

X Congresso Nacional de Estudos Tributários

Presidente do Congresso: PAULO DE BARROS CARVALHO
Coordenação: PRISCILA DE SOUZA

**04, 05 e 06 de dezembro de 2013
Hotel Renaissance em São Paulo**

IBET

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

Copyright © 2013 By Editora Noeses
Produção/ arte/ diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Cristiane Zitei
Revisão: Priscila de Souza
Coordenação: Alessandra Arruda

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

D476 Congresso Nacional de Estudos Tributários
Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais /
Moreira, André Mendes [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2013.

1160 p.

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Alcides Jorge Costa.
II. Paulo de Barros Carvalho (Pres.). III. Priscila de Souza (Coord.).
IV. Congresso Nacional de Estudos Tributários.

CDU - 336.2

Dezembro de 2013

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

O USO IMPRÓPRIO DE TRATADOS

Elidie Palma Bifano¹

1. Apresentação do tema

Os acordos para evitar a dupla tributação da renda têm contratantes, destinatários e objetivos definidos, devendo ser cumpridos nos estritos termos em que são negociados. Muitas vezes, entretanto, observa-se o uso indevido dos acordos, inclusive por terceiros que não estão por eles abrangidos, que assim logram obter vantagens de suas disposições, sem para isso terem legitimidade. O uso, por terceiros, das condições de um acordo firmado por pessoas que não estão por ele protegidas recebe, tradicionalmente, a designação de *treaty shopping*. “A OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) inclui a figura do “*treaty shopping*” em seus comentários ao art. 1º de seu Modelo de Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital, capítulo C, sob a designação “uso impróprio da convenção”, embora, algumas vezes o uso indevido também seja referido como abuso de tratado.

1. Bacharel pela Faculdade de Direito da USP, Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP Professora nos Cursos de Pós Graduação da Escola de Direito de São Paulo – FGV, da Faculdade de Direito – PUC, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Advogada em São Paulo.

O objetivo desta análise é examinar a figura do *treaty shopping* em termos gerais, seu tratamento pelo Direito Brasileiro e pelos acordos firmados pelo País em matéria de dupla tributação da renda. O debate do *treaty shopping* para muitos envolve, necessariamente, o sempre controverso planejamento tributário e seus desdobramentos. Neste momento, é sabido, não são poucas as situações que se discutem nos tribunais administrativos voltadas a operações desenvolvidas por domiciliados no Brasil, em países com os quais se firmaram os acordos para evitar a dupla tributação da renda e nas quais as autoridades tributárias alegam supostas violações às condições acordadas.

Nesta análise utilizaremos, preferencialmente, a expressão “uso impróprio dos tratados”, que indica um uso inadequado ou que não é próprio da finalidade a que um instituto ou instrumento se destina, de acordo com a lei, embora o foco principal de análise seja o *treaty shopping*. Também, de forma preferencial, utilizaremos a expressão “Tratado” sempre designando os acordos ou convenções para eliminar a dupla tributação da renda.

2. Origem e precisões acerca do *treaty shopping*

2.1 Generalidades

A expressão *treaty shopping*, de acordo com a mais abalizada doutrina², tem origem no Direito Americano, tomada de empréstimo ao conceito de *forum shopping*, empregado em processo civil para buscar a jurisdição que o particular considere mais favorável a seus interesses no momento de obter uma sentença ou resolução de um litígio. Dessa forma, o domiciliado/residente em um terceiro Estado buscaria a jurisdição de um

2. Veja-se Luís Eduardo Schoueri, *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, pp. 22-24; Tulio Rosembuj, *Treaty Shopping: el abuso de tratado*, in *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coord. Victor Uckmar. Bogotá: Ed. Temis, 2003, pp. 155-157.

dos Estados envolvidos no Tratado para evitar a dupla tributação da renda (“negociaria” ou “compraria” a vantagem do Tratado) ali se estabelecendo³ apenas para valer-se do Tratado.

O *treaty shopping* ou o uso impróprio de Tratado pode ter diferentes origens: (i) ausência de previsão no Tratado para coibir o instrumento de que o terceiro se utiliza; (ii) ausência de previsão no sistema legal dos Estados envolvidos para impedir o uso do instrumento de que o terceiro se vale; (iii) existência, no sistema legal do Estados envolvidos, de instrumento de que o terceiro se vale e (iv) extensão das regras do Tratado a terceiros.

A OCDE trata de forma abrangente do tema do uso impróprio do Tratado, nos já referidos comentários ao art. 1º do Modelo de Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda e do Capital. No tópico voltado aos comentários gerais da matéria, em C.1, 8, é abordado, especialmente, o *treaty shopping*.⁴

2.2 Precisações sobre o *treaty shopping*

Os Comentários ao Modelo de Tratado da OCDE alertam sobre a possibilidade dos contribuintes explorarem diferenças entre as leis de vários países com o objetivo de extraírem vantagens, valendo-se de regras contidas nos Tratados firmados pelos Estados. Dessa forma, uma regra contida em um Tratado, associada a uma norma interna do Estado contratante, leva ao usufruto de um benefício que nenhum dos Estados contratantes pretendia resultasse do Tratado firmado. Esclarecem, também, que essa extensão dos Tratados sobre a dupla tributação, a terceiros, aumenta o risco de abuso facilitando a associação ou

3. O verbo estabelecer (estabelecendo) é aqui adotado para indicar que o instituto pode ser usado por pessoas físicas ou jurídicas.

4. OECD Commentaries of 2010, *Materials on international & EU tax law*, vol. 1: International tax materials, Kees Van Raad, International Tax Center Leiden, 2010.

utilização de construções legais artificiais previstas em certas legislações, com as concessões previstas nos próprios Tratados.⁵ A natureza do *treaty shopping*, pelo que se infere desse comentário, decorre de seu propósito: a obtenção de acesso às condições do Tratado por pessoas que não foram nem são parte no acordo, com a finalidade de obter vantagem por conta de legislação de outro país ou de concessão do próprio Tratado.

Os Comentários da OCDE, sob o número 9, levantam uma questão importante: se o uso impróprio do Tratado é violação da lei local ou das regras do próprio Tratado. A resposta varia de país para país, dependendo do exame da legislação local. Dessa leitura algumas conclusões se impõem: (i) não há obrigação dos Estados garantirem os benefícios convencionais se ficar provado que houve intenção de burlar o Tratado e (ii) a existência de regra geral antielisão ou antiabuso, na lei local, não implica na desnecessidade de inserir cláusula dessa natureza no Tratado.

O *treaty shopping* foi examinado por Stef van Weeghel, em seu Relatório Geral do Congresso da *International Fiscal Association – IFA*, realizado em 2010 em Roma, cujo tema central foi *Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions*⁶. Afirma que a inclusão da figura do beneficiário efetivo do rendimento, no modelo de Tratado para evitar a dupla tributação da OCDE, associada ao uso de doutrinas voltadas à simulação e à substância e forma, não eram suficientes para inibir essa prática. Comenta que esse cenário começa a se modificar após o ano de 2003, a partir de mudanças que o Subcomitê das Nações Unidas para o Uso Impróprio de Tratado introduziu, quando o tema passou a ser percebido como um

5. OECD Commentaries of 2010, *Materials on international & EU tax law*, vol. 1: International tax materials, Kees Van Raad, International Tax Center Leiden, 2010.

6. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Haia: SDU Uitgevers, vol. 95a, 2010, pp. 48-50.

problema. Relata que a própria OCDE, a partir de 2003, começou a sugerir uma série de regras, as chamadas *LOB (limitation of benefits) clauses*, ou cláusulas limitativas de benefícios, que deveriam ser introduzidas nos tratados para direcionar o problema.

Conclui, em 2010, o Relator dos trabalhos encaminhados ao Congresso, que o *treaty shopping* é uma preocupação não devidamente endereçada à vista dos próprios relatórios dos participantes do evento. Observa com alguma surpresa que alguns países, à época, cuja legislação interna admitia o *treaty shopping*, como era o caso de Luxemburgo, firmavam Tratados com cláusulas LOB.

No que tange à conceituação doutrinária do instituto, Alberto Xavier esclarece que *no treaty shopping* a obtenção de residência em um dos países contratantes só objetiva aproveitar vantagem do Tratado que de outro modo não abrangeria a entidade ou pessoa.⁷ Para Tulio Rosembuj, o *treaty shopping* consiste em criar situação propícia para obter vantagem das previsões de um Tratado por uma pessoa que não é residente em nenhum dos Estados signatários mediante uma entidade que se insere dentro do território de um deles⁸. Por fim, Luis Eduardo Schoueri⁹ resume o conceito nos seguintes termos:

“Dá-se o *Treaty Shopping* quando, com a finalidade de obter benefícios de um acordo de bitributação, um contribuinte que, de início não estaria incluído entre os seus beneficiários, estrutura seus negócios, interpondo entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios.”

A leitura das diversas definições do *treaty shopping*, aqui apontadas, permite concluir, necessariamente, pela presença de

7. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ªed.. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp.279-283.

8. *Treaty Shopping: el abuso de tratado*, in *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coord. Victor Uckmar. Bogotá: Ed. Temis, 2003, p. 156.

9. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 175.

entidade ou pessoa em país com o qual se mantém Tratado, com a única finalidade de obter vantagem decorrente do Tratado ou de norma interna desse país. Embora Stef van Weeghel, em seu já citado Relatório, tenha apontado as doutrinas voltadas à simulação e à substância e forma como insuficientes para resolver a questão do *treaty shopping*, não nos parece que a matéria envolva a prática de um abuso, tais como essas figuras podem dar a entender. Cuida-se da possibilidade de o contribuinte valer-se de estrutura de Tratados que lhe permitem obter vantagem fiscal.

Nesse sentido Victor Uckmar e outros asseguram: “ O abuso dos tratados contra a dupla tributação pode assumir diversas formas. Essencialmente, distingue-se a violação direta da violação indireta das normas do tratado, este último fenômeno conhecido como “treaty shopping.”¹⁰

A doutrina diverge quanto à natureza abusiva da prática, como muito bem aponta Luis Eduardo Schoueri ao examinar o cabimento ou não da própria expressão *treaty shopping*, questionada por alguns autores.¹¹ Tulio Rosembuj alerta que a sociedade que se interpõe é um exercício de simulação, pois embora se manifeste como real, os requisitos necessários à existência da atividade empresarial inexistem, resultando em um sociedade aparente¹².

O melhor qualificativo que se pode atribuir a essa entidade que se insere no país que é parte no Tratado, é de interposta pessoa, uma vez que sua função, quando se fala de *treaty shopping*, se esgota nessa tarefa, apenas no interpor-se com o fito de extrair vantagens do Tratado associadas, muitas vezes, a legis-

10. *Manual de Direito Tributário Internacional*, Victor Uckmar e outros. São Paulo: Dialética, 2012, p. 91-95.

11. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p.p 23-24.

12. *Treaty Shopping: el abuso de tratado*, in *Curso de Derecho Tributario Internacional*, coord. Victor Uckmar. Bogotá: Ed. Temis, 2003, pp. 156-157.

lação local benéfica. O exame da matéria, entretanto, não se mostra tão simples e tampouco se esgota nessa conclusão, uma vez que a interposição de entidades ou de pessoas, como forma de organizar negócios, buscando vantagens que muitas vezes são mais operacionais do que fiscais, é admitida na maior parte das legislações dos países. Esse é o tema de que nos ocupamos a seguir.

2.3 As diversas formas de interposição

A doutrina se refere a essa interposta pessoa como sociedade canal ou empresa conduit (*conduit company*), empresa trampolim (*stepping stone company*), estruturas bilaterais dentre outras. Do ponto de vista de formalização a interposição pode ser efetivada de várias formas: (i) pela constituição de sociedade holding no país signatário do Tratado de forma a permitir a detenção de participações em outros países as quais se beneficiam das condições contratadas; (ii) pela constituição de *conduit companies* ou empresas condutoras ou canal cuja única finalidade é repassar para o país signatário rendas auferidas em países que não são parte no Tratado; (iii) pela constituição de sociedades especializadas na obtenção de ganhos financeiros, no exterior, os quais transformados em dividendos valem-se das regras do Tratado, convertendo rendas meramente financeiras em lucros de operação.

A verificação da função desempenhada pela interposta pessoa e a violação às cláusulas contratuais pode ser efetivada por qualquer um dos vários métodos preconizados pela OCDE, a saber: (i) a não aplicação dos benefícios do Tratado a entidades que não sejam detidas, direta ou indiretamente, por residentes no Estado em que a entidade tem residência; (ii) o afastamento de procedimentos que objetivam reduzir a base imponible do tributo; (iii) a exclusão de entidades que não se situam na área de abrangência do Tratado e (iv) extensão do Tratado apenas a sociedade cuja renda é de fato tributada em outro país.

Observe-se que não basta a constituição da interposta pessoa, é necessário que essa constituição tenha por finalidade, única e exclusivamente, o aproveitamento dos benefícios do Tratado sem o exercício de qualquer atividade produtiva que justifique a estrutura organizada, ou ainda, a extração de vantagem que o Tratado não prevê. Ocorre, entretanto, que em muitos países essas estruturas são absolutamente legais, previstas no sistema jurídico; em outras situações, são facilitadas por modelos previstos em lei os quais desfrutam de benefícios fiscais sem, contudo, se caracterizarem como países de baixa tributação ou de regimes fiscais favorecidos, usualmente designados em seu conjunto como paraísos fiscais. Dessa forma, o uso de instrumentos legais, com a observância de sua estrita função legal, permite associar as vantagens da lei local às vantagens do Tratado, sem com isso falar-se de violação direta ou indireta, o que dificulta a generalização de todas as possíveis situações.

Neste momento insere-se, portanto, importante questão que diz respeito à prevalência ou não do Tratado sobre a norma interna e que deve ser examinada com muito cuidado.

2.4 A formulação de cláusulas voltadas ao uso impróprio dos Tratados e os fatores e condições específicos de cada Estado

De acordo com a OCDE, na negociação dos Tratados diversos aspectos devem ser considerados no momento de impor regras que inibem o seu uso impróprio, a saber: (i) a variedade de problemas a serem enfrentados que exige também uma grande variedade de soluções; (ii) o nível de vantagem que a interposta pessoa pode ou consegue usufruir; (iii) o sistema jurídico dos países envolvidos e as regras internas sobre o abuso; (iv) a aplicação efetiva desse tipo de norma a negócios econômicos desenvolvidos de boa fé.

A necessidade de introdução de uma cláusula que afaste o uso impróprio dos Tratados exige que se analisem diferentes

aspectos essenciais: (i) a obrigação que os Estados que subscreveram o Tratado têm de observar suas regras (*pacta sunt servanda*), independentemente da existência de regra que assim o determine expressamente; (ii) a possibilidade de aplicação suplementar de normas internas, na interpretação do Tratado, permitindo que se afastem os seus benefícios na hipótese da legislação interna orientar-se dessa forma; (iii) a aplicação do art. 25 do Modelo de Tratado da OCDE, procedimentos para acordo mútuo na solução de conflitos sobre o tratado.

Na primeira situação, observância do Tratado, seria desnecessário incluir cláusula adicional para compelir as partes a se absterem de utilizar o Tratado de forma imprópria, como é o caso do *treaty shopping*. Os Tratados internacionais são firmados, na lição de Luis Eduardo Schoueri¹³, a partir de princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações civilizadas, dentre eles a boa fé, que impede todos e qualquer abuso. Conquanto esse princípio se aplique aos Tratados, em geral, esclarece esse autor que sua aplicação ao Direito Tributário é duvidosa uma vez que a relação que se instaura no *treaty shopping* é entre o particular e o Estado e não entre Estados, com o que concordamos. Nessas circunstâncias, nem sempre esse argumento prevalecerá, impondo-se a existência expressa de cláusula que afaste o uso impróprio.

Na segunda hipótese também seria desnecessária a previsão de cláusula expressa para garantir que o uso impróprio do Tratado fosse afastado, pois a existência de regras internas que permitem inibir esse uso já possibilitaria esse afastamento. Observe-se que nem todos os países têm leis gerais que podem impedir a prática da elisão anormal, incluindo o Brasil. No caso brasileiro, ressalte-se, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, norma que permite a desconsideração de negócios jurídicos efetivados com a prática de simulação/dissimulação, suposta regra antielisiva, ainda não foi regulado.

13. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p.p 111-138

Na terceira hipótese aventada a questão seria resolvida no corpo do Tratado,

uma vez que podem as partes, consoante o art. 25 do Modelo da OCDE, por meio de gestões amistosas, solucionar eventuais divergências na sua aplicação. Segundo Alberto Xavier,¹⁴ o procedimento amigável previsto no art. 25 desdobra-se em três espécies distintas: (i) individual, cujo objetivo é a apreciação de um caso individual por iniciativa do próprio contribuinte residente em um dos Estados contratantes que entende existir tributação não conforme com os termos do Tratado; (ii) interpretativo, que decorre de dúvidas originadas na aplicação do Tratado; (iii) integrativo, que objetiva eliminar a dupla tributação em situação não prevista no Tratado. Acrescenta que esse procedimento tem caráter informal, embora essa ausência de formalismo não afaste os direitos dos contribuintes. Certamente a hipótese seria de interpretação da situação gerada pela aplicação do Tratado, a ser proposta pelos Estados contratantes.

Nesse sentido posiciona-se Tulio Rosembuj, afirmando que na ausência de uma cláusula que impeça o uso impróprio do Tratado, podem os Estados valer-se do art. 25, e mais, podem acorrer aos tribunais para definir o melhor entendimento da prática dita imprópria.¹⁵

Os Comentários ao art. 25, do Modelo de 2010, admitem que alguns Estados possam negar o direito ao contribuinte de valer-se desse dispositivo em matéria de uso impróprio do Tratado, especialmente se as violações são sérias. A questão está diretamente vinculada aos Comentários ao art. 1º (9.1) no sentido de que na falta de regra especial, não há regra geral negando que as situações entendidas como de uso impróprio sejam

14. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ªed.. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 164-166.

15. *Treaty Shopping: el abuso de tratado*, in *Curso de Derecho Tributário Internacional*, coord. Victor Uckmar. Bogotá: Ed. Temis, 2003, pp. 161-163.

direcionadas a essa cláusula. Observe-se, entretanto, que as interpretações e recomendações da OCDE não integram os Tratados nem são de obrigatoria observância pelos países que a integram (veja-se *Introduction OECD Model Commentaries*, C.3) e dessa forma impõe-se concluir que na ausência de cláusula vedando o uso impróprio não há como compelir os Estados a assim agirem, abrindo-se a oportunidade de práticas dessa natureza em matéria tributária.

Sobre o tema conclui Tulio Rosembuj que o abuso (terminologia que adota) do Tratado não pode ser afrontado individualmente exigindo, ou a existência de cláusula expressa ou a concordância dos estados envolvidos na extensão das disposições do Tratado ao contexto da lei e interpretação locais¹⁶. Luis Eduardo Schoueri conclui que o combate ao *treaty shopping* é medida de natureza política e não jurídica, de tal sorte que medidas bilaterais são mais adequadas¹⁷.

3. A sociedade holding no Direito Brasileiro e a interpоста pessoa

A interposição de entidades sob o Direito Brasileiro não representa, em princípio, uma burla ao sistema sendo plenamente aceitas as sociedades usualmente designadas como holding. A característica comum de uma holding, qualquer que seja o sistema jurídico, é a detenção de participação societária: ela é sócia de outras sociedades. Nosso sistema normativo não define nem adota as expressões holding ou sociedade holding, embora contemple essa figura em vários de seus institutos sob a designação controladora, investidora, sociedade de participação, e outras. Por não existir a figura da holding, no Direito Brasileiro, tampouco há a exigência de que se cumpram quaisquer

16. *Treaty Shopping*: el abuso de tratado, in *Curso de Derecho Tributário Internacional*, coord. Victor Uckmar. Bogotá: Ed. Temis, 2003, p. 164.

17. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 174.

requisitos formais ou que se demonstre sua substância uma vez que sua função se esgota em deter participações.

As formas que as holdings podem assumir tampouco foram desenhadas ou decorreram de doutrina que se tenha desenvolvido no Brasil: a palavra foi importada, por força da economia e da ciência globalizadas e, hoje, se pode dizer que é de uso corrente, inclusive nos tribunais. A holding pode ser pura ou mista, hipótese em que terá em seu objeto social outras atividades que não apenas a participação societária. Algumas vezes, à holding de participação exclusiva também se associa a expressão financeira, uma vez que a participação societária é forma de investir recursos financeiros.

A holding, muitas vezes, é tratada como “a corporação” para identificar que nela ou através dela se definem e praticam as políticas de gestão. Não raro a holding trata, como corporação, de todos os aspectos operacionais voltados à administração de um grupo econômico, mantendo os especialistas e as utilidades voltados às áreas tecnológica, financeira, jurídica, tributária e outras.

Não há previsão de qualquer especial tratamento tributário às sociedades holding, embora elas, quando puras, retratem contábil e fiscalmente, o patrimônio de suas investidas. Não se lhes aplica, no Brasil, o conceito de transparência fiscal que tributa seus resultados no sócio, especialmente buscando gravar resultados auferidos sob outras jurisdições, ainda não distribuídos e que não seriam objeto de reconhecimento nos resultados fiscais locais.

A lei afasta efeitos tributários para os resultados locais, ao adotar o critério de registro contábil de investimentos em sociedades controladas e coligadas pela metodologia de equivalência patrimonial, atribuindo-lhe neutralidade tributária. Dessa forma, lucros ou prejuízos da investida não afetam o resultado tributável da investidora, evitando-se também a dupla tributação da renda gerada pela investida. Completa essa cadeia de

desoneração indireta, a isenção de Imposto sobre a Renda na distribuição de lucros e dividendos locais. Na hipótese de sociedade holding domiciliada no exterior, subsidiária de sociedade brasileira, os lucros auferidos são tributados pelo Imposto sobre a Renda e pela Contribuição Social sobre o Lucro em regime de competência, por força da Medida Provisória n. 2158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 74, estando sub judice sua aplicação às situações que envolvem países com os quais o Brasil mantém Tratados. Os prejuízos auferidos no exterior não podem ser compensados com resultados locais.

Dadas a expressa aceitação da sociedade holding pelo Direito Brasileiro e a simplicidade de seu modelo jurídico e econômico, especialmente o esgotamento de sua função em participar de outras entidades, parece difícil afirmar que esse tipo de entidade carece de substância negocial. Por essa razão é comum contribuintes brasileiros atuarem no exterior sob esse modelo de estrutura negocial, assim como não domiciliados atuarem no Brasil da mesma forma. Nessas circunstâncias, em nosso entender parece difícil, em uma situação que envolva país com o qual o Brasil mantém Tratado, no qual a legislação interna admita, também, uma sociedade de participação, que possa ser arguida violação às cláusulas convencionais, na falta de expressa previsão de disposição contra o seu uso impróprio. Essa suposta violação deverá ser acompanhada, em nosso entender, de provas cabais de que por trás dessa estrutura há evidências fortes de desvio de finalidade da sociedade holding.

4. Outros elementos de prova do desvio de finalidade e o Direito interno

É consenso no Direito Brasileiro que o contribuinte pode eleger o modelo de negócio que mais lhe convém, ainda que desta eleição resulte uma economia fiscal, garantida essa liberdade pela Constituição Federal; o mesmo se passa no Direito

Internacional¹⁸. A prova do desvio de finalidade da interposta entidade é essencial para que se caracterize que houve um uso impróprio do Tratado. Esse exame deve considerar recomendações importantes da OCDE, dentre elas a verificação do beneficiário efetivo e o exame da substância negocial (Comentários ao Modelo de Tratado, art. 1º, C.1 10 e C.2).

4.1 Beneficiário efetivo

Como já comentado, a inserção nos tratados da figura do beneficiário efetivo é elemento que pode afastar a prática do *treaty shopping*, especialmente nas situações de interpostas entidades que carecem de maior substância negocial. O beneficiário efetivo do rendimento, de acordo com os Comentários da OCDE, deve ser residente em um dos Estados contratantes, admitindo-se a participação direta ou indireta (C2.13). Nesse sentido esclarece Alberto Xavier que esse tipo de cláusula exclui os *nominees*, agentes ou *conduit companies*, ou seja, entidades que sejam meros canais de retransmissão de rendimentos, sem outro objeto real.¹⁹ Relembra que os Comentários ao Tratado cuidam de atenuar o rigor dessas cláusulas no sentido de não se penalizar a boa fé, nas hipóteses em que as transações se fazem por fundadas razões negociais.

Resume, Luis Eduardo Schoueri, nas conclusões de seu trabalho, após estudar detalhadamente o tema, que a introdução da figura do beneficiário efetivo foi a medida mais importante para combater o *treaty shopping* embora, como assegura, a doutrina em grande parte não considere que esse instituto, de per si, possa impedir essa prática²⁰.

18. Tulio Rosembuj, *Treaty Shopping: el abuso de tratado*, in *Curso de Derecho Tributário Internacional*, coord. Victor Uckmar. Bogotá: Ed. Temis, 2003, p. 180.

19. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 7ªed.. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 280-281

20. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1995, p. 179.

A figura do “efetivo beneficiário” foi introduzida no Brasil pela Lei n. 12249, de 11 de junho de 2010, nos seguintes termos:

“Art. 26. *Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:*

I – a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias;

II – a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e

III – a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º *Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.*

§ 2º *O disposto neste artigo não se aplica ao pagamento de juros sobre o capital próprio de que trata o art. 9º da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

§ 3º *A comprovação do disposto no inciso II do caput deste artigo não se aplica no caso de operações:*

I – que não tenham sido efetuadas com o único ou principal objetivo de economia tributária; e

II – cuja beneficiária das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a título de juros seja subsidiária integral, filial ou sucursal da pessoa jurídica remetente domiciliada no Brasil e tenha seus lucros tributados na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.” (grifamos).

A legislação brasileira somente associa o beneficiário efetivo, como se observa, aos negócios com países de baixa tributação, não sendo possível afirmar-se que ela possa ser usada nas situações que envolvem países com Tratados. A conceituação da lei brasileira, para identificar o efetivo beneficiário do rendimento, incorpora dois diferentes conceitos preconizados pela OCDE, nas situações com Tratados: participação societária (direta ou indireta) associada à substância nos negócios. Nesse último caso a investida não pode atender, prioritária ou exclusivamente, a finalidades de economia tributária, não se afastando, entretanto, possam esses elementos também ser considerados.

4.2 Substância negocial

A OCDE preconiza a ausência de substância negocial, ou *business purpose*, como elemento importante na caracterização do *treaty shopping*. A doutrina do *business purpose*, oriunda do Direito Anglo Saxão, está associada, via de regra, a uma outra doutrina denominada *economic substance*. A doutrina do *business purpose* considera que para fins tributários devem ser pesquisados os motivos que orientaram o contribuinte no negócio efetivado, especialmente os propósitos (razões) de caráter não tributário. Em assim se procedendo é possível segregar, no conjunto de transações, os negócios que são realizados com finalidades exclusivamente tributárias daqueles que têm outras finalidades. A doutrina da *economic substance*, de sua vez, afasta benefícios tributários em transações que não tragam mudanças relevantes ou significativas na posição econômica do contribuinte, exceto a redução do tributo.

É certo, entretanto, que a proteção do contribuinte por um Tratado deve estar associada à existência de negócios que mereçam essa proteção ou seja as entidades que buscam se valer das regras convencionais devem desenvolver, efetivamente, atividades empresariais, em seu mais estrito conceito: aos Estados

que participaram do Tratado não interessa proteger negócios que não se enquadrem nessas condições.

No Brasil, diferentemente dos Estados Unidos e de outros países, não existe norma jurídica definindo o que seja *business purpose*, propósito negocial ou *economic substance*, substância econômica das transações submetidas à incidência tributária. Os tribunais, administrativos e judiciais, vêm elaborando, lentamente, uma doutrina que envolve a “desconstrução” de práticas às vezes designadas indevidamente como “planejamento tributário não autorizado” e que objetivam através de negócios jurídicos que podem ser qualificados como anormais, não usuais ou incomuns, extrair vantagens tributárias. Novamente, não é possível afirmar-se que o ataque ao planejamento tributário abusivo possa ser oposto ao uso impróprio dos Tratados.

4.3 O Direito interno e os tratados

O art. 98 do Código Tributário Nacional dispõe que os tratados, em matéria tributária, se colocam, hierarquicamente, acima da legislação ordinária, submetendo-se apenas à Constituição Federal. Essa matéria vem sendo examinada pelos tribunais superiores e já passou por diversos e diferentes entendimentos, embora a doutrina de forma maciça entenda que as regras convencionais prevalecem sobre a lei ordinária. Em certas circunstâncias as regras convencionais foram plenamente aceitas pelos tribunais e em outras buscou-se submetê-la à lei ordinária; neste momento a matéria segue sub judice. Além disso, a única regra geral antielisiva do Direito Brasileiro, válida para operações locais ou internacionais, é o já citado parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que carece de regulação, razão pela qual tampouco é aplicável à situação.

No que tange a eventuais procedimentos que indiquem uso impróprio do Tratado, é nosso entendimento que à vista do disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional, eles deveriam

de imediato ser afastados. Entretanto, a falta de regra expressa nesse sentido, no corpo do Tratado, e as discussões que remanescem nos tribunais sobre a prevalência dos Tratados em relação à ordem interna, trazem uma grande dificuldade para sua interpretação no que tange ao uso inadequado de suas disposições. Dessa forma, novamente, enfatize-se, somente uma regra expressa permitiria afastar essa violação.

5. Os tratados firmados pelo Brasil e regra geral contra o seu uso impróprio

Os acordos mais antigos firmados pelo Brasil já continham algumas cláusulas cuja função é, tradicionalmente, impedir o seu uso impróprio, na forma do *treaty shopping*, como é o caso do art. 17 que trata dos artistas e desportistas. Ao longo do tempo os Tratados firmados pelo País foram incluindo disposições mais amplas sobre a matéria com a finalidade de inibir o mau uso dos Tratados bem como de privilegiar ou não a lei doméstica em detrimento das regras convencionais. O Tratado firmado com o Peru (Decreto n. 7020, de 27 de novembro de 2009) contém diversas disposições nesse sentido:

- Art.1^o (pessoa abrangida pelo Tratado): essa expressão não inclui as pessoas que estejam sujeitas a tributação nesse Estado exclusivamente pela renda que obtenham de fontes situadas no referido Estado.
- Art. 3^o (solução de uso impróprio) : quando uma pessoa, que não seja uma pessoa física ou natural, for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes farão o possível para resolver o caso. Na ausência de um acordo mútuo, referida pessoa não terá direito a nenhum dos benefícios ou isenções tributárias contemplados na Convenção.
- Artigos 10, 11 e 12 (dividendos, juros e royalties): o disposto nessas cláusulas não se aplicará se o principal

propósito ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa envolvida com a criação ou a atribuição de ações ou outros direitos em relação aos quais se paga o rendimento for tirar vantagem do Tratado mediante tal criação ou atribuição (beneficiário efetivo).

- Art. 17 (atividades de desportistas e artistas): são tributadas no local onde são exercidas, as atividades pessoais de artistas e desportistas, nas hipóteses de serem os correspondentes rendimentos atribuídos a outra pessoa que não o artista ou o desportista.
- Protocolo art. 5.d (sub capitalização e tributação em regime de competência de lucros de subsidiárias no exterior): as disposições do Tratado, especialmente as do Artigo 23, não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativas à capitalização insuficiente ou para combater o diferimento do pagamento do imposto sobre a Renda, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação de “CFC”) ou outra legislação similar.

O Tratado firmado com o México contém cláusula (art. 28, parágrafo 4) que autoriza a aplicação de norma antielisiva prevista na lei doméstica, em detrimento do Tratado. As cláusulas aqui comentadas aparecem, total ou parcialmente, em alguns Tratados firmados pelo Brasil, indicando uma nova política cuja finalidade é afastar o uso impróprio das cláusulas convencionais. Essa parece ser uma tendência mundial, o que afasta a dúvida e insegurança daqueles que se valem dos Tratados.

Conclui-se, portanto, que a ausência de cláusula que veda o uso impróprio no corpo do Tratado é um obstáculo na sua aplicação e, nesse caso, somente a produção efetiva de provas pode eliminar a dúvida levantada por quem alega o descumprimento contratual.