enquadrar a situação (objetiva) em dispositivo do acordo que, doutro modo, não lhe seria aplicável.

O primeiro capítulo oferece percuciente análise em que se dissecam as cláusulas gerais antiabuso, em seu antecedente (com elementos subjetivo e objetivo) e consequente, inclusive compreendendo-se sua concreta aplicação em acordos assinados pelo Brasil. Interessante, aliás, a diversidade de cláusulas que, como constatou Raphael, podem ser distinguidas “quanto (i) ao escopo: (a) obtenção dos benefícios como um dos principais objetivos de um negócio ou

arranjo do qual resultem, direta ou indiretamente; ou (b) abuso do acordo com relação aos seus fins; (ii) ao método para a contenção ao abuso, conforme as regras gerais antiabuso coexistam com regras específicas ou não; (iii) à fundamentação exigida das autoridades tributárias para sua aplicação: (a) ‘opinião da autoridade competente’; ou (b) ‘razoabilidade da conclusão’; e (iv) à simetria da aplicação da limitação dos benefícios: (a) unilateralmente; ou (b) bilateralmente, mediante procedimento amigável”.

Raphael desdobra os requisitos para a aplicação da cláusula em cinco elementos: “(i) um benefício aplicável ao contribuinte e decorrente do acordo de bitributação, e não de outra fonte, como a legislação doméstica ou outro tratado; (ii) um arranjo ou negócio empregado pelo contribuinte, sejam atos isolados ou encadeados; (iii) um nexo de causalidade, ainda que indireto, entre o arranjo ou a transação e o benefício; (iv) a demonstração do elemento subjetivo se traduz na razoabilidade da conclusão de que a obtenção do benefício constituiu um dos principais objetivos do arranjo ou negócio; (v) o elemento objetivo, de acordo com o qual se estabeleça que a concessão do benefício, naquelas circunstâncias, é contrária ao objeto e propósito das disposições relevantes do tratado”. Somam-se as etapas para a demonstração dos elementos subjetivo e objetivo: “(i) avaliação de todos os fatos e circunstâncias relevantes, a fim de determinar o negócio ou arranjo em análise, o benefício à luz do tratado e a relação entre eles; (ii) delineamento de uma conclusão razoável com relação aos principais objetivos da transação ou arranjo; (iii)(a) recusa do benefício se a sua obtenção for um dos principais objetivos da transação ou arranjo; ou (iii)(b) concessão de tal benefício, caso esteja de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes do tratado”. Este rol já evidencia que o tema discutido não se trata de um assunto singelo.

Exaurida essa análise, chega-se, nos próximos dois capítulos, àquilo que faz deste trabalho uma vera tese: o exame de sua compatibilidade com os princípios da igualdade e do devido processo legal.

Com efeito, salta aos olhos a abertura do texto das referidas cláusulas. Por isso mesmo, aliás, é que se fala em cláusula geral antiabuso, distinta das cláusulas especiais, já que estas são bastante limitadas ainda em seu antecedente. A redação das cláusulas gerais

implica o reconhecimento de que não se consegue, de antemão, descrever as estruturas a serem criadas por potenciais beneficiários dos acordos de bitributação, optando-se pelo emprego de termos amplos, *catch-all*. Vários autores, dentre os quais me incluo², manifestaram sérias dúvidas quanto à compatibilidade de tais cláusulas com o princípio da segurança jurídica.

A aproximação do autor é diversa: preocupa-se ele com o princípio da igualdade e, em seguida, com o devido processo legal.

À primeira vista, poderia parecer irrelevante a tese. Afinal, existe uma clara relação entre segurança jurídica e igualdade, já que a última se coloca em risco quando a primeira não é observada ou, dito de outro modo, se não há segurança jurídica, não há como, de antemão, saber se será dado igual tratamento a situação equivalente. Nesse sentido, a segurança jurídica é requisito para a aplicação do princípio da igualdade. Este, entretanto, vai mais além – e aqui a inovação da tese –, já que traz, dentre outros, os componentes da consistência, proibição de arbítrio e proporcionalidade. Em todos esses aspectos, tem-se em comum a ideia de que o princípio da igualdade exige que o aplicador da lei justifique sua decisão. Disso decorre a primeira consequência da tese de Raphael Lavez: em virtude do princípio da igualdade, a existência de uma cláusula geral antiabuso não pode dispensar o aplicador da norma da justificativa de seus próprios atos. Por exemplo, se a cláusula geral diz que benefícios podem ser negados quando sua obtenção constituir um abuso do acordo “relativamente a seus fins”, como o faz o acordo entre Brasil e Turquia, imediatamente abrir-se-ão ao intérprete/aplicador a possibilidade de considerar os “fins” do tratado, como um todo, ou da própria cláusula aplicada, o que exigirá transparência quanto ao critério adotado e sua respectiva justificativa. A aplicação do devido processo legal acaba por ser consequência do primeiro, já que é por meio das garantias processuais que se pode

² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783.

concretizar a aplicação da igualdade. Nas palavras de Raphael, sem tais garantias, “carecerão de efetividade os direitos dos contribuintes, deixando de ser controlável se a interpretação e a aplicação das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação efetivamente, no caso concreto, orientaram-se em consonância com o princípio da igualdade tributária”.

A questão relevante, entretanto, é se há como invocar o princípio da igualdade quando tratamos de um acordo de bitributação. Não me parece correta a ideia de que eles são “transformados” em lei, uma vez aprovados; se o fossem, seria menos problemática a questão. Afinal, tendo o referido princípio matriz constitucional, nada afastaria sua aplicação no caso de leis pertencentes à ordem interna. Ocorre que se os acordos pertencessem à própria ordem jurídica nacional, como qualquer lei, então não haveria como explicar que sua denúncia, feita por um Estado estrangeiro, implicaria a imediata cessação de seus efeitos, já que uma lei editada por prazo indeterminado somente perde seus efeitos por decisão legislativa. Mais corretos me parecem os que sustentam que tratados internacionais, posto adotados pelo ordenamento interno, não perdem sua natureza internacional. Os tratados são, em síntese, instrumentos de Direito Internacional pelos quais as partes se comprometem a limitar suas pretensões tributárias. Note-se, pois, que nada se modifica na ordem interna; o que ocorre é que a própria jurisdição do Estado fica limitada em virtude do compromisso internacional assumido pelo país. Daí se evidenciar que o acordo de bitributação não passa de um contrato entre dois Estados, que fazem concessões recíprocas, de modo a afastar ou mitigar a bitributação. Dessa forma, é preciso que se procure, no próprio Direito Internacional, um princípio da igualdade. Ora, se o próprio Estatuto da Corte Internacional de Justiça reconhece os princípios de direito reconhecidos pelas nações civilizadas como fonte de Direito Internacional, então a igualdade integra essa ordem.

De qualquer modo, não me parece inconsistente com a rejeição da teoria da transformação a ideia de que os acordos de bitributação – como qualquer tratado – devem dobrar-se aos princípios constitucionais. Isso porque eles são firmados nos termos autorizados pela Constituição. É ali que se constata de que forma e – principalmente – em que medida o País pode se comprometer interna-

cionalmente. Um tratado firmado por autoridade incompetente seria imediatamente tachado de inconstitucional. Mas também o seria aquele cujo texto contrariasse a ordem jurídica nacional, pois, nesse caso, se concluiria ter havido extrapolação da competência das autoridades signatárias, por comprometerem o País com algo que a Constituição não autorizaria. Por exemplo, se o País assumisse o compromisso de prender pessoas sem a observância do devido processo legal, tal tratado seria imediatamente inconstitucional. Do mesmo modo, parece-me claro que não seria aceitável que o País celebrasse um tratado que contrariasse o princípio da igualdade.

O reconhecimento da observância do princípio da igualdade não leva de imediato à ideia de que os mesmos *standards* aplicados para o controle da lei se aplicam aos tratados. Afinal, num contrato há uma lógica de conveniência, não necessariamente de justiça. Cada Estado busca defender seus interesses, reservando para si a possibilidade de exigir tributos sobre bases que lhe parecem mais promissoras e cedendo aquelas que lhe são menos interessantes. Como o resultado desta negociação são cláusulas de repartição de competência (ou melhor, de renúncia), tem-se que algumas categorias de rendimento serão tributadas por um Estado e outras, não. Desse modo, é natural que dois contribuintes, residentes num mesmo Estado e que em princípio estariam sujeitos a uma mesma tributação, acabem por se sujeitar a cargas diferentes naquele Estado. Pode ser que haja tributação no outro Estado Contratante, mas dificilmente a carga será idêntica.

Daí o desafio: ao se considerar que acordos de bitributação geram desequilíbrios, seria possível invocar o princípio da igualdade como critério de controle de aplicação da cláusula geral antiabuso? Para sustentar uma resposta afirmativa a tal questão, o autor relembra dois casos austríacos em que a Corte entendeu necessária justificativa para diferenciações presentes em acordos de bitributação. Em ambos os casos, vale notar, a Corte confirmou o atendimento do princípio da igualdade, achando justificações para as discriminações identificadas. Não me parece que seria tão fácil uma Corte afastar um dispositivo de um tratado, com base no mesmo princípio. Entretanto, Raphael lembra que as decisões reconhecem o caráter negocial dos acordos, o que implica um controle “me-

nos intenso” e “voltado a diferenciações entre grupos comparáveis que estejam compreendidos no escopo subjetivo do tratado”.

Esse controle “menos intenso” parece encontrar seus limites no dever de consistência, que requer a identificação da justificativa para uma diferenciação, de modo que situações equivalentes não sofram discriminações descabidas. É aí que Raphael encontra a ponte para as cláusulas gerais antiabuso, que apresentam alto grau de generalidade de sentido e vagueza.

Sob tal perspectiva, o autor propõe que o princípio da igualdade sirva de guia para se conhecer o alcance do antecedente daquela cláusula geral antiabuso. Se ela, no seu aspecto subjetivo, fala em obtenção de um benefício, então é ele o que decorre da aplicação do acordo de bitributação, o que implica a comparação entre a situação em que o acordo foi aplicado e outra, na qual o acordo (ou uma determinada regra dele) foi afastado. De muita utilidade prática, por outro lado, o que o autor extrai do princípio da igualdade, a partir da fórmula “um dos principais propósitos”, prevista na cláusula geral antiabuso dos acordos de bitributação. Afinal, se a redação se referisse ao “principal propósito” (no singular), concluir-se-ia, sem dificuldade, que a existência de outros propósitos para uma transação seria suficiente para afastar a cláusula antiabuso. É comum a referência, em vários ordenamentos, ao *business purpose* (também no singular), repetida em muitos acordos de bitributação anteriores ao Projeto BEPS. Quando este, entretanto, modifica a fórmula para o plural, fica claro que não basta a existência de “outro” propósito, para que se afaste, *tout court*, a aplicação da cláusula antiabuso. Por outro lado, também não seria compatível com a ideia de igualdade que se proibisse que o contribuinte gozasse de um benefício de um acordo exclusivamente pelo fato de que se comprovou que o benefício tributário foi considerado quando do momento da tomada de decisão. Afinal, é óbvio que em transações empresariais, especialmente as vultosas e envolvendo elementos de estraneidade, ponderam-se os efeitos tributários, que podem até mesmo inviabilizar o negócio. Daí porque não hesito em afirmar que a obtenção dos benefícios de um acordo de bitributação será, de regra, um dos elementos levados em conta pelas partes em uma transação. Parece mais sensato afirmar que o que se busca é afastar a artificialidade, i.e., aquela situação em que as partes se desviam

de um comportamento normal, estruturando seus negócios de maneira atípica, considerando um benefício tributário que, doutro modo, não ocorreria. Como bem lembra o autor, a existência de outro propósito, de natureza negocial, pode ser relevante para se demonstrar que a transação não foi contrária ao objetivo da regra aplicada.

Mas também, no consequente da regra geral antiabuso, o princípio da igualdade desempenha um papel. Afinal, negado o benefício visado pelo contribuinte, o que se coloca no lugar? Simplesmente se nega a aplicação do acordo (como um todo) ou apenas do dispositivo que traria o benefício buscado? Vale lembrar que acordos de bitributação têm várias regras de repartição e possuem, ademais, dispositivos que têm escopo mais amplo, como a não discriminação ou o procedimento amigável. Afastada uma estrutura abusiva, por exemplo, em virtude da detecção de um *rule shopping*, não parece haver justificativa para que se deixe de aplicar regra de distribuição distinta. No caso do *dividend stripping*, seria o caso de se apontar a inaplicabilidade do artigo 13 (ganhos de capital), o que não impediria que se empregasse o artigo 10 (dividendos), já que este seria aplicado se não tivesse ocorrido a operação questionada. Nesta tese, sustenta-se esta conclusão a partir do princípio da igualdade, em sua feição do dever de coerência e dos preceitos lógicos da não contradição e do terceiro excluído.

Identificada a necessidade de observação do princípio da igualdade pelo intérprete/aplicador, a busca dos meios para sua concretização se torna imediata. Entra em cena, aqui, o princípio do devido processo legal, examinado no terceiro capítulo desta obra. Com razão, o autor o esmiúça, já que a cláusula geral antiabuso impõe uma série de requisitos subjetivos e objetivos em seu antecedente, muitos deles de difícil comprovação. Especialmente problemática é a questão da comprovação de que a estrutura adotada está em conformidade com as finalidades do acordo. Para Raphael, embora a redação da cláusula possa dar a entender que cabe ao contribuinte tal comprovação (como se fosse um excludente), em verdade se trata de critério material do próprio antecedente da cláusula geral antiabuso, cabendo, pois, ao fisco demonstrar que as finalidades do acordo não foram atingidas por aquela estrutura.

Não se limitam a este ponto os desafios que a cláusula geral antiabuso impõe ao princípio do devido processo legal. Afinal, utilizando-se de expressão “quando for razoável concluir” ou equivalente, pode-se ter excessivo relaxamento no *standard* probatório. Raphael conclui que o risco de falsas condenações diminui quando se deixa para o fisco essa prova. Cabe-lhe, daí, o dever de não apenas “concluir”, mas provar que é “razoável” tal conclusão.

Interessante o papel que o devido processo legal exerce quando se considera a relevância da consulta – no direito interno – e mesmo o procedimento amigável: dada a abertura da redação da cláusula geral antiabuso, o devido processo legal oferece alternativas para que o contribuinte, em dúvida quanto ao acerto de sua decisão (ou quanto à concordância das autoridades tributárias com aquele entendimento), disponha de meios eficazes e confiáveis para discutir o tema, expondo as razões pelas quais considera legítima sua estrutura, sem por isso correr o risco de se ver autuado. Neste ponto, não parece errado apontar que o devido processo legal vem sendo malferido em ambos os casos. Tratando de consulta, são corriqueiros os casos em que as autoridades declaram sua ineficácia, colocando o sujeito passivo em risco de ser autuado por fatos que ele mesmo, de boa-fé, apontou. Com isso, desestimula-se o seu emprego e a possibilidade de ocorrência de situações de desigualdade é ampliada. Melhor sorte não têm tido os casos de procedimento amigável, infelizmente raros no Brasil, mas que mesmo na prática internacional sofrem óbices devido à falta de participação do sujeito passivo, que certamente poderia contribuir com o esclarecimento dos fatos (e de suas razões jurídicas), evitando, daí, futuros contenciosos decorrentes da inobservância da igualdade.

Não cabe ao prefácio esgotar o tema da obra. Serve ele, antes, como um tira-gosto, um aperitivo. O objetivo é aumentar o apetite do leitor, que deve ficar ansioso por conhecer a obra. Neste caso, estamos diante de uma leitura saborosa: tema instigante, escrito com linguagem escorreita. A qualidade da tese de doutorado, elaborada sob minha orientação, foi endossada por banca de alto gabarito, com julgadores como Ana Paula Dourado, Humberto Ávila, Gustavo Vettori, Paulo Victor Viera da Rocha e Clara Gomes Moreira, que não só aprovaram o trabalho, mas também, por unanimidade,

de, atribuíram-lhe o conceito *magna cum laude*. Mais não preciso dizer.

Arcadas do Largo de São Francisco, janeiro de 2025.

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário
da Faculdade de Direito da USP.
Vice-Presidente e Pró-Reitor do Instituto
Brasileiro de Direito Tributário.

Introdução

Of course, the notion of human rights is a much broader concept than taxpayers' rights. But human rights as they are should be taken into account as a starting point for the analysis of taxpayers' rights.

BRZEZIŃSKI¹

Dennoch darf der Schutz fundamentaler kollektiver Interessen nicht so weit gehen, dass individuelle Grundrechte verletzt werden.

KOKOTT, PISTONE, MILLER²

1. Apresentação do tema e delimitação do objeto

O objeto desta obra é delimitar a influência dos direitos dos contribuintes na interpretação e aplicação, assim como no procedimento para tanto, de regras gerais antiabuso no âmbito dos acordos de bitributação, com especial ênfase às cláusulas presentes em tratados celebrados pelo Brasil. Consideradas as particularidades desse tipo de norma, serão analisadas as influências do princípio da igualdade sobre a interpretação e aplicação de tais cláusulas, assim como o princípio do devido processo legal na especificação de garantias procedimentais que assegurem uma proteção efetiva dos direitos dos contribuintes nesse contexto.

¹ BRZEZIŃSKI, Bogumił. Taxpayers' rights: some theoretical issues. In: NYKIEL, Włodzimierz; SEK, Małgorzata (ed.). *Protection of taxpayers' rights: European, International and Domestic Tax Law perspective*. Varsóvia: Oficyna, 2009, p. 15-32 (17). Em tradução livre: "Com certeza, a noção de direitos humanos é um conceito muito mais abrangente que os direitos dos contribuintes. Mas os direitos humanos como são devem ser levados em consideração como ponto de partida para a análise dos direitos dos contribuintes".

² KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen*. *Steuer und Wirtschaft*, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (201). Em tradução livre: "Todavia, a proteção dos interesses coletivos não pode ir tão longe que direitos fundamentais individuais sejam violados".