

# ANÁLISE DAS NORMAS ANTIELISIVAS NOS TRATADOS CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADOS PELO BRASIL

*Gabriel Rübinger-Betti<sup>1</sup>*

## RESUMO

O presente artigo tem por objetivo identificar as normas antielisivas contidas nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil e analisá-las à luz do Sistema Tributário Nacional. Primeiramente, apresentamos o conceito de elisão fiscal no debate doutrinário brasileiro, apontando para a sua licitude, em contraste com a evasão fiscal. Em seguida, identificamos, a partir do Sistema Tributário Nacional, que uma norma antielisiva tem por contorno ideal a objetividade e a segurança jurídica. Finalmente, identificamos as normas antielisivas contidas nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil, classificando-as segundo seu conteúdo. De um universo de 33 tratados contra a dupla tributação dos quais o Brasil é signatário, foram identificadas 16 normas antielisivas em 8 tratados. Dessas normas, 11 são específicas e 5 são genéricas. Concluimos pela constitucionalidade das normas antielisivas específicas e pela inconstitucionalidade das normas antielisivas genéricas.

**Palavras-chave:** Tratados contra a dupla tributação; Planejamento tributário internacional; Normas antielisivas.

## ABSTRACT

This article aims to identify the anti-avoidance rules in the double tax treaties signed by Brazil and analyze according to the Brazilian tax system. First, we present the concept of tax avoidance in the Brazilian legal debate, pointing that it should be considered lawful, in contrast to tax evasion. Next, we sustain, from the viewpoint of Brazilian tax system, that an anti-avoidance rule should ideally be objective and ensure legal certainty. Finally, we identify the anti-avoidance rules in the double tax treaties signed by Brazil and classify them according to their content. Of a total of 33 double tax treaties of which Brazil is a signatory, 16 anti-avoidance rules were identified in 8 treaties. 11 anti-avoidance rules are specific and 5 are generic. We concluded, based in Brazilian tax system,

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Universidade de Brasília. Atualmente é Conselheiro da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social. Correio eletrônico: rubinger.g@gmail.com

that the specific anti-avoidance rules are constitutional and the generic anti-avoidance rules are unconstitutional.

**Keywords:** Double Tax Treaties; International Tax Planning; Anti-avoidance rules.

## INTRODUÇÃO

Com a crescente internacionalização da economia e a consolidação do fenômeno da globalização, o Direito Tributário Internacional passou a ocupar uma posição de destaque. A eliminação da dupla tributação, óbice às trocas econômicas entre os Estados, é um dos principais objetivos perseguidos pelas nações que desejam expandir seus mercados para além do âmbito doméstico.

Os tratados de Direito Tributário Internacional atuam, no que diz respeito aos países em desenvolvimento, como importantes mecanismos de fomento à captação de investimento estrangeiro, não apenas pela diminuição das barreiras tributárias ao comércio internacional, mas também pela criação de um ambiente jurídico favorável aos investidores, oferecendo segurança jurídica em relação às regras tributárias e a certeza de que o Estado em questão adotará certos parâmetros internacionais tributários.<sup>2</sup>

Apesar de sua inegável importância na atualidade, o Direito Tributário Internacional ainda está alicerçado nas suas premissas originárias, que remontam às primeiras décadas do século passado: a negociação e a assinatura de tratados bilaterais contra a dupla tributação internacional. Em sua quase totalidade, esses tratados seguem um modelo preestabelecido, cabendo às nações envolvidas a negociação de eventuais alterações.

Essa atual organização do “sistema” tributário internacional mostra sinais de esgotamento. Na medida em que os tratados contra a dupla tributação se difundiram ao redor do mundo, muitos contribuintes perceberam que era possível explorar as regras constantes nos tratados contra a dupla tributação e as discrepâncias entre os sistemas tributários nacionais para a diminuição da sua carga tributária, fenômeno denominado de *elisão fiscal internacional* e principal causa da chamada “erosão da base tributária” (*base erosion*) dos Estados.

A erosão da base tributária consiste na perda, potencial ou concreta, de receitas tributárias em decorrência de elisão ou evasão

---

<sup>2</sup> BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre estados desenvolvidos e estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 8, São Paulo, 1996, p. 34; DA SILVA, Bruno. Reconsidering the application and interpretation of anti-treaty shopping rules in the context of developing countries. **Intertax**, Volume 44, Issue 3, 2016, p. 231-233.

fiscal internacional. Essa questão ocupa posição de destaque nos debates internacionais desde que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentou o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*, “erosão da base tributária e transferência de lucros”), com vistas a combater a elisão e evasão fiscal internacional, em 2014.

Uma das medidas constantes na Ação 6 do Projeto BEPS – a qual estava direcionada ao combate ao uso abusivo de tratados – é a adoção sistemática de normas antielisivas, genéricas e específicas, nos tratados contra dupla tributação. Em estudo anterior, analisamos as consequências e perspectivas das propostas da OCDE para o Brasil<sup>3</sup>, mas já havíamos percebido a necessidade de analisar de modo compreensivo as normas antielisivas existentes nos tratados contra dupla tributação firmados por nosso país.

Nesse contexto, o presente estudo se destina a analisar as normas antielisivas contidas nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil à luz do Sistema Tributário Nacional. Assim, pretende-se verificar se tais normas são compatíveis com os princípios tributários inscritos na Constituição Federal e se garantem segurança jurídica aos contribuintes a respeito dos seus atos no que diz respeito às disposições previstas em tratados contra a dupla tributação.

### 1. Elisão fiscal no ordenamento jurídico brasileiro

O planejamento tributário, na concepção defendida pela doutrina mais tradicional, está vinculado ao fenômeno da “elisão”, ou seja, à prática de determinados atos que resultem na aplicação de regime tributário menos oneroso.<sup>4</sup> Nesse sentido, Diva Malerbi aponta que a elisão fiscal se refere à atuação lícita do contribuinte por fora do “catálogo legal das situações tributárias existentes” – as que pertencem à zona de liberdade do particular, na qual o Estado não pode ingressar.<sup>5</sup>

Segundo esse entendimento, o Estado só poderá combater a elisão fiscal quando orientado pelo princípio da tipicidade da tributação, isto é, ao incluir as situações fáticas que acarretam a economia de tributo dentro do mencionado “catálogo legal das situações tributárias existentes”. Assim, a tributação não poderia alcançar os atos praticados pelo contribuinte e não previstos em lei como fatos geradores de tributos.

---

<sup>3</sup> RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Uso abusivo de tratados contra dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação 6 do projeto BEPS ao Brasil. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/18873>.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 273.

<sup>5</sup> MALERBI, Diva. Elisão tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 71.

É nesse sentido que Heleno Tôrres conceitua o planejamento tributário como “a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos”.<sup>6</sup> Se o contribuinte praticar seus atos dentro da licitude e fora das hipóteses de incidência previstas em lei, a Administração Tributária não poderá intervir, ainda que o contribuinte os pratique com a única intenção de economizar tributos.

Entretanto, outra corrente da doutrina possui uma concepção diferente a respeito do planejamento tributário. Segundo essa corrente, encabeçada por Marco Aurélio Greco, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal) possui “eficácia positiva”, ou seja, é o correto parâmetro interpretativo para o aplicador da norma tributária, que deve alcançar toda manifestação de capacidade econômica explícita e implicitamente prevista na hipótese de incidência do tributo. Por essa razão, defende que “(...) a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva”.<sup>7</sup>

Em sentido semelhante, Ricardo Lobo empreende uma diferenciação entre o planejamento tributário legítimo ou consistente (elisão lícita) e o planejamento tributário abusivo (elisão ilícita). Enquanto no primeiro caso, a economia de tributo é alcançada por meio de uma interpretação razoável da lei tributária, no segundo caso essa economia é “obtida pela prática de ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito”.<sup>8</sup>

O planejamento tributário abusivo, para esse autor, reveste-se das mais variadas configurações – fraude à lei, ausência de propósito mercantil, abuso de forma jurídica, dissimulação do fato gerador abstrato, etc. –, que sempre pressupõem um “fingimento” em relação ao fato gerador abstrato definido na lei. Desse modo, na elisão ilícita, o contribuinte faz com que a forma jurídica prevaleça sobre a “substância” tributária, isto é, a expressão de riqueza abstratamente tributável.<sup>9</sup>

Essa polarização se estende há alguns anos no debate da doutrina nacional, o que acaba refletindo no alcance das normas destinadas a combater a elisão fiscal (normas antielisivas), seja na legislação tributária interna, seja naquelas previstas nos tratados contra a dupla tributação.

<sup>6</sup> TÔRRES, Heleno. Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 37.

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 341.

<sup>8</sup> LOBO, Ricardo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 8.

<sup>9</sup> Ibid., p. 130.

De todo modo, há certo consenso doutrinário no sentido de que a elisão fiscal é bastante distinta da evasão fiscal. A evasão fiscal consiste na prática de atos expressamente proibidos pelo ordenamento jurídico. É situada, portanto, no campo da ilicitude, e sua prática possui consequências na esfera penal (pena restritiva de liberdade e multa pecuniária, conforme os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/91) e administrativa (e.g., com o lançamento de ofício do crédito tributário acrescido de multa, conforme o art. 149, VII, do CTN e art. 44 da Lei nº 9.430/96).

A evasão fiscal nada é mais é, portanto, que a “sonegação”, nomenclatura que desapareceu do ordenamento jurídico, mas que persiste na linguagem corrente.<sup>10</sup> Daí a afirmação de que “estabelecer uma linha divisória entre a elisão fiscal e a sonegação fiscal é discernir o lícito do ilícito”.<sup>11</sup>

Vale ressaltar, como sustentava Alberto Xavier, que a elisão fiscal internacional, tema do presente estudo, “não se coloca em termos diversos dos da elisão fiscal no âmbito interno”.<sup>12</sup> A diferença é que na elisão fiscal internacional o contribuinte influencia os elementos de conexão de modo a “arrastar” a aplicação de um regime tributário mais favorável, seja de direito interno estrangeiro ou decorrente de tratados internacionais.<sup>13</sup>

## 2. A “ambivalência principiológica” da Constituição Federal

A Constituição Federal de 1988 dedica um capítulo inteiro ao Sistema Tributário Nacional, apresentando os princípios constitucionais tributários, distribuindo a competência tributária entre os entes federativos, definindo as espécies de tributos e regras a eles relativas, entre outros. Nosso sistema tributário, assim como em constituições anteriores, permanece rígido, já que as suas características essenciais encontram-se em patamar constitucional.

É particular, também, a densa carga axiológica da Constituição de 1988 no que tange à matéria tributária: para além das essenciais garantias do princípio da legalidade (art. 150, I) e anterioridade (art. 150, III) e de outros princípios diretamente relacionados ao Direito Tributário, como a tipicidade (arts. 145, § 2º e 154, I), a Constituição oferta uma série de outras garantias ao contribuinte, como a proteção à livre iniciativa (art. 170, *caput*) e a isonomia (art. 150, II).

---

<sup>10</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9-12; SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 867.

<sup>11</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, op. cit., p. 10.

<sup>12</sup> XAVIER Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 273.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 272-273.

Por esse motivo, a afirmação de Geraldo Ataliba no sentido de que “só o sistema brasileiro oferece um quadro sistemático de disciplina da matéria tributária dotado de rigidez em tão alto grau”<sup>14</sup>, embora direcionado à Constituição de 1946, permanece perfeitamente válido para a Constituição de 1988. Naquela ocasião, o autor chegou a identificar, como princípio constitucional tributário implícito, o princípio da rigidez do sistema tributário.<sup>15</sup>

Por outro lado, a Constituição de 1988 apresenta princípios direcionados à concretização das finalidades do Estado, como a solidariedade (art. 3º, I) e dignidade da pessoa humana (art. 1º, III). Ou seja, ao mesmo tempo em que a Constituição apresenta uma série de garantias aos contribuintes, ela reafirma a necessidade do Estado de arrecadar recursos, construir uma sociedade justa e solidária, concretizar direitos sociais e erradicar desigualdades.

Há, portanto, uma tensão entre os princípios concernentes à tributação – as garantias dos contribuintes, por um lado, e a necessidade arrecadatória do Estado, por outro lado –, fenômeno identificado por Humberto Ávila como “ambivalência principiológica”.<sup>16</sup> Essa tensão se reverbera nas reflexões doutrinárias, resultando em correntes interpretativas divergentes sobre a prevalência de um ou outro conjunto de princípios na Constituição de 1988, o que foi exposto no tópico anterior.

O autor propõe, como solução interpretativa, a busca da coerência sistemática das normas constitucionais, *i.e.*, investigar para qual direção há uma maior “aglutinação” de princípios constitucionais. Assim, a Constituição apontaria claramente para a preponderância axiológica, no âmbito tributário, dos princípios direcionados aos contribuintes e ao controle do poder estatal, não só pela relevância atribuída a esses princípios, mas porque o texto constitucional, ao atribuir o poder de tributar ao Estado, o faz por meio de regras bastante rígidas.<sup>17</sup>

Tal preponderância axiológica, evidentemente, repercute na interpretação da legislação tributária brasileira como um todo. Sob a perspectiva do primado das garantias do contribuinte em face do Estado devem ser interpretados o Código Tributário Nacional, os tratados de matéria tributária e os demais atos legais e infralegais. Como defende Helene Tôrres, o traçado constitucional do Sistema Tributário Nacional

---

<sup>14</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional tributário brasileiro. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, p. 22.

<sup>15</sup> *Ibid.*, p. 22-23; 38-39.

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 98, 2006, p. 81.

<sup>17</sup> *Ibid.*, p. 81-82.

determina a efetividade plena dos princípios e garantias estabelecidos para a proteção dos direitos fundamentais, cujo propósito maior é conferir segurança jurídica aos contribuintes em face do poder de tributar do Estado.<sup>18</sup>

Se o combate à elisão fiscal tem como limite constitucional material o primado das garantias concedidas aos contribuintes em face do poder de tributar do Estado, a segurança jurídica deve ser assegurada em sua máxima eficácia, ou seja, que a norma tributária permita saber, de antemão, quais comportamentos são permitidos e quais são proibidos. Nada impede que o planejamento tributário seja combatido pelo Estado. Aliás, a diminuição artificial da carga tributária praticada por grandes empresas e multinacionais não é apenas uma questão de perda de receita, mas de justiça tributária, que deve ser combatida à luz do princípio da isonomia e da capacidade contributiva.

Se reconhecermos, entretanto, que o combate à elisão fiscal deve ocorrer conforme o traçado da Constituição Federal, chegamos à conclusão de que isso compete ao legislador ordinário, e não, de maneira imediata, da Administração Tributária. É dizer, portanto, que isso deve ser feito pela inclusão das situações elisivas na norma de incidência tributária, e não por meio uma norma genérica que permita a livre interpretação do Fisco.<sup>19</sup>

### **3. Contorno ideal das normas antielisivas**

Definidos nos tópicos anteriores os pressupostos da discussão, necessário analisar os limites e alcances das normas antielisivas, à luz do Sistema Tributário Nacional. Caberia indagar, portanto, quais seriam os contornos ideais de uma norma antielisiva, de acordo com a ordem constitucional vigente.

Para a corrente doutrinária que interpreta que o princípio da capacidade possui “eficácia positiva”, a partir da ideia do “dever fundamental de pagar tributos”, do princípio da solidariedade social e da aplicação da teoria do abuso de direito (art. 187 do Código Civil) no Direito Tributário, sequer seria necessária a presença de norma antielisiva para o combate à elisão fiscal. Tais princípios constitucionais serviriam, *per*

---

<sup>18</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: método da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 338.

<sup>19</sup> NETO, Luís Flávio. Teorias do “abuso” no planejamento tributário. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 97.

se, como fundamento para a Administração Tributária poderia reagir aos planejamentos tributários considerados abusivos.<sup>20</sup>

Outros argumentam pela existência de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, como Ricardo Lobo. Segundo o autor, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, cuja redação permite a descon sideração, por parte da autoridade administrativa, de negócios jurídicos praticados com a “finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”, seria uma norma geral antielisiva destinada “à descon sideração ou requalificação do fato gerador concreto, isto é, do ato ou fato praticado com a dissimulação da *mens legis* e do fato gerador abstrato”.<sup>21</sup>

Noutros termos, o autor interpreta a “dissimulação” constante no parágrafo único do art. 116 do CTN como a “dissimulação do fato gerador abstrato” (ou seja, da hipótese de incidência do tributo). Não se trata de “simulação” (aquela prevista no art. 149, VII, do CTN), mas interpretação abusiva do texto da lei tributária. O fato gerador não é simulado, mas verdadeiro; o que ocorre é a “dissimulação da verdadeira compreensão do fato gerador abstrato”. Ainda, para o autor, a parte final do dispositivo (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”) seria mera regra procedimental, o que implicaria em sua vigência imediata.

Contudo, tais argumentos não se sustentam. Concordamos, nesse ponto, ao entendimento de Paulo Ayres Barreto, que identifica os seguintes óbices a essa interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN: a) a incompatibilidade entre tal norma e as garantias do contribuinte em face do Estado asseguradas pela Constituição; b) a imposição, por parte do Sistema Tributário Nacional, de certo “formalismo” no que diz respeito à formulação de regras tributárias, de forma a prestigiar a segurança jurídica; c) ineficácia da norma por conta da ausência de edição de lei ordinária regulamentando o procedimento de descon sideração dos atos praticados pelo contribuinte.<sup>22</sup>

Nesse sentido, o autor sustenta que “[é] por intermédio de alterações legislativas específicas que se coibe eficazmente a evasão tributária. Inexistindo previsão normativa, abre-se espaço à elisão tributária que haverá de ser admitida, ainda que promova alguma injustiça

---

<sup>20</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. São Paulo: Dialética, 2004, p. 200-312, passim.

<sup>21</sup> LOBO, Ricardo. Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 25.

<sup>22</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016, p. 188-226, passim.



fiscal”.<sup>23</sup> De fato, somente assim é possível concretizar o mandamento constitucional de garantia à segurança jurídica.

Seguindo a outra corrente doutrinária, defendemos que a reação ao planejamento tributário somente pode ocorrer por meio de norma antielisiva. Estas se dividem entre as *normas antielísivas gerais* e *normas antielísivas específicas*: enquanto a norma antielisiva específica incluiria na hipótese de incidência tributária aquelas situações consideradas “abusivas”, descrevendo-as, a norma antielisiva geral oferece um parâmetro a partir do qual a Administração Tributária poderá decidir se determinada elisão fiscal é ou não lícita. Ainda seria possível traçar um ponto intermediário entre a norma geral e específica: a cláusula setorial, responsável pela referência genérica e indeterminada a situações referentes a determinada espécie de tributo.<sup>24</sup>

Assim, o combate à elisão fiscal somente pode ser empreendido pelo Estado, na atuação da Administração Tributária, com a edição de norma antielisiva, que se limita, formalmente, pela necessidade de edição de lei complementar (art. 146 da Constituição Federal), e materialmente, pelos princípios constitucionais de proteção do contribuinte em face do Estado. Isso vale tanto para as leis quanto para os tratados de direito tributário firmados pelo Brasil, visto que estes também se submetem à Constituição Federal.<sup>25</sup>

Luís Flávio Neto sustenta, com propriedade, que “a *norma tributária antiabuso* deve possibilitar ao contribuinte prever com clareza e certeza as consequências de seus atos e, de forma mais específica, o limite para a prática de *planejamentos tributários*”.<sup>26</sup> Esse seria o “ponto ótimo” da reação ao planejamento tributário abusivo, obtido pela efetiva e plena consciência do contribuinte quanto às consciências de seus atos, em harmonização da limitação ao princípio da livre iniciativa com o princípio da legalidade e segurança jurídica.<sup>27</sup>

Em nossa visão, o combate à elisão fiscal pelo Estado só atende aos limites constitucionais materiais quando se dá por meio de norma antielisiva específica. Somente a norma antielisiva específica, discriminando as situações do mundo fático consideradas como “abusivas” e incluindo-as

---

<sup>23</sup> Ibid., p. 234.

<sup>24</sup> XAVIER, Alberto. Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85-86.

<sup>25</sup> Esta é, ao menos, a posição prevalecente no Supremo Tribunal Federal desde o julgamento do RE nº 80.004 em 1978.

<sup>26</sup> NETO, Luís Flávio. Teorias do “abuso” no planejamento tributário. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011, p. 98. Grifos no original.

<sup>27</sup> Ibid., p. 98-99.

na hipótese de incidência do tributo, é que garante satisfatoriamente a segurança jurídica assegurada pela Constituição Federal.

Esse será o parâmetro interpretativo utilizado para interpretar as normas antielisivas constantes nos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil, o que faremos em tópico subsequente. Por ora, ressaltamos que, em termos de técnica legislativa, isso somente pode ser feito por meio de regras objetivas, que a) incluam os comportamentos então considerados como elisão na hipótese de incidência da norma tributária; b) ofereçam critérios objetivos para afastar ou garantir a concessão de determinado regime tributário favorável (aplicação de um tratado, isenção). São, em verdade, duas faces da mesma moeda.

#### **4. Normas antielisivas nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil**

O texto da Convenção Modelo da OCDE (*OECD Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*), modelo de maior difusão no mundo<sup>28</sup>, serve de base para os tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil. Duas ressalvas, porém, devem ser feitas: a) a Convenção Modelo não costuma ser adotada em sua literalidade, mas com acréscimos e/ou reservas decorrentes de posições políticas e econômicas ou particularidades jurídicas do Brasil<sup>29</sup>; b) a Convenção Modelo foi objeto de sucessivas reformulações e revisões desde a sua primeira edição (1963), razão pela qual pode haver diferença expressiva entre os textos dos tratados, visto que estes costumam seguir a Convenção Modelo vigente à época de sua celebração.

Em termos gerais, o texto da Convenção Modelo da OCDE é estruturado da seguinte forma: descrição do escopo do tratado (Capítulo I); definições de termos utilizados no tratado (Capítulo II); definição dos tributos abrangidos, da forma com que os Estados acordantes tributarão e das formas de eliminação da dupla tributação (Capítulos III a V); disposições especiais (Capítulo VI); e disposições finais, *i.e.*, entrada em vigor e denúncia do tratado (Capítulo VII).<sup>30</sup>

Interessante classificação, para fins didáticos, é aquela proposta por Philip Baker, conforme a apresentação de João Francisco Bianco, a qual identifica seis grupos de normas na Convenção Modelo da OCDE: i) as que delimitam o escopo do tratado; ii) as que estabelecem definições

<sup>28</sup> OCDE. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 16.

<sup>29</sup> A esse respeito, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. Brazil. In: LANG, Michael, et. al. (ed.). The impact of the OECD and UN model conventions on bilateral tax treaties. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 171-202.

<sup>30</sup> OCDE, *op. cit.*, p. 17.

sobre termos ou expressões constantes nos tratados; iii) as normas substantivas; iv) as que visam a eliminar a dupla tributação; v) as normas antielisivas; vi) disposições gerais. Essa classificação é útil porque nos permite associar as normas de acordo com sua afinidade, visualizando o conjunto geral formado por um tratado contra a dupla tributação.<sup>31</sup>

Ao presente trabalho interessam as normas antielisivas (grupo “v”), que são, como já explanamos, aquelas direcionadas a combater a elisão fiscal internacional. Esse grupo de normas não estava presente nas primeiras redações da Convenção Modelo da OCDE. Muito embora a organização demonstrasse há décadas preocupação com o planejamento tributário internacional,<sup>32</sup> somente com a entrega dos relatórios finais do Projeto BEPS, em 2014, ocorreu a inclusão de normas antielisivas no texto da Convenção Modelo.

Em contraste, outras convenções-modelo possuem uma longa tradição de adoção de normas antielisivas, como é o caso da Convenção Modelo dos Estados Unidos da América (denominada, na sua versão mais recente, e *The 2016 U. S. Model Income Tax Convention*). Desde a Convenção Modelo de 1981, o país adota a chamada “cláusula LOB” (*Limitation-on-Benefits clause*, “cláusula de limitação de benefícios”) nos seus tratados contra a dupla tributação.<sup>33</sup>

A cláusula LOB consiste em uma regra antielisiva específica que atua através da restrição da concessão de determinados “benefícios” previstos no tratado contra dupla tributação. A palavra “benefícios”, de uso corrente nas normas antielisivas de tratados de natureza tributária, deve ser entendida como a aplicação das próprias normas do tratado, não devendo ser confundida com a eventual concessão de benefícios fiscais.

Sem uma norma dessa natureza, a aplicação das disposições convencionais é automática; por outro lado, havendo uma cláusula LOB, esses benefícios somente são garantidos se a pessoa em questão passar por uma série de “testes” objetivos. Esses testes permitiriam, em tese, demonstrar se aquela pessoa foi ou não foi estabelecida com o mero intuito de gerar benefícios fiscais naquele Estado.<sup>34</sup>

<sup>31</sup> BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 142-145.

<sup>32</sup> Pode-se citar, como exemplo, a inclusão do conceito de beneficiário efetivo (beneficial owner) nos artigos 10, 11 e 12 da Convenção Modelo da OCDE, em 1977. Para mais detalhes, cf. RÜBINGER-BETTI, Gabriel. *Uso abusivo de tratados contra dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação 6 do projeto BEPS ao Brasil*. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2017, Capítulo 2.1.3. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/18873>.

<sup>33</sup> BURGE, Marianne; PACKER, Solomon. *New US Model Income Tax Treaty*. Intertax, Volume 10, Issue 2, 1982, p. 53.

<sup>34</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordo de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 164-165.

Há, certamente, outras espécies de normas antielisivas em tratados contra dupla tributação. Muitas vezes, elas se revestem na forma de simples regras que limitam a aplicação do tratado para determinadas pessoas ou condutas: é o caso das cláusulas que estipulam a não aplicação do tratado a entidades sujeitas a regimes tributários preferenciais.<sup>35</sup>

Outras vezes, são normas antielisivas genéricas que conferem poderes à Administração Tributária para desqualificar determinadas operações, como a cláusula PPT (*Principal Purpose Test*), que consta na mais recente versão da Convenção Modelo da OCDE, lançada em dezembro de 2017.<sup>36</sup>

Dos 33 tratados contra a dupla tributação atualmente vigentes, dos quais o Brasil é signatário, identificamos um total de 16 normas antielisivas contidas em 8 tratados. São eles: os tratados firmados com Israel (2005), México (2006), África do Sul (2006), Peru (2009), Turquia (2013), Venezuela (2014), Trinidad e Tobago (2014) e Rússia (2017). Como não havia previsão de norma antielisiva nas Convenções Modelo da OCDE vigentes à época da assinatura desses tratados, pode-se afirmar que tais normas foram inspiradas no modelo estadunidense.<sup>37</sup>

Se analisarmos o texto de todas as normas antielisivas constantes nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil, o que se verifica é a frequente ausência de identidade entre tais normas. Enquanto, por exemplo, no artigo 29 da Convenção Brasil-México é possível identificar uma norma antielisiva bastante detalhada e semelhante à cláusula LOB, a norma do artigo 25 da Convenção Brasil-Israel é relativamente simples.

Desse modo, propomos a seguinte classificação, que nos permite visualizar o conteúdo das normas antielisivas constantes nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil e os tratados em que elas foram utilizadas:

	Israel	México	África do Sul	Peru	Venezuela	T. e Tobago	Turquia	Rússia
--	--------	--------	---------------	------	-----------	-------------	---------	--------

<sup>35</sup> XAVIER Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 331.

<sup>36</sup> Trata-se do parágrafo 9 do artigo 29 da Convenção Modelo. Cf. OECD. Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 50.

<sup>37</sup> MELLO, Murilo; LEAL, Danilo. Limitation on Benefits na política brasileira de combate ao treaty shopping. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). Direito tributário internacional: aspectos práticos. Vol. 2. São Paulo: Ltr, 2014, p. 110-122.

1. Norma que condiciona os benefícios convencionais a entidades cuja titularidade seja no mínimo de 50% de residentes dos Estados Acordantes ou atividade empresarial substancial	•		•	•	•			•
2. Norma geral antiabuso	•	•			•			•
3. Norma que autoriza a tributação caso o Estado Acordante adote legislação de tributação baixa ou zero para certos rendimentos em relação a certas entidades			•	•	•			•
4. Norma que impede a aplicação da convenção a rendimentos isentos ou com tributação baixa e autoriza a aplicação de normas internas contra evasão, elisão, etc.		•						
5. Norma que impede a aplicação da convenção a certas entidades não residentes nos Estados Acordantes se a sua tributação é mais favorável do que se fossem residentes							•	

*Grupo 1.* Esse grupo de normas remonta à primeira norma antielisiva adotada pelo Brasil, que é o parágrafo 1 do artigo 25 do Acordo Brasil-Israel. Segundo o dispositivo, uma entidade legal, para fazer jus aos benefícios do tratado, deve possuir 50% de sua participação beneficiária ou ações detidas, direta ou indiretamente, por residentes de um dos Estados Contratantes. Caso não atenda a esse requisito, a entidade poderá obter os benefícios se desenvolver “atividade empresarial substancial” em um dos Estados Acordantes.

Esta norma também está prevista no parágrafo 2 do artigo 28 do Acordo Brasil-África do Sul, no parágrafo 2 do artigo 27 do Acordo Brasil-Peru, no parágrafo 3 do artigo 28 do Acordo Brasil-Venezuela e no parágrafo 3 do artigo 28 do Acordo Brasil-Rússia.

*Grupo 2.* Trata-se de norma antielisiva geral que permite que as autoridades administrativas dos Estados Acordantes neguem os benefícios previstos no tratado a qualquer pessoa, com relação a qualquer transação, se, na sua opinião, a concessão de tais benefícios constitua um abuso da Convenção, em conformidade com seus fins. Costuma ser adotada como um complemento às normas do grupo 1.

Essa cláusula está prevista no parágrafo 2 do artigo 25 do Acordo Brasil-Israel, parágrafo 1 do artigo 28 do Acordo Brasil-México, parágrafo

1 do artigo 28 do Acordo Brasil-Venezuela, no artigo 28 do Acordo Brasil-Turquia e no parágrafo 1 do Acordo Brasil-Rússia.

*Grupo 3.* Essa cláusula permite que os Estados Acordantes tributem os rendimentos de determinadas entidades (por exemplo, sede de uma empresa que exerce sua atividade empresarial principal em um terceiro Estado) quando um dos Estados Acordantes adotar uma legislação segundo a qual os rendimentos provenientes do exterior dessa sociedade não serão tributados ou serão tributados nesse Estado em alíquota significativamente inferior à alíquota aplicada aos rendimentos no próprio estado.

Essa cláusula se encontra no parágrafo 1 do artigo 28 do Acordo Brasil-África do Sul, parágrafo 1 do artigo 27 do Acordo Brasil-Peru, parágrafo 1 do artigo 28 do Acordo Brasil-Venezuela, e no parágrafo 2 do Acordo Brasil-Rússia.

*Grupo 4.* É a norma que mais efetivamente se aproxima de uma cláusula LOB, por conta de seu nível de detalhamento. Encontra-se no artigo 28 do Acordo Brasil-México. Em seu parágrafo 2, estabelece que nenhuma disposição convencional será aplicada a determinados rendimentos dos residentes de um dos Estados Acordantes isentos de imposto ou tributados em alíquota menor. O parágrafo 3, por sua vez, dispõe que as disposições convencionais não impedem a aplicação, por qualquer um dos Estados Acordantes, de sua legislação interna relativa à capitalização insuficiente (subcapitalização ou *thin capitalization*), ao combate ao diferimento, às sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou similares. O parágrafo 4, no mesmo sentido, autoriza os Estados Acordantes a aplicarem a legislação interna referente ao combate à elisão, evasão e ao abuso da Convenção. O parágrafo 5 estabelece que, se uma pessoa estiver abrangida nas disposições dos parágrafos 1 a 3 do artigo 28, ela ainda poderá ter direito aos benefícios previstos no tratado se conseguir comprovar às autoridades que os rendimentos estão em conformidade com a Convenção.

*Grupo 5.* É a cláusula mais particular, contida no artigo 28 do Acordo Brasil-Trinidad e Tobago. Tal norma afasta a aplicação da Convenção a “companhias, ‘trust’ ou sociedade de pessoas” residentes em um dos Estados Acordantes e de propriedade efetiva ou controladas diretamente por uma ou mais pessoas não residentes desse Estado, se o imposto incidente sobre os rendimentos de tais pessoas for inferior ao imposto que seria exigido no Estado Acordante na hipótese em que todas as ações, participações ou quotas fossem de propriedade efetiva de residentes do Estado Acordante.

## 5. Uma análise a partir do Sistema Tributário Nacional

Embora fosse proveitosa uma digressão a respeito dos problemas que a elisão fiscal pode impor aos Estados, isso consiste sobretudo em uma questão de justiça tributária, a qual, por sua complexidade, não pode ser abordada em este trabalho. Contudo, não restam dúvidas de que a elisão fiscal, ao menos do ponto de vista da conformidade ao Sistema Tributário Nacional, é fenômeno que pode ser combatido, desde que dentro dos limites interpretativos desse sistema.

Quais seriam esses limites? Com um sistema tributário tão fortemente constitucionalizado, é certo que a Constituição Federal deve servir como o parâmetro interpretativo. Como vimos, é notória a prevalência constitucional das garantias do contribuinte em face do Estado, de modo que os princípios da legalidade e segurança jurídica, em seus vários desdobramentos, precisam ser colocados em primeiro plano no combate à elisão fiscal.

Em decorrência dessa configuração do Sistema Tributário Nacional, sustentamos, também, que esses princípios constitucionais consistem no limite constitucional material à edição das normas antielisivas. Por essa razão, seu “contorno ideal” é justamente aquele que permita o mais alto grau de objetividade, previsibilidade e segurança jurídica. Este se encontra na edição de normas específicas que contem, por exemplo, com critérios objetivos para a aplicação de determinado regime jurídico (como aquele previsto em um tratado).

Em contraste, sustenta-se a inconstitucionalidade de normas gerais antielisivas, por contarem com um alto grau de subjetividade, inclusive daquelas que estejam presentes nos tratados contra a dupla tributação firmados pelo Brasil, em face da prevalência da Constituição Federal sobre os tratados internacionais.<sup>38</sup> Em última instância, as normas gerais antielisivas “(...) outorgam poderes subjetivos excepcionais à administração tributária para – com base em conceitos fluidos e indeterminados –desconsiderar atos e negócios que a ordem jurídica reconhece serem lícitos (...)”.<sup>39</sup>

Trazendo a discussão para o âmbito das normas antielisivas contidas nos tratados contra dupla tributação firmados pelo Brasil, percebe-se que muitas delas se valem de critérios objetivos para combater a elisão fiscal. Exemplo perfeito é o parágrafo 2 do artigo 28 do Acordo Brasil-México, de inspiração direta na cláusula LOB estadunidense, cujos critérios servem

<sup>38</sup> XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 423

<sup>39</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 48.

como requisitos para a aplicação ou não das disposições previstas nos tratados.

Segundo o parágrafo 2.1 do artigo 28 do Acordo Brasil-México, não se aplicam as disposições do tratado (exceto as referentes à troca de informações), entre outros, “aos rendimentos que estejam isentos de imposto num Estado Contratante do qual o beneficiário efetivo do rendimento seja residente”. Evita-se, com isso, a dupla não-tributação, sem retirar a segurança jurídica dos contribuintes, que poderão planejar suas operações e se preparar para a eventualidade desse artigo ser invocado em um procedimento fiscalizatório.

Por outro lado, a norma antielisiva geral constante em acordos como o Brasil-Israel e o Brasil-Turquia permite que as autoridades administrativas tributárias de qualquer um dos Estados Acordantes neguem a “concessão de benefícios”, isto é, a aplicação das normas dos tratados, quando, em sua opinião, tal concessão constitua um abuso do tratado com vistas dos seus fins.

Uma norma antielisiva com tal redação permite, em última instância, que Administração Tributária negue a aplicação do tratado em qualquer hipótese, já que não existe critério verdadeiramente objetivo à qual ela deve obedecer. Atente-se ao fato de que a norma literalmente utiliza a palavra “opinião” para se referir às circunstâncias que podem ensejar a não aplicação dos “benefícios” do acordo.

A própria de noção de “benefício”, que remete à origem da cláusula LOB – note-se que “cláusula de limitação de benefícios” nada mais é do que uma tradução literal de *Limitation on Benefits clause* – é bastante criticável, visto que se trata, em verdade, da própria aplicação dos dispositivos do tratado. Com isso esquece-se, talvez propositadamente, de que um tratado, desde que vigente, é um instrumento jurídico que estabelece direitos e deveres entre as partes que o celebraram.

Os tratados contra a dupla tributação, em sua essência, estabelecem regras tributárias incidentes sobre as operações transnacionais relativas aos residentes dos Estados Acordantes, e acarretam limitação recíproca do poder de tributar dos Estados em relação a essas operações. Tal compromisso não é estabelecido em caráter específico – para uma determinada pessoa, empresa ou operação – mas para todos os abrangidos pelo tratado.

É imprópria, portanto, a nomenclatura de “benefício”, como se o tratado fosse um favor concedido pelos Estados Acordantes e que poderia ser revogado de acordo com a sua vontade. Pelo contrário: trata-se de normas jurídicas criadoras de direitos subjetivos às pessoas que estejam



dentro da sua abrangência. O que pode ocorrer é a não aplicação dessas normas a pessoas e operações determinadas, desde que essas hipóteses constem expressamente no tratado.

De toda sorte, já vimos que uma norma antielisiva geral não é compatível com o Sistema Tributário Nacional, por não garantir um nível adequado de segurança jurídica. A outorga de tal poder à Administração Tributária pode levar a uma situação em que virtualmente toda operação transnacional abrangida pelo tratado deverá passar por uma comprovação (a cargo da pessoa nela envolvida) de que esta não constituiu um “abuso” do tratado.

Ainda que se aceitasse a constitucionalidade das normas antielisivias gerais dos tratados contra a dupla tributação, caberia à Administração Tributária realizar os procedimentos fiscalizatórios que comprovassem o referido “abuso” do tratado, e não aos contribuintes. Ademais, o princípio da segurança jurídica impõe que esse “abuso” fosse muito bem definido pelo tratado, o que não ocorre em nenhum dos tratados firmados pelo Brasil, e nem na atual Convenção Modelo da OCDE.

É tão alto o grau de incerteza jurídica possível de ser gerado por essa norma que a sua aplicação servirá como desincentivo às atividades econômicas transnacionais abrangidas pelo tratado, contrariando sua própria finalidade fundamental. Perde-se no ponto de vista da segurança jurídica, mas perde-se sobretudo do ponto de vista econômico, o que é um contrassenso – afinal, os tratados contra a dupla tributação foram criados justamente com o intuito de promover esses fluxos econômicos entre os países.

## CONCLUSÕES

No atual estágio da globalização, é importante que o Brasil, atento às tendências internacionais, atraia investimentos. Uma forma de incentivar as trocas econômicas é por meio da assinatura de tratados contra dupla tributação. Contudo, é essencial que o ambiente jurídico garanta um grau satisfatório de segurança jurídica. Sem isso, a internacionalização da economia continuará sendo uma ficção, já que os custos com tributação estão entre os elementos mais importantes de uma empresa.

Analisou-se, nesse sentido, as normas antielisivias constantes nos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil. Uma reflexão a partir do Sistema Tributário Nacional nos levou à conclusão de que a segurança jurídica, legalidade e a tipicidade da tributação são princípios basilares do nosso sistema tributário, razão pela qual uma norma antielisiva deve garantir, como “ponto ótimo”, que os contribuintes saibam de antemão quais situações estão ou não abrangidas pela norma.

Concluiu-se, assim, pela inconstitucionalidade das normas antielisivas gerais constantes nos tratados contra a dupla tributação celebrados pelo Brasil, por conta de seu alto grau de subjetividade. Desse modo, a forma adequada de combate à elisão fiscal, do ponto de vista jurídico, é por meio de normas antielisivas específicas, que contam com critérios objetivos. Somente assim é possível garantir a segurança jurídica necessária à promoção dos fluxos econômicos internacionais almejados pelos tratados contra dupla tributação.

## **BIBLIOGRAFIA**

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Planejamento tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 98, p. 74-85, 2006.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário: limites normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BORGES, Antônio de Moura. Convenções sobre dupla tributação internacional entre estados desenvolvidos e estados em desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 8, São Paulo, 1996.

BURGE, Marianne; PACKER, Solomon. New US Model Income Tax Treaty. **Intertax**, Volume 10, Issue 2, 1982, p. 53-61.

DA SILVA, Bruno. Reconsidering the application and interpretation of anti-treaty shopping rules in the context of developing countries. **Intertax**, Volume 44, Issue 3, 2016.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

LOBO, Ricardo. **Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

MELLO, Murilo; LEAL, Danilo. *Limitation on Benefits* na política brasileira de combate ao *treaty shopping*. In: PEREIRA, Marco Antônio Chazaine (Coord.). **Direito tributário internacional: aspectos práticos**. Vol. 2. São Paulo: Ltr, 2014, p. 110-122.

NETO, Luís Flávio. **Teorias do “abuso” no planejamento tributário**. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-110-en>. Acessado em 30/09/2017.

\_\_\_\_\_. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en). Acessado em 24/06/2018.

RÜBINGER-BETTI, Gabriel. **Uso abusivo de tratados contra dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação 6 do projeto BEPS ao Brasil**. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2017. Disponível em: <http://bdm.unb.br/handle/10483/18873>. Acessado em 28/06/2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordo de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

\_\_\_\_\_.; SILVA, Natalie Matos. Brazil. In: LANG, Michael, et. al. (ed.). **The impact of the OECD and UN model conventions on bilateral tax treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

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

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: método da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisão**. São Paulo: Dialética, 2002.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.