

O USO DE TRATADOS SOBRE DUPLA TRIBUTAÇÃO: TREATY SHOPPING

Amanda Fernanda Morais GARCIA¹
Wilton Boigues Corbalan TEBAR²

RESUMO: Diante da intensificação das relações internacionais, o planejamento tributário vem se destacando devido a diversos fatores, em especial, a concorrência acirrada. Nesse contexto, as relações fisco e contribuinte carecem de cautela, para se garantir os objetivos e fundamentos constitucionais, levando-se em consideração a arrecadação dos cofres públicos e o direito de liberdade do contribuinte. O presente artigo tem por objetivo esclarecer os principais questionamentos a cerca do planejamento tributário internacional. O objeto da pesquisa será o uso de tratados de bitributação, em que será feita uma análise do treaty shopping, abordando o seu conceito, hipóteses de cabimento, estrutura e um paralelo com o fenômeno do rule shopping. Será exposta também a forma encontrada pelos Estados para se evitar o planejamento tributário, além da apresentação da divergência doutrinária no que tange a licitude do treaty shopping, uma vez que parte da doutrina aponta tal fenômeno como uma forma de se evitar a bitributação, e outra parte, relaciona com abuso de poder ou ainda uso indevido dos tratados internacionais. E finalmente, qual posição adotada pelo Brasil.

Palavras-chave: Planejamento Tributário Internacional. Bitributação. Treaty Shopping. Rule Shopping. Tratados. Abuso de poder.

1 INTRODUÇÃO

É notório que diante de determinados fatos existe a incidência tributária, que gera uma obrigação de recolher determinada quantia para o Fisco. Todavia existem situações em que se torna possível uma modulação prévia e lícita de certos atos, que evitam ou cargas tributárias menos onerosas ou extinguem a possibilidade de existir uma relação jurídica tributária. Diante desse cenário, uma vez que a reestruturação de determinados atos visem, especificamente à economia tributária, é possível vislumbrar o planejamento tributário.

¹Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade Reges de Dracena - 2011 e discente do curso de Direito - 8º termo A do CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO de Presidente Prudente - 2015

² Docente do Curso de Direito do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente.

O presente trabalho proporciona a análise desse caso em tela destacando o âmbito internacional, com enfoque no treaty shopping, que pode ser considerado como sendo uma espécie de planejamento tributário, que administra o uso de um tratado ou convenção internacional de matéria tributária, através da imposição de um terceiro, com a finalidade exclusiva de minimizar o impacto da exação tributária.

A presente pesquisa apresenta as causas e principais características do treaty shopping, com o intuito de colocar em pauta a sua ilegalidade, através da exposição da divergência doutrinária.

Preliminarmente, o estudo foi dividido em três capítulos, quais sejam: planejamento tributário internacional; treaty shopping e abusos de direitos nos tratados de bitributação.

Inicia-se a temática pela abordagem do planejamento tributário internacional demonstrando a relação do tributo, Estado e contribuinte, paralelamente, há um enfoque no que tange a importância da globalização e a necessidade de uma base estrutural estratégica nas corporações de âmbito internacional. Citado capítulo apresenta a incoerência no tocante a cobrança duplicada de um mesmo fato gerador, salientando a importância dos tratados e acordos internacionais, que objetivam amenizar ou evitar a bitributação. Doravante, mas ainda no mesmo tópico, há uma singela demonstração de que a legalidade do ato de se planejar surge no momento em que os atos são praticados e não no simples fato de planejar estratégias.

O segundo capítulo é um tanto quanto pragmático, uma vez que visa definir e caracterizar o treaty shopping e as situações de dupla tributação. No momento final, elucida as diferenças e semelhanças do treaty shopping e do rule shopping, e mais uma vez menciona o debate da ilegalidade do ato de se planejar.

O terceiro e último capítulo demonstra as formas de utilização dos tratados e acordos internacionais pelo contribuinte e as políticas de contenção dos Estados para evitar tal conduta. Exaustivamente é feita uma nova análise acerca da ilegalidade do planejamento, constatando-se que a ilicitude só será encontrada se presente a real intenção de fraude por parte das empresas.

Foram utilizados nesse trabalho os métodos dialético e dedutivo. O método dialético foi aplicado no sentido de, estabelecer premissas entre o Direito Tributário Internacional, a dupla tributação e o comportamento do contribuinte,

constatando que o planejamento tributário é sim, se aplicado corretamente, uma maneira lícita de se elidir da exação tributária, e que, tendo em vista a garantia do princípio de liberdade, no Brasil, não há aplicabilidade de uma norma limitadora do ato de se planejar.

O método dedutivo, subsidiariamente, foi aplicado com a finalidade de se buscar conclusões com base em dados, informações e até mesmo avaliação de versões contraditórias.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A globalização acarretou aspectos positivos que se estenderam às atividades empresariais. Admitiu que estas ultrapassassem as divisas de seus países originários. Atualmente, torna-se cada vez mais reiterada a comercialização de produtos e serviços de companhias no mercado internacional.

A cerca deste panorama, por conseguinte, ocorre um significativo aumento de rendas auferidas, gerando negócios expressivos, que para sobreviverem nesse segmento se faz necessária à ampliação da competitividade empresarial.

Nessa seara, o ramo jurídico do Direito Tributário Internacional vem regulamentar todos os efeitos das transações internacionais. A principal problemática encontrada pelas companhias, levando-se em consideração que o mercado internacional se submete a diversas jurisdições, é o impacto das exações de tributos e a incidência de bitributação, ocasionando a inviabilização das margens de lucros almejadas.

Citado fenômeno, como já dito, abarca os estudos do Direito Tributário Internacional. Bem salientou Schoueri (1995, p.19) que a bitributação pode ser considerada como sendo uma exigência de tributação semelhante por Estados diferentes, com incidência sobre o mesmo contribuinte, em decorrência de fato e período idênticos para ambos.

Ocorre que o contribuinte se empenha em estruturar e reorganizar seus negócios, a fim de se beneficiarem e amenizarem os custos tributários. Reforça Tôres (2001, p. 35 e 36):

[...] os operadores econômicos agigantaram-se e o fenômeno da competitividade em escala internacional tomou proporções inimagináveis, objetivando o melhor preço, maior qualidade e lucro, motivo pelo qual o menor custo fiscal das operações passou a ser um fator decisivo.

Surge então, o denominado planejamento tributário internacional, que conforme ainda o mesmo autor (TÓRRES, 2001, p. 36 e 37):

[...] deve ser visto como um procedimento de interpretação do sistema de normas, visando à criação de um modelo de ação para o contribuinte, caracterizado pela otimização da conduta como forma de economia tributária, num agir voltado imediatamente para o sucesso, em termos pragmáticos.

O planejamento tributário, considerado por muitos, nada mais é do que uma estratégia de ação, que tem como desígnio minimizar a tributação nas relações internacionais, valendo-se dos benefícios oferecidos por cada país envolvido e até mesmo das lacunas da legislação (SCHOUERI, 1999, p. 24 e 25).

Tôrres (2001, p. 56) muito bem estrutura as possibilidades organizativas:

- Uso de países com tributação favorecida – os paraísos fiscais (tax havens);
- Transferências de preços entre empresas vinculadas (transfer price);
- Uso de acordos internacionais (treaty shopping ou rule shopping);
- Transferências de sede social ou administrativa para o exterior;
- Reorganizações societárias internacionais (fusões, cisões incorporações);
- Subcapitalização de empresas (thin-capitalization)
- Transferências de ativos para o exterior ou no exterior;

Todavia, a técnica ora supracitada, ainda enfrenta juízo de valor, uma vez que está relacionada, pejorativamente, a ideia de abuso dos acordos de bitributação ou a evasão internacional. Possível identificar a definição de abuso de direito através do artigo 187 do Código Civil de 2002, o qual prescreve:

Art. 187 – Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa fé ou pelos bons costumes.

Certos países visam aplicar políticas que venham a elidir ou dificultar o planejamento tributário, através de acordos internacionais e tratados. Sobrevém que preliminarmente à questão do planejamento tributário internacional ser ou não abuso de direito, deve-se levar em consideração a aplicabilidade desses acordos. Simplifica Schoueri (1995, p. 30):

[...] se os acordos internacionais podem ser considerados como parte do direito interno do Estado contratante e, como tal, sujeitos às normas de interpretação desta órbita jurídica. De imediato, já afirmamos que somente neste caso, é que se poderão utilizar as normas referentes ao abuso do direito, eventualmente existentes nos direitos internos, para a limitação de benefícios decorrentes de acordos de bitributação, já que se os acordos de bitributação não se submeterem às categorias próprias do direito interno, as normas internas referentes ao abuso do direito serão de nenhuma força, diante deles.

Doravante, no que tange a possível ilicitude do ato de seja planejar, mais uma vez Tôrres (2001, p. 37) destaca que:

As atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo fato impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de “legítima economia de tributos”. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma atuação ilícita à conduta de organizar negócios, preventivamente.

Em outras palavras, antes mesmo de qualquer consequência, o simples fato de traçar uma estratégia corporativa que objetiva maximizar a margem de lucro, deve ser considerada como sendo uma forma lícita e a base para que qualquer estabelecimento comercial resista a um mercado competitivo. Não há, portanto o que se falar em ilicitude, se os atos nem se quer foram executados.

Finalmente, conclui Tôrres (2001, p. 37):

[...] somente quando constituídos os atos jurídicos pretendidos pelo sujeito, ou verificada a sua omissão na constituição dos fatos, por meio da linguagem competente, é que poderá o Fisco controlar a operação para determinar sua liceidade (legítima economia de tributos) ou ilicitude e precisar se houve evasão, elusão de tributos ou negócio indireto legítimo e

válido que atenda a uma lícita economia de tributos. De nenhum ilícito se pode cogitar antes que se ponha em prática os atos planejados.

Assim, não há isenção do abuso do poder, uma vez que não é possível que se garanta a licitude de todos os empresários, porém, contrária a essa ideia, também não tem como se fazer um pré-conceito acerca de que todos os planejamentos serão, necessariamente, ilícitos.

3. TREATY SHOPPING

O treaty shopping pode ser considerado como sendo meramente uma estratégia, que tem por finalidade obter benefícios a partir de um tratado de bitributação, por meio da inserção de um terceiro contribuinte, que a princípio não estaria incluído na relação econômica, mas que faz jus aos benefícios almejados. Ressalta-se que a incidência de tributação, é diferente para cada Estado. Portanto antes da análise do fenômeno do treaty shopping, é preciso analisar as hipóteses em que ocorrem a bitributação e os tratados existentes (SHOUERI, 1995, p. 20 e 21). A seguir, verificam-se as análises necessárias para devida assimilação.

3.1 Dupla Tributação Internacional e os tratados de bitributação

A bitributação vem abarcar um dos fatores de maior importância para que haja desenvolvimento nas relações internacionais. Fácil identificar citado fenômeno, quando há incidência simultânea de tributos diante de um mesmo fato gerador e em um mesmo período.

Cada Estado tem amplamente, poder de tributar da melhor forma que encontrar a fim de garantir seu orçamento previsto, independente dos demais sistemas tributários.

Xavier (1998, p. 31) designa o conceito de dupla tributação aos casos de concursos de normas:

Como se sabe, há concurso de normas quando o mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.

Diante de tal cenário caótico, os Estados tiveram a necessidade de promoverem acordos com os demais como forma de evitar a bitributação e ainda evitar a evasão fiscal das multinacionais, conforme Schoueri (SHOUERI, 1999, p. 153):

Os acordos internacionais em matéria tributária (acordos de bitributação) são os instrumentos de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedir a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além do meio para o combate à evasão fiscal.

Na mesma obra, Schoueri salienta (1999, p. 153):

Acordos de bitributação pertencem ao direito internacional público. Uma vez promulgados, por meio de Decreto (“ordem de execução” – *Anwendungsbefehl*), são adotados pelo ordenamento interno, sem, entretanto, perderem a sua natureza internacional.

Importante destacar, que uma vez celebrado o acordo, este se sobrepõe sobre as normas de direito tributário interno. Previsão constitucional, descrita no artigo 5º, §2º:

Art 5º, § 2º CF – os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adorados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Portanto, o estudo dos acordos de bitributação é de real importância para que haja relações internacionais. Conforme artigo de Valadão (VALADÃO, 2000, p.6) “os tratados de dupla tributação são talvez a modalidade mais antiga de tratado com previsão de troca de informações em matéria tributária. Os modelos atuais mais utilizados por quase todos os países são o da ONU e da OCDE³”.

Sobre tal temática, assevera Schoueri (1995, p. 154):

³ ONU: Organização das Nações Unidas.

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

Como resultado de seu trabalho, a OCDE publicou em 1963, uma convenção-modelo, cujo texto foi atualizado em 1977. Tendo em vista que o texto da OCDE não atendia os interesses dos países em desenvolvimento, foi publicado, pela ONU, um modelo de acordo de bitributação, cuja linha geral, entretanto, não foge em muito do padronizado pela OCDE. O texto da OCDE é o que serve de base para os acordos assinados pelo Brasil que, entretanto, levam em consideração as peculiaridades de um país em desenvolvimento.

A progressiva abertura à economia internacional desencadeou o Brasil a celebrar tratados, que seguem o modelo da OCDE, que tem sua estrutura esquematizada por Xavier (1998, p.97):

A Convenção Modelo da OCDE (tal como a das Nações Unidas) encontra-se sistematizada em sete capítulos. Os capítulos I e II regulam os requisitos para a aplicação do tratado. O capítulo III – de longe o mais importante – contém as regras de distribuição de competência no que concerne aos impostos sobre rendimento, classificado este por tipos ou classes, à semelhança do que sucede nos sistemas de tributação cedular. O capítulo IV ocupa-se das regras de distribuição de competência no que respeita aos impostos sobre o capital. O capítulo V determina as consequências das regras dos capítulos III e IV, facultando aos Estados a escolha entre os métodos da isenção e da imputação. O capítulo VI contém disposições adicionais sobre não discriminação, procedimento amigável, troca de informações e privilégio de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre extensão do tratado a partes do território. Enfim, o capítulo VII contém disposições finais sobre entrada em vigor e cessação do acordo.

A redação de tais modelos é praticamente idêntica, e ambos abarcam a cláusula de troca de informações, que prevê a possibilidades das autoridades competentes dos Estados contratantes trocarem informações relevantes para administrar suas leis internas. O artigo 26, dos modelos mencionados normatiza a referida cláusula.

Article 26 EXCHANGE OF INFORMATION 1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States concerning taxes covered by the Convention, in so far as the taxation thereunder is not contrary to the Convention, in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes. The exchange of information is not restricted by article 1. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State. However, if the information is originally regarded as secret in the transmitting State it shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes which are the subject of the Convention. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes but may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions. The competent authorities shall, through consultation, develop appropriate

conditions, methods and techniques concerning the matters in respect of which such exchanges of information shall be made, including, where appropriate, exchanges of information regarding tax avoidance⁴

Conforme a Receita Federal, o Brasil possui em vigor 31 (trinta e um) tratados bilaterais internacionais, os quais, em sua maioria, admitem a cláusula de troca de informações. Esses tratados são utilizados pelas empresas multinacionais de tal maneira que consigam minimizar o impacto tributário em suas margens de lucro. É diante dessa conjuntura que as companhias internacionais se prevalecem com o planejamento tributário internacional e suas ferramentas, como o treaty shopping ou rule shopping. Afirma Tórres (2001, p.320 e 321) em relação ao planejamento e ao treaty shopping:

Uma hipótese de planejamento tributário internacional bastante discutida consiste no uso das convenções internacionais para evitar a dupla tributação internacional, por parte de sujeitos não-residentes em relação aos países signatários, mediante uma busca dirigida à escolha do melhor tratado para beneficiar uma dada operação de transferência de rendimentos. Neste caso, um sujeito alheio ao quadro dos beneficiários do acordo organiza atividades e meios com a finalidade de gozar das vantagens que o tratado reservaria exclusivamente para os residentes dos países signatários.

O mesmo autor define, paralelamente, o fenômeno do rule shopping (TÓRRES, 2001, p. 321):

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

⁴ Artigo 26.º Intercâmbio de informações 1. As autoridades competentes dos Estados Contratantes trocarão entre si as informações necessárias para a realização das disposições da presente Convenção ou das leis internas dos Estados Contratantes relativas aos impostos abrangidos pela Convenção, na medida em que a tributação no seu âmbito não é contrária à Convenção, em particular para a prevenção da fraude ou evasão desses impostos. A troca de informações não é restringida pelo artigo 1.º As informações obtidas por um Estado Contratante serão consideradas secretas, do mesmo modo que as informações obtidas com base na legislação interna desse Estado. No entanto, se a informação é originalmente considerada secreta no Estado de transmissão que só poderão ser comunicadas às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e órgãos administrativos) encarregadas do lançamento ou cobrança dos, a aplicação ou acusação em relação a, ou a determinação de recursos em matéria de impostos que são objetos da Convenção. Essas pessoas ou autoridades utilizarão as informações apenas para tais fins, mas podem divulgar as informações em processos judiciais públicos ou em decisões judiciais. As autoridades competentes devem, através de consultas, desenvolver condições adequadas, métodos e técnicas relativas às matérias em relação às quais devem ser feitas as trocas de informações, incluindo, se for caso disso, o intercâmbio de informações em matéria de evasão fiscal.

O assunto em análise, qual seja, planejamento tributário internacional e os institutos do *treaty shopping* e do *rule shopping*, são pautados com muita polêmica no que tange a uma linha tênue entre a licitude e o abuso de poder. Doravante essa problemática será abordada de uma forma mais detalhada, após a definição completa de cada fenômeno ora supracitado, e suas principais semelhanças e diferenças.

3.2 Treaty Shopping x Rule Shopping

Frente ao cenário da temática do presente trabalho, as relações comerciais internacionais, que auferem renda, necessitam de um planejamento adequado para prospectarem e progredirem no rol de suas atividades.

Huck (1998, p. 17 e 18) contextualiza:

A notável intensificação das atividades econômicas, financeiras e comerciais internacionais, ocorrida nas últimas décadas tem servido como fértil terreno para o surgimento de inúmeros planos e artifícios voltados para a obtenção lícita ou ilícita de vantagens e economias tributárias. Na busca desse intento, vários têm sido os planos e estratégias utilizados, como a transferência da situação territorial de uma operação para reduzir o impacto dos tributos, a transferência da situação territorial de uma operação para reduzir o impacto dos tributos, a transferência do local dos financiamentos, a mudança do local da aquisição das matérias primas, do local de produção, do local de comercialização ou mesmo a transferência artificial da estrutura do negócio jurídico a sujeitos sediados no exterior, que gozariam da vantagem de uma tributação mais reduzida.

Fácil compreender que planejar pode ser uma forma de elidir ou evadir da incidência de tributos, dependendo da intenção do contribuinte. “A elisão fiscal subjetiva, opera, como se viu, através de elementos de conexão subjetivos, tais como a residência ou domicílio do sujeito passivo” (XAVIER, 1998, p. 288). Como já destacado a forma de se planejar subjetivamente baseada no uso de tratados, através da tentativa de beneficiar um sujeito que a princípio não era legitimado é denominada como *treaty shopping*.

Sobre tal fenômeno, esclarece Hermes Marcelo Huck (HUCK, 1998, p. 21) que, “a prática do *treaty shopping* exprime um dos tipos de elisão fiscal subjetiva,

pois ocorre através da escolha de elementos de conexão subjetivos, como os do domicílio ou da sede da empresa”.

Em outras palavras, *treaty shopping* nada mais é do que uma forma de planejamento tributário internacional, que se utiliza de normas implícitas nos acordos de bitributação para desonerar operações empresariais (FERNANDES, 2007, p. 20).

Schoueri (1995, p. 21) também define:

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

No que tange a terminologia, o *treaty shopping* é baseado no direito norte-americano, uma vez que deriva da expressão *forum shopping*, que consiste na busca da parte, por um tribunal mais favorável à sua pretensão judicial. (TAVOLARO, 2009, p. 247).

A principal estrutura que os contribuintes adotam são as chamadas “empresas canais” e “empresas trampolins”, que serão assimilados pela definição de Schoueri, respectivamente (1995, p. 24 e 25).

As estruturas acima diferenciam-se, basicamente, porque na “canalização”, a empresa interposta não está sujeita à tributação em sua sede, enquanto no “trampolim”, prevê-se que a empresa interposta esteja sujeita à tributação e, por isso, os recursos obtidos com os benefícios do acordo de bitributação são transferidos, a título de despesas, que reduzem o seu lucro tributável.

Identifica-se uma estrutura triangular, devido ao envolvimento do país da fonte, do país não signatário e do país que se encontra a empresa canal ou empresa trampolim.

Doravante, importante envolver o fenômeno do *rule shopping* (escolha da melhor regra) que diferente do *treaty shopping*, surge como forma de planejamento objetivo, defendendo essa ideia Tôres (2001, p. 321) diz que:

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

Ainda afirma Tôrres (2001, p. 322) que:

A essência de ambas as opções está na possibilidade de organização de operações [...]. Resumindo, enquanto no *treaty shopping* opera-se uma escolha do melhor tratado, dentro todos os existentes, por sujeitos não-residentes, para usufruir das vantagens tributárias que estes possam oferecer, no *rule shopping*, sujeitos residentes, no âmbito de um tratado específico, procuram ajustar-se a regra mais favoráveis ou constituir “vácuos” de tributação, afastando a incidência de ambos os sistemas tributários.

O *rule shopping* ocorre com menos frequência, conforme salientado, ele busca a aplicação do tratado com o intuito de um regime tributário mais favorável, muitas vezes articulando o fato gerador para que se adeque a convenção mais benéfica.

Finda a comparação entre o *treaty shopping* e o *rule shopping*, o questionamento doutrinário encontrado no cenário atual internacional é acerca da licitude de tais institutos. Todavia, conforme será estudado no próximo capítulo, a preocupação do Estado não é em torno da legalidade, e sim, simplesmente, na forma em que são eficazes contra o ônus tributário.

4. ABUSO DE DIREITOS NOS TRATADOS DE BITRIBUTAÇÃO

No âmbito do Direito Internacional, não há uma definição específica no que tange ao termo “abuso de direitos”, por não haver, ao certo um conjunto normativo regulamentador, restando apenas divergências de opiniões sobre tal. Frente a tal dificuldade, fica a certeza que independente dos casos concretos, qualquer exercício do direito que seja contrário, na sua essência, a boa-fé e a norma vigente, será considerado abuso de direito.

Na esfera do Direito Tributário, Huck (1998, p. 22) afirma que “alguns autores admitem, dentro de certos limites, a utilização do *treaty shopping* como forma legal de planejamento tributário internacional, outro vêm em sua prática uma irrestrita manifestação de abuso de tratados, considerando-a manifestação de fraude fiscal internacional”.

Os contribuintes se utilizam dos tratados e das convenções, que conforme Greco (2011, p. 431), “[...] têm função que não se limita a evitar a dupla

tributação, mas também podem ser vistos no sentido de evitar a “nenhuma tributação”, obtida através da evasão ou da elisão fiscal internacional”.

Nesse cenário, os Estados adotam medidas para evitar o fenômeno em tela, qual seja *treaty shopping*. Afirma Andrade Filho (2009, p. 314):

[...] forma de bloquear a fuga de manifestações de capacidade contributiva ou de imputar certos efeitos a operações externas é a celebração de acordos ou tratados para evitar a dupla tributação ou regular algum outro aspecto de interesse entre os contratantes.

Nesse viés revela Tôrres (2001, p. 350):

O controle sobre as hipóteses de uso indevido das convenções internacionais pode ser feito unilateralmente, com a adoção de normas internas específicas; bilateralmente, através de cláusulas convencionais próprias, por meio de procedimento amigável; ou por meio de medidas comunitárias, no caso dos países pertencentes a regimes de integrações de países.

Esgotando o tema, Schoueri (1995, p. 30) reforça que:

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

Diante das medidas adotadas pelo Estado, a dúvida que impera é em relação ao fato da legalidade do ato de se planejar através da escolha do melhor tratado. Todavia, conforme salientado diversas vezes nesse trabalho, antes de qualquer análise sobre a licitude, deve-se levar em consideração a intenção do contribuinte.

Huck (1998, p. 21) brilhantemente retrata que:

[...] ficariam excluídos do conceito de *treaty shopping* os casos de simulação, pois nestes a vantagem é consequência não do acordo de bitributação, mas do “manto jurídico” criado pelo contribuinte, que produziria igual efeito, independentemente do planejamento tributário envolver ou não um país signatário de acordo de bitributação.

Nessa mesma corrente Schoueri (1995, p. 86):

É certo que as partes são movidas por razões de índole fiscal, inexistindo outro fundamento para a estrutura jurídica escolhida. Entretanto, as partes assumem as consequências (econômicas e jurídicas) de sua escolha, descaracterizando-se a hipótese de simulação. Daí, pois, ser inaplicável a legislação referente à simulação, ao caso.

Na atualidade brasileira, não há lei vedando a prática do treaty shopping, prevalecendo, portanto, os tratados internacionais sobre a lei interna, a luz do artigo 98 do Código Tributário Nacional. Por essa razão, o Brasil tem utilizado cláusulas previstas no modelo da OCDE para conter o abuso de direito. Referente a esse contexto, antes de pejorativamente, designar abuso de poder ao treaty shopping, é preciso levar em consideração não o resultado final, mas sim os atos iniciais que demonstram a real intenção do contribuinte, respeitando, portanto, o direito de liberdade deste, de se planejar.

5 CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, é fácil compreender que muita mais que uma matéria tributária, o tema levantado em pauta denota de grande relevância social, econômica e política.

Analisando a maciça tributação e a competitividade em âmbito internacional é possível concluir que as corporações encontraram diversas maneiras de dribla-las.

Primeiramente, foram abordadas as divergências doutrinárias e não bem definidas, sobre a legalidade do planejamento tributário internacional. Diante de diversos posicionamentos, o presente artigo vem esclarecer que o tema em pauta não caracteriza ilicitude, todavia a intenção de burlar o sistema tributário através de simulações e fraudes direciona o planejamento para a ilegalidade.

Antes de qualquer medida de contenção por parte do Estado é preciso analisar a postura, conduta e intenção do contribuinte. Somente após algum ato concretizado será possível ponderar sua legitimidade.

Após todas as descrições do fenômeno do treaty shopping, conclui-se que dentro do emprego de mecanismos legais, as estratégias administrativas que propendem almejar margens de lucro consideráveis, são sim, totalmente válidas.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BRASIL. **Código Civil**. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. S/p.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. Secretaria da receita federal. **Acordos para evitar a dupla tributação**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>. Acesso: 16/08/2015

FERNANDES, Edison Carlos. Considerações sobre planejamento tributário internacional em Planejamento Tributário. Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto e José Maria Arruda de Andrade – São Paulo. MP Editora. 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário – 3ª edição – São Paulo – Dialética 2011.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e Elisão no Direito tributário Internacional em Planejamento Fiscal Teoria e Prática – 2º volume – Coordenação Valdir de Oliveira Rocha – São Paulo. Dialética. 1998.

OECD. The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters - Twentieth Anniversary Edition. Paris: OECD, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping. Editora Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo. Dialética, 1999.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Utilização abusiva dos tratados internacionais de dupla tributação (*treaty shopping*). *Revista Tributária e de Finanças Públicas – 2004*, Campinas –SP, (pg. 5 e g).

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume V – Coordenação Heleno Taveira Tôrres – São Paulo: Quartier Latin, 2008.

_____. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. Editora Revista dos Tribunais, 2001.

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

_____. **Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. Disponível em** <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/viewFile/4510/2819>>. Acesso: 16/08/2015.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais – 5ª edição – Rio de Janeiro, Forense, 1998.