

RAPHAEL ASSEF LAVEZ

**Regras Gerais Antiabuso nos Acordos de Bitributação
à luz dos Princípios da Igualdade e do Devido Processo Legal**

Tese de Doutorado

Orientador: Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2023

RAPHAEL ASSEF LAVEZ

**Regras Gerais Antiabuso nos Acordos de Bitributação
à luz dos Princípios da Igualdade e do Devido Processo Legal**

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Prof. Titular Dr. LUÍS EDUARDO SCHOUERI.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo – SP

2023

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catálogo da Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo

Lavez, Raphael Assef

Regras Gerais Antiabuso nos Acordos de Bitributação à luz dos Princípios da Igualdade e do Devido Processo Legal / Raphael Assef Lavez; orientador Luís Eduardo Schoueri -- São Paulo, 2023.

260 p.

Tese (Doutorado - Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2023.

1. Acordos de bitributação. 2. Regras gerais antiabuso. 3. Direitos dos contribuintes. 4. Igualdade. 5. Devido processo legal. I. Schoueri, Luís Eduardo, orient. II. Título.

Nome: LAVEZ, Raphael Assef.

Título: Regras Gerais Antiabuso nos Acordos de Bitributação à luz dos Princípios da Igualdade e do Devido Processo Legal

Tese apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. _____

Assinatura: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Assinatura: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Assinatura: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Assinatura: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. _____

Assinatura: _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

*À Victória, companheira já de uma vida,
e também das doces tardes de Viena.*

*Das erste steht uns frei,
beim zweiten sind wir Knechte.*

GOETHE *

* GOETHE, Johann Wolfgang. **Faust. Eine Tragödie.** 1. Teil, verso 1.410. Em tradução livre: “Na primeira, somos livres; na segunda, somos escravos”.

RESUMO

LAVEZ, Raphael Assef. *Regras Gerais Antiabuso nos Acordos de Bitributação à luz dos Princípios da Igualdade e do Devido Processo Legal*. 2023. 260 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2023.

A presente tese demonstra o modo pelo qual a interpretação das cláusulas convencionais que veiculam regras gerais antiabuso, bem como o procedimento para a sua aplicação, é influenciado e delimitado pelos princípios da igualdade e do devido processo legal. Para tanto, são analisados os diversos tipos de regras gerais antiabuso adotados nos tratados brasileiros, cotejando-os com a prática internacional e os padrões desenvolvidos no âmbito do Projeto BEPS da OCDE. No tocante à interpretação dessas cláusulas, é demonstrada a função normativa exercida pelo princípio da igualdade, seja enquanto norma do Direito Constitucional, seja enquanto princípio geral de direito aceito pelas nações. Nada obstante o legislador possua um âmbito de conformação relativamente abrangente na celebração dos acordos de bitributação, a indeterminação normativa própria de regras gerais antiabuso exige uma maior vinculação do intérprete ao dever de buscar um resultado interpretativo que concilie sua vagueza com o princípio da igualdade. Para isso, é proposta a tese de que deve haver uma maior aderência ao texto, enquanto elemento que permanecerá estanque e possa servir de orientação para uma interpretação que se mostre consistente a cada caso em que o dispositivo for suscitado. Da mesma forma, a aplicação deverá ser coerente internamente, buscando levar em consideração as consequências dos pressupostos lógico-normativos que levaram a autoridade tributária a aplicar a regra geral antiabuso no caso concreto. Essa coerência se manifesta, sobretudo, por meio do dever de concessão, pela autoridade tributária, de benefício alternativo que seja coerente com tais pressupostos. Finalmente, é demonstrada a tese de que os deveres de consistência e coerência, corolários do princípio da igualdade, são efetivamente observados mediante a garantia, ao contribuinte, de direitos da natureza processual no tocante à aplicação das regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação. Tais direitos relacionam-se à manutenção do ônus probatório sobre as autoridades tributárias, mediante um *standard* probatório moderado, instrumentos de consulta fiscal e procedimento amigável, além de garantias processuais específicas no curso de fiscalizações (direito de ser ouvido, direito de acessar os documentos relevantes e direito a um recurso judicial eficaz).

Palavras-chave: Acordos de bitributação. Regras gerais antiabuso. Direitos dos contribuintes. Igualdade. Devido processo legal.

ABSTRACT

LAVEZ, Raphael Assef. *General Anti-Abuse Rules in Double Taxation Conventions under the Principles of Equality and Due Process of Law*. 2023. 260 p. Dissertation (Doctoral Degree) – Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2023.

This dissertation demonstrates how the interpretation of general anti-abuse clauses in double taxation conventions, as well as the procedure for their application, is influenced and delimited by the principles of equality and due process of law. To this end, the various types of general anti-abuse rules adopted in Brazilian treaties are analysed and compared with the international practice and the standards developed within the scope of the OECD BEPS Project. The interpretation of these clauses demonstrates the normative function exercised by the principle of equality, both as constitutional law, and as a general principle of law accepted by nations. Despite of the relatively broad margin of appreciation for the legislator to conclude double taxation agreements, the normative indeterminacy, which is typical for general anti-abuse rules, requires the interpreter to seek an interpretative result that reconciles the vagueness of these rules with the principle of equality. This dissertation proposes that there should be greater adherence to the text, as it would be a stable element that leads to a consistent interpretation and application of the provision. Likewise, the application of general anti-abuse rules must be internally coherent, considering the consequences of the logical-normative assumptions that led the tax authority to apply that rule in the specific case. This need for coherence manifests itself, above all, through the tax authority's duty to grant an alternative conventional benefit that is consistent with such assumptions. Finally, this dissertation demonstrates that the duties of consistency and coherence, which are corollaries of the principle of equality, are effectively observed through the guarantee of procedural rights for the application of the general anti-abuse rules in double taxation conventions. Such procedural rights dictate to the maintenance of the burden of proof upon the tax authorities through a moderate standard of proof, ruling and mutual agreement procedures, and specific procedural guarantees during tax audits (right to be heard, right to access relevant documents, and the right to an effective judicial remedy).

Keywords: Double taxation convention. General anti-abuse rules. Taxpayers' rights. Equality. Due process of law.

ZUSAMMENFASSUNG

LAVEZ, Raphael Assef. *Allgemeine Missbrauchsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Gleichheitssatzes und des rechtsstaatlichen Verfahrens*. 2023. 260 S. Dissertation (Promotion) – Juristische Fakultät, Universität von São Paulo, São Paulo, 2023.

In dieser Arbeit soll aufgezeigt werden, wie die Auslegung allgemeiner Missbrauchsvorschriften in Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Anwendung vom Gleichheitssatz und dem rechtsstaatlichen Verfahren beeinflusst und begrenzt werden. Zu diesem Zweck werden die verschiedenen Arten allgemeiner Missbrauchsvorschriften in brasilianischen Doppelbesteuerungsabkommen analysiert und mit der internationalen Praxis und den im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD entwickelten Standards verglichen. Was die Auslegung dieser Klauseln betrifft, so wird die normative Funktion des Gleichheitssatzes sowohl als verfassungsrechtlich gewährleitetes Recht als auch als von den Nationen anerkannter allgemeiner Rechtsgrundsatz aufgezeigt. Trotz des relativ großen Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen erfordert die für allgemeine Missbrauchsvorschriften typische normative Unbestimmtheit eine stärkere Bindung des Rechtsanwenders an die Pflicht, ein Auslegungsergebnis zu suchen, das ihre Unbestimmtheit mit dem Gleichheitssatz in Einklang bringt. Daher wird die These entwickelt, dass man sich stärker an den Wortlaut halten sollte, da dieser ein stabiles Element darstellt und als Leitlinie für eine Auslegung dienen kann, die sich in jedem Fall, in dem die Bestimmung Anwendung findet, als widerspruchsfrei erweist. Ebenso muss ihre Anwendung in sich kohärent sein, d.h. es muss versucht werden, die Folgen der logisch-normativen Annahmen zu berücksichtigen, die die Steuerbehörde dazu veranlasst haben, die allgemeine Missbrauchsvorschriften im konkreten Fall anzuwenden. Diese Kohärenz zeigt sich vor allem in der Pflicht der Steuerbehörde, eine alternative Vergünstigung im Rahmen des Abkommens zu gewähren, die mit diesen Annahmen vereinbar ist. Schließlich wird die These vertreten, dass die Widerspruchsfreiheit und die Kohärenzpflicht, die sich aus dem Gleichheitssatz ergeben, durch die Gewährleistung von Verfahrensrechten für den Steuerpflichtigen bei der Anwendung der allgemeinen Missbrauchsvorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen wirksam erfüllt werden. Diese Rechte beziehen sich auf die Aufrechterhaltung der Beweislast für die Steuerbehörden durch ein moderates Beweismaß, auf Auskunfts- und Verständigungsverfahren sowie auf spezifische Verfahrensgarantien bei Steuerprüfungen (rechtliches Gehör, Recht auf Akteneinsicht und Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf).

Schlüsselwörter: Doppelbesteuerungsabkommen. Allgemeine Missbrauchsvorschrift. Rechte der Steuerpflichtigen. Gleichheitssatz. Rechtsstaatliches Verfahren.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1. Apresentação da tese e delimitação do objeto	1
1.1. Direitos dos contribuintes: entre direitos humanos e direitos fundamentais	6
1.2. Direitos dos contribuintes no contexto dos acordos de bitributação	12
1.3. Regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros.....	16
1.4. Igualdade na interpretação e aplicação de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação e a relevância do princípio do devido processo legal.....	22
2. Contribuição original à ciência jurídica brasileira, justificativa da escolha e importância do tema	26
3. Metodologia.....	31
4. Plano de trabalho	33
1. REGRAS GERAIS ANTIABUSO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	35
1.1. Regras gerais antiabuso em oposição às regras específicas antiabuso	36
1.1.1. A questão conceitual: elisão, evasão e abuso em acordos de bitributação	36
1.1.2. Medidas antiabuso nos acordos de bitributação: regras específicas e gerais.....	43
1.2. Regras gerais antiabuso e a Convenção Modelo da OCDE.....	48
1.2.1. Do <i>guiding principle</i> ao Teste do Objetivo Principal.....	48
1.2.2. Projeto BEPS e o teste do objetivo principal.....	50
1.2.2.1. Características principais	50
1.2.2.2. Antecedente da regra: elemento subjetivo	52
1.2.2.3. Antecedente da regra: elemento objetivo.....	56
1.2.2.4. Consequente da regra	62
1.3. Experiência brasileira com regras gerais antiabuso em acordos de bitributação.....	66
1.3.1. Quadro geral da política brasileira.....	66

1.3.2. Análise comparada das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros	74
1.3.2.1. Distinções relacionadas ao escopo: abuso com relação aos fins do tratado vs. um dos objetivos principais	76
1.3.2.2. Distinções relacionadas à fundamentação: coexistência de regras gerais e específicas antiabuso vs. exclusividade da regra geral antiabuso	79
1.3.2.3. Distinções relacionadas à fundamentação exigida das autoridades tributárias: opinião vs. razoabilidade	81
1.3.2.4. Distinções relacionadas à simetria de aplicação: unilateral vs. bilateral	81
1.4. Conclusões parciais	83
2. IGUALDADE E INTERPRETAÇÃO DAS CLÁUSULAS QUE VEICULAM REGRAS GERAIS ANTIABUSO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO	85
2.1. Princípio da igualdade na interpretação dos acordos de bitributação e regras gerais antiabuso	86
2.1.1. Princípio da igualdade e acordos de bitributação	86
2.1.1.1. Objeções à aplicação do princípio da igualdade no contexto dos acordos de bitributação	86
2.1.1.2. Controle de acordos de bitributação frente ao princípio da igualdade na jurisprudência do Tribunal Constitucional austríaco	88
2.1.1.3. Função interpretativa do princípio da igualdade no contexto de acordos de bitributação	92
2.1.2. Princípio da igualdade e regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação	95
2.2. Antecedente das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação	97
2.2.1. Definição de abuso e teoria interna vs. teoria externa	97
2.2.2. Elemento subjetivo	100
2.2.2.1. Obtenção de um benefício como um dos principais objetivos	100
2.2.2.1.1. Conceito de benefício	100
2.2.2.1.2. Distinção entre objetivos principais e secundários de um arranjo ou negócio jurídico	104
2.2.2.2. Abuso com relação aos fins do acordo de bitributação	107
2.2.3. Elemento objetivo	108
2.2.3.1. Centralidade do elemento objetivo na definição de abuso	108
2.2.3.2. Diferentes interpretações sobre o elemento objetivo no caso <i>Alta Energy</i>	109
2.2.3.2.1. Elemento objetivo com base em finalidades gerais do tratado	112

2.2.3.2.2.	Elemento objetivo com base nas finalidades específicas das disposições relevantes, a partir de seu texto.....	113
2.2.3.2.3.	Análise do caso Alta Energy a partir do princípio da igualdade	116
2.2.3.3.	“Objeto e finalidade das disposições relevantes” a partir do texto do tratado e princípio da igualdade.....	118
2.2.3.3.1.	Diferenciação entre o elemento objetivo e o art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados	121
2.2.3.3.2.	Baixa relevância normativa do novo preâmbulo na interpretação do elemento objetivo	124
2.2.3.3.3.	Teste do objetivo principal como proteção dos requisitos, inclusive indutores ou antiabuso, específicos das regras distributivas	131
2.2.3.4.	Demais regras antiabuso nos tratados brasileiros	144
2.3.	Consequente das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação.....	146
2.3.1.	Questão metodológica: ficção vs. redução teleológica.....	146
2.3.2.	Concessão de benefício alternativo consonante com objeto e finalidade das disposições relevantes.....	149
2.4.	Conclusões parciais	158
3.	PROCEDIMENTOS PARA A APLICAÇÃO DE REGRAS GERAIS ANTIABUSO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO E DEVIDO PROCESSO LEGAL.....	163
3.1.	Questões relacionadas à prova e ao ônus argumentativo	165
3.1.1.	Ônus da prova e dever de motivação: entre a igualdade enquanto consistência e o devido processo legal.....	165
3.1.2.	<i>Standard</i> probatório na comprovação dos elementos subjetivo e objetivo	175
3.2.	Instrumentos de cooperação entre contribuinte e administração tributária e entre administrações tributárias: sistema de consulta fiscal prévia vinculante e publicidade em procedimentos amigáveis.....	185
3.2.1.	Consulta fiscal e aplicação de regras gerais antiabuso estabelecidas por acordos de bitributação.....	185
3.2.2.	Procedimento amigável e aplicação de regras gerais antiabuso estabelecidas em acordos de bitributação.....	189
3.3.	Direito de ser ouvido e de acessar documentos durante a fiscalização	195
3.3.1.	Ponto de partida: a separação entre “fase administrativa e “fase contenciosa” em procedimentos fiscais.....	195

3.3.2. A evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia acerca das garantias procedimentais no curso de fiscalizações	197
3.3.2.1. Afirmação e flexibilização da separação entre “fase administrativa e “fase contenciosa” em procedimentos tributários	197
3.3.2.2. Casos envolvendo tributação indireta: proteção efetiva das garantias processuais no curso de fiscalizações	205
3.3.3. Conteúdo das garantias procedimentais no curso de fiscalizações	208
3.3.3.1. O direito de ser ouvido (seriamente)	209
3.3.3.2. O direito de acessar os documentos relevantes	211
3.3.3.3. O direito a um recurso judicial eficaz	213
3.3.4. Especificidades da aplicação de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação que reforçam a relevância das garantias procedimentais no curso de fiscalizações	215
3.3.4.1. Atos específicos durante procedimentos de fiscalização como violações autônomas a direitos fundamentais.....	216
3.3.4.2. Estabelecimento de “todos os fatos e circunstâncias relevantes”.....	219
3.3.4.3. Avaliação das particularidades relevantes e do direito ao tratamento isonômico	221
3.3.5. Proporcionalidade e excepcionalidade nas restrições às garantias procedimentais no curso de fiscalizações	222
3.4. Conclusões parciais	225
CONCLUSÕES E TESES	229
REFERÊNCIAS	241
BIBLIOGRAFIA	241
FONTES PRIMÁRIAS.....	257

INTRODUÇÃO

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

BRZEZIŃSKI¹

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

KOKOTT, PISTONE, MILLER²

1. Apresentação da tese e delimitação do objeto

O objeto da presente pesquisa é delimitar a influência dos direitos dos contribuintes na interpretação e aplicação, assim como no procedimento para tanto, de regras gerais antiabuso no âmbito dos acordos de bitributação, com especial ênfase às cláusulas presentes em tratados celebrados pelo Brasil. Consideradas as particularidades desse tipo de norma,

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

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

serão analisadas as influências do princípio da igualdade sobre a interpretação e aplicação de tais cláusulas, assim como o princípio do devido processo legal na especificação de garantias procedimentais que assegurem uma proteção efetiva dos direitos dos contribuintes nesse contexto.

As regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, embora incidentais na política brasileira desde a celebração do acordo de bitributação com Israel, em dezembro de 2002, tornaram-se centrais no âmbito do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). No Relatório Final da Ação nº 6, propôs-se, dentre outras medidas, a inclusão de cláusula específica que veicula o “*principal purpose test*”³, o que já está repercutindo em renegociações bilaterais e novos acordos celebrados pelo Brasil. Os tratados brasileiros em que se incluiu a cláusula especificamente recomendada pela OCDE, em suas versões em língua portuguesa, utilizam-se da expressão “um dos objetivos principais” e assemelhados, razão pela qual esse modelo de cláusula será denominado, doravante, como “teste do objetivo principal”⁴.

Nesse sentido, a pergunta central a ser enfrentada pode ser sintetizada da seguinte forma: Se, de que modo e sob quais condições o influxo do princípio da igualdade restringe o âmbito de conformação das autoridades tributárias na interpretação e aplicação das regras gerais antiabuso presentes nos acordos de bitributação brasileiros, bem como o princípio do devido processo legal lhes impõe a observância de certas garantias procedimentais, de modo a assegurar a máxima efetividade possível dos direitos dos contribuintes?

A hipótese testada ao longo da pesquisa, como se detalhará abaixo, enquanto resposta para a pergunta formulada acima, tem por pressuposto a conformação de um sistema de direitos dos contribuintes, derivado tanto do Direito Internacional Público quanto do Direito Constitucional, em que os princípios da igualdade e do devido processo legal exercem funções de primeira relevância. A partir daí, se demonstrará que as autoridades tributárias estão vinculadas a observá-los e a atribuir-lhes a máxima eficácia possível no tocante à interpretação, à aplicação, bem como ao procedimento para tanto, das regras gerais antiabuso presentes nos acordos de bitributação, particularmente por se tratar de disposições que

³ OCDE. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances**. Action 6 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profits Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 55.

⁴ Veja-se o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República da Argentina e a República Federativa do Brasil Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo, Decreto nº 9.482, de 27 de agosto de 2018.

apresentam um relevante potencial lesivo aos referidos direitos dos contribuintes.

A tese ora defendida, portanto, consiste na demonstração de que tais princípios delimitam os sentidos possíveis para os termos e expressões empregados nos acordos de bitributação, bem como impõem certos deveres às autoridades tributárias quando da interpretação de tais cláusulas e aplicação das regras gerais antiabuso. Mais especificamente, a tese defendida pode ser assim desdobrada:

(i). No tocante à interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso, o princípio da igualdade impõe que se construam sentidos que permitam diferenciar, de forma consistente e coerente, aqueles contribuintes cujo arranjo ou negócio, efetivamente, revista-se de abusividade nos termos da definição convencional, frustrando objeto e finalidade das disposições relevantes, daqueles outros contribuintes que, não se enquadrando nesse grupo, deverão ter assegurado o benefício convencional pleiteado. As implicações práticas dessa tese podem ser assim arroladas:

(i).A. Quanto ao elemento subjetivo do antecedente da regra geral antiabuso, o benefício (cuja obtenção deve constituir um dos principais objetivos do arranjo ou negócio) deve ser compreendido como uma vantagem tributária derivada do tratado que implique uma melhoria da situação econômico-financeira do contribuinte, levando-se em consideração não apenas a incidência tributária do Estado cujas autoridades tributárias pretendem aplicar a regra geral antiabuso, mas considerada globalmente, isto é a carga incidente também no outro Estado contratante e inclusive em terceiros países;

(i).B. Quanto ao elemento objetivo (a concessão do benefício deve ser contrária ao objeto e finalidade da disposição relevante), trata-se de figura central na definição de abuso, assim entendida como a incompatibilidade entre o objeto e finalidade de uma norma e sua literalidade. À luz do princípio da igualdade, “objeto e finalidade das disposições relevantes”, cerne do elemento objetivo, devem ser considerados a partir do texto do próprio tratado. Inversamente, não se trata de uma remissão à intenção subjetiva dos negociadores, tampouco uma autorização, ao intérprete/aplicador, para construir uma finalidade pressuposta que permeie o tratado como um todo, como as ideias de conexão genuína e pertença econômica. A partir daí, a tese se desdobra em três

elementos:

(1) a diferenciação entre o elemento objetivo e a regra geral de interpretação do art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados;

(2) a baixa relevância normativa do novo preâmbulo recomendado pela OCDE na interpretação do elemento objetivo; e

(3) o reconhecimento do teste do objetivo principal como uma proteção dos requisitos, inclusive indutores ou antiabuso, presentes no tratado;

(i).C. Quanto ao conseqüente da regra geral antiabuso, do ponto de vista metodológico, trata-se de uma redução teleológica da disposição relevante, e não propriamente uma autorização para que o aplicador crie uma ficção presumidamente não abusiva;

(i).C.1. As autoridades tributárias, por força da coerência na aplicação da regra imposta pelo princípio da igualdade, têm o dever de conceder um benefício alternativo, se for o caso, após a negativa de um determinado benefício por força da regra geral antiabuso;

(ii). No tocante ao procedimento para a aplicação das regras gerais antiabuso, o princípio do devido processo legal, assim entendido como um ideal de protetividade do contribuinte para defesa de seus interesses, concretiza-se, nesse contexto, em garantias procedimentais por meio das quais se torna possível ao contribuinte apresentar à autoridade tributária as particularidades e especificidades de sua situação que permitiriam afastar a aplicação da regra geral antiabuso do acordo de bitributação:

(ii).A. Quanto ao ônus da prova, recai sobre a autoridade tributária que pretenda aplicar a regra geral antiabuso a demonstração de que todos os elementos de seu antecedente foram satisfeitos no caso concreto; não há qualquer inversão de ônus da prova, tampouco presunções nas regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação – sejam aquelas anteriores ao Projeto BEPS, seja o teste do objetivo principal;

(ii).B. Quanto ao *standard* probatório exigido das autoridades, deve haver um grau

moderado de corroboração da hipótese apresentada, uma vez que, considerando o modo como distribuídos os ônus da prova em matéria de acordos de bitributação, a probabilidade (risco) de uma falsa absolvição no tocante à aplicação da regra geral antiabuso é inferior àquela de uma falsa condenação;

- (ii).C.** É necessário um sistema de consulta fiscal prévia que não apenas previna o contribuinte contra eventuais conflitos relativos à interpretação e aplicação da regra geral antiabuso, mas que, especialmente, permita o estabelecimento de critérios a serem utilizados consistentemente por parte da autoridade tributária – para o que é necessária a efetiva publicidade das referidas manifestações;
- (ii).D.** Embora a maioria dos acordos de bitributação brasileiros não exija a decisão conjunta dos Estados contratantes por meio de procedimento amigável para a aplicação da regra geral antiabuso, ela pode constituir uma ferramenta importante para o contribuinte buscar algum controle da atividade estatal, o que exige que **(1)** seja permitido suscitar sua instauração antes mesmo da notificação de lançamento; **(2)** não seja restringido o seu acesso por se tratar de uma situação potencialmente de abuso do acordo de bitributação; **(3)** seja franqueada ao contribuinte a oportunidade de se manifestar no seu curso, expondo as razões pelas quais entende inaplicável a regra geral antiabuso; **(4)** a decisão conjunta, especialmente se refutar o pleito do contribuinte, deverá ser devidamente fundamentada; e **(5)** deverá haver publicidade, seja como forma de controlar a fundamentação da decisão, seja como meio para possibilitar uma concretização generalizante no sentido de vincular as administrações àquele entendimento para casos subsequentes semelhantes; e
- (ii).E.** No curso de procedimentos de fiscalização, antes mesmo da notificação de lançamento, deverão ser assegurados ao contribuinte o direito de ser ouvido e de acessar todos os documentos relevantes do procedimento, como meio de garantir que o contribuinte possa manifestar as particularidades de sua situação que, em seu entender, não o sujeitaria à aplicação da regra geral antiabuso, devendo eventuais restrições a tais direitos – necessariamente excepcionais e proporcionais – ser devidamente fundamentadas e

formalizadas nos autos para posterior controle.

1.1. Direitos dos contribuintes: entre direitos humanos e direitos fundamentais

Os direitos do contribuinte decorrem de fontes tanto do Direito Internacional Público quanto do Direito Constitucional⁵. Do ponto de vista didático, é corrente a distinção entre direitos humanos, assim entendidos como aqueles definidos por convenções internacionais, e direitos fundamentais, assim entendidos aqueles definidos pela Constituição⁶. Essa distinção, vale ressaltar, encontra fundamento no Direito Constitucional brasileiro, haja vista que a Constituição Federal, via de regra, emprega a expressão “direitos humanos” em um contexto internacional⁷. Os direitos garantidos pela própria Constituição, por sua vez, são geralmente referenciados como “direitos fundamentais”⁸, “direitos e garantias fundamentais”⁹, “direitos individuais”¹⁰, “direitos e garantias individuais”¹¹.

Não se ignora, contudo, que a distinção entre direitos humanos (internacionais) e fundamentais (domésticos), posto que didática, pode conduzir a uma consequência prática extremamente relevante e de profundo impacto no tema ora analisado: a distinção de níveis (internacional/nacional) levaria à aplicação dos direitos humanos (internacionais) apenas por tribunais internacionais, enquanto os nacionais se limitariam à aplicação de seu Direito

⁵ Cf., a respeito da complementariedade entre o Direito Internacional Público, o direito comunitário europeu e os direitos constitucionais domésticos, KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. Steuer und Wirtschaft*, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (em português: KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Direito internacional público. Projeto da International Law Association sobre Direito Tributário Internacional – Fase 1: Direito dos contribuintes*. Tradução de Clara Gomes Moreira. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, n. 8, p. 168-206, 2021).

⁶ Cf. VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2019, p. 21 e 32; SILVA, Virgílio Afonso. *Direito constitucional brasileiro*. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 101.

⁷ Nesse sentido, especialmente, art. 4º, II, e art. 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Em reforma constitucional, ver art. 5º, § 3º; art. 109, VI-A e § 5º. O art. 134, que trata da defensoria pública, na redação da Emenda Constitucional nº 80, de 2014, emprega-o num contexto mais amplo, não necessariamente ligado ao contexto internacional.

⁸ Ver art. 17.

⁹ Ver Título II e art. 5º, § 1º.

¹⁰ Ver arts. 134 e 145, § 1º.

¹¹ Ver art. 60, IV.

Constitucional e, portanto, dos direitos fundamentais (nacionais). Trata-se, todavia, de conclusão equivocada e desassociada da evolução do Direito Internacional dos Direitos Humanos¹². Não há, seja do ponto de vista teórico, seja do ponto de vista do Direito Constitucional positivo, qualquer óbice à aplicação, por tribunais nacionais, de convenções internacionais de direitos humanos. Inclusive, é a Constituição Federal que, de um lado, reconhece a complementariedade dos direitos humanos internacionais (art. 5º, § 2º) e, de outro, atribui ao Superior Tribunal de Justiça a competência para julgar recurso especial em face de decisão que contrarie tratado ou lhe negue vigência (art. 105, III, “a”). E o próprio Supremo Tribunal Federal, em sua composição plena, com base na Convenção Americana de Direitos Humanos [art. 7(7)], assentou a ilicitude da prisão do depositário infiel, inclusive a despeito da autorização constitucional (art. 5º, LXVII)¹³. Diante de tais considerações, sendo claro que, aos contribuintes, aplicam-se direitos e garantias assegurados tanto na ordem internacional quanto nacional, justifica-se o emprego da expressão, no título, “direitos dos contribuintes”, simplesmente.

No âmbito do Direito Tributário Internacional, os contribuintes ainda são considerados simples objetos do exercício da soberania estatal¹⁴. No contexto dos acordos de bitributação, essa condição é muito evidente. A partir de premissas corretas, porém incompletas, pode-se chegar à equivocada conclusão de que os benefícios concedidos nos acordos de bitributação seriam meras benesses dos Estados contratantes aos contribuintes que neles residam ou realizem operações, de modo que sua supressão, desde que acordada por ambas as partes, não teria repercussão no âmbito dos direitos dos contribuintes¹⁵. De fato, a tributação é baseada exclusivamente no direito doméstico, isto é, apenas a lei interna determina o que, como e quando deverá ser tributado. Os acordos de bitributação impõem limites, em seu assim denominado efeito negativo, de tal sorte que, afastadas as limitações

¹² Cf., igualmente em crítica a tal distinção prática, RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 55-56.

¹³ Supremo Tribunal Federal, Pleno, Recurso Extraordinário 466.343/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 03/12/2008, DJe 05/06/2009; Recurso Extraordinário 349.703/RS, Rel. Min. Carlos Britto, j. 03/12/2008, DJe 05/06/2009; Habeas Corpus 92.566/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 03/12/2008, DJe 05/06/2009. Após tais julgamentos, foi editada a Súmula Vinculante nº 25: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”.

¹⁴ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen*. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (201).

¹⁵ Nesse sentido, cf., para fundamentar a não participação dos contribuintes em procedimentos de resolução de controvérsias internacionais a partir da distinção entre o princípio da igualdade interno (capacidade contributiva) e externo (aplicação dos acordos entre Estados de boa-fé), cf. RIZA, Limor. *Taxpayers’ lack of standing in international tax dispute resolutions: an analysis based on the hybrid norms of international taxation*. **Pace Law Review**, v. 34, n. 3, p. 1.064-1.092, 2014 (1.086-1.089).

do tratado, aplica-se plenamente o direito interno, tanto no tocante às regras de incidência quanto aos direitos e garantias assegurados pelo Direito Constitucional.

Ocorre que a conclusão acima mencionada tem por substrato uma objetificação do indivíduo na ordem internacional: com relação aos acordos de bitributação, mais especificamente, os contribuintes seriam meros objetos de suas disposições, isto é, da distribuição de competências tributárias entre os Estados contratantes, e não propriamente sujeitos de direitos. A repercussão para a interpretação, aplicação e respectivo procedimento de regras antiabuso no âmbito dos acordos de bitributação é evidente: uma vez que tais cláusulas afastam a concessão de determinados benefícios previstos no acordo – ou seja, retiram limitações ali apostas –, o contribuinte sofrerá a tributação em conformidade com a legislação doméstica aplicável, observados direitos e garantias assegurados a todos os contribuintes, inclusive àqueles que não se enquadram no escopo subjetivo de nenhum acordo de bitributação. Em outras palavras: o acordo de bitributação perde sua relevância como fonte de Direito Internacional Público no que se refere aos direitos dos contribuintes.

O Direito Tributário Internacional, até muito pouco tempo atrás, estava descolado do Direito Internacional Público, particularmente quanto ao fenômeno, verificado no âmbito do segundo, de reconhecimento dos indivíduos, ao lado dos Estados, como sujeitos de direitos, especialmente no contexto dos direitos humanos¹⁶. De fato, também no Direito Internacional Público, já prevaleceu uma concepção tradicional de acordo com a qual os indivíduos estavam excluídos do rol dos sujeitos de direito no âmbito do ordenamento internacional, que se limitaria às relações entre Estados¹⁷. Um exemplo dessa tendência é a Convenção Panamericana sobre os Direitos e Deveres dos Estados¹⁸, de 1933, cujo art. 4 assevera que “Os Estados são juridicamente iguais, desfrutam iguais direitos e possuem capacidade igual para exercê-los”. Chega-se, no contexto daquela Convenção, a referir-se a “direitos fundamentais dos Estados”, que não seriam “susceptíveis de ser atingidos sob qualquer forma” (art. 5). Essa perspectiva modifica-se de forma relevante após o término da Segunda Guerra Mundial, com o reconhecimento gradual do indivíduo como sujeito de direito

¹⁶ Cf. SOHN, Louis B. The new International Law: protection of the rights of individuals rather than states. *The American University Law Review*, v. 32, n. 1, p. 1-64, 1982; KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. *Steuer und Wirtschaft*, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (201).

¹⁷ Cf. MASTROMARTINO, Fabrizio. La soggettività degli individui nel diritto internazionale. *Diritto e questioni pubbliche*, v. 10, p. 414-437, 2010 (422).

¹⁸ Promulgada pelo Decreto nº 1.570, de 13 de abril de 1937.

internacional público, no que a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948, é considerada um importante marco¹⁹.

Em matéria tributária, embora os direitos humanos sejam invocados como fundamento ao combate à injustiça fiscal, às vezes no sentido de uma redução injustificada das receitas tributárias que, ao fim e ao cabo, possa limitar a capacidade de o Estado assegurar à população determinados direitos (daí uma perspectiva da justiça tributária enquanto “direito coletivo”), tampouco os direitos fundamentais individuais podem, sob tal desiderato, ser violados. De fato, a tutela de interesses coletivos não pode avançar a ponto de violar os direitos fundamentais individuais²⁰, sejam eles assegurados no âmbito internacional ou nacional. Nesse contexto, particularmente as convenções regionais de direitos humanos são relevantes no estatuto jurídico dos contribuintes no âmbito do Direito Tributário Internacional²¹. Afinal, o conceito de direitos dos contribuintes e sua proteção guarda íntima relação com a noção de direitos humanos. Embora os direitos humanos sejam muito mais abrangentes que os direitos dos contribuintes, estes devem ser analisados tomando aqueles como ponto de partida²², pois, como é óbvio, são os contribuintes igualmente titulares de direitos humanos enquanto indivíduos²³. Assim, apenas mais recentemente o Direito Tributário Internacional passou a ocupar-se dos direitos fundamentais dos contribuintes e, no mais vezes, em questões relacionadas à troca internacional de informações.

O que se quer demonstrar é a dupla tutela dos bens jurídicos em que se fundam os direitos dos contribuintes: assegurados tanto na ordem constitucional interna quanto na ordem internacional, fato é que os contribuintes se veem socorridos tanto pelos direitos fundamentais (i.e., derivados da Constituição) quanto pelos direitos humanos (i.e., derivados

¹⁹ Cf. ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de Direito Internacional Público**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 449.

²⁰ Conforme KOKOTT, PISTONE, MILLER: “Dennoch darf der Schutz fundamentaler kollektiver Interessen nicht so weit gehen, dass individuelle Grundrechte verletzt werden” [KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen*. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (201)]. Em tradução livre: “Todavia, a proteção dos interesses coletivos não pode ir tão longe que direitos fundamentais individuais sejam violados”.

²¹ Cf. Convenção Europeia de Direitos Humanos, de 1950; Convenção Americana sobre Direitos Humanos, de 1969; Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos, de 1981; Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, de 2000.

²² Cf. BRZEZIŃSKI, Bogumił. Taxpayers’ rights: some theoretical issues. In: NYKIEL, Włodzimierz; SEK, Małgorzata (ed.). **Protection of taxpayers’ rights**: European, International and Domestic Tax Law perspective. Varsóvia: Oficyna, 2009, p. 15-32 (17).

²³ Cf. PISTONE, Pasquale. Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in International Tax Law. **World Tax Journal**, v. 6, n. 1, p. 3-9, 2014 (4-5).

de tratados internacionais). Trata-se, portanto, de um duplo controle²⁴. A quem cabe a tutela numa ou noutra situação, é uma questão de organização judiciária doméstica e dos órgãos internacionais. De um lado, no caso brasileiro, o reconhecimento de força constitucional de determinadas convenções de direitos humanos, além da própria pertinência temática entre os direitos ali assegurados e a Constituição, levam à competência do Supremo Tribunal Federal para a tutela tanto de direitos fundamentais quanto de direitos humanos. De outro lado, organismos internacionais, especialmente em sistemas regionais, têm se mostrado profícuos na garantia de certos direitos dos contribuintes em sua jurisprudência, baseada justamente em convenções internacionais de direitos humanos – o Tribunal de Justiça da União Europeia, com sua jurisprudência a partir da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia²⁵.

Nessa toada, do mesmo modo é relevante, por diversos motivos, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados²⁶. Em primeiro lugar, ao codificar princípios gerais de Direito reconhecidos pelas nações e costumes internacionais enquanto práticas gerais aceitas como sendo o Direito, reforça a normatividade dos tratados entre Estados, que são fonte segura para o exercício da confiança dos cidadãos. Ao determinar que “Todo tratado em vigor obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé” (art. 26), por exemplo, a Convenção reforça nos cidadãos a confiança de que aquelas disposições convencionais lhes serão asseguradas enquanto vigente o tratado.

Em segundo lugar, ao estabelecer diretrizes para a interpretação dos tratados (art. 31 a 33), dando particular relevância ao texto do instrumento e sua efetividade²⁷, confere controlabilidade às interpretações levadas a efeito pelas autoridades tributárias, criando-se uma expectativa de comportamentos a todos os envolvidos no caso concreto²⁸, bem como afasta a arbitrariedade do processo interpretativo²⁹. Convergindo com essa conclusão, vale frisar que acordos entre administrações tributárias em procedimentos amigáveis dos quais o

²⁴ Cf. RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 595-596.

²⁵ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen*. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (205).

²⁶ Promulgada pelo Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.

²⁷ Cf. ENGELN, Frank. **Interpretation of tax treaties under International Law**. Amsterdam: IBFD, 2004, item 6.6.3.4 (Online); DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 544 (Nm. 51).

²⁸ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 188.

²⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 168-169.

contribuinte não faz parte, inclusive em questões abstratas de interpretação e sem referência a um caso concreto em particular, não são ilimitados. Ao contrário, não têm o condão de mudar o texto do acordo de bitributação, embora possam auxiliar – mas não determinar – a sua interpretação³⁰.

Posto isso, os direitos dos contribuintes podem ser classificados em matéria tributária entre direitos processuais, aqueles relacionados a sanções e os substantivos. Os direitos processuais relacionam-se aos procedimentos de liquidação e cobrança de tributos, aplicando-se a todas as fases do procedimento fiscal. O aspecto processual do Estado de Direito traduz-se na garantia a uma proteção judicial efetiva, concretizando-se em subprincípios como o acesso à justiça (*ubi ius, ubi remedium*), paridade de armas, garantia contra a autoincriminação (*nemo tenetur se detegere*), proibição da dupla penalização (*ne bis in idem*) e o direito de ser ouvido (*audi alteram partem*). Instrumentalizado pelo *habeas data*, o direito do contribuinte a acessar todos os documentos ou informações relevantes para o deslinde da controvérsia é essencial para um julgamento justo. Deve abranger todo documento ou informação levantado pela autoridade tributária, independentemente de ter embasado o lançamento tributário, pois poderá haver ali elementos que, desprezados pela autoridade, sejam relevantes para a defesa do contribuinte. Isso inclui, naturalmente, atos de cooperação entre Estados no curso do procedimento de fiscalização. Da mesma forma, o direito a um julgamento justo inclui o direito a ser ouvido (*audi alteram partem*), mas não só: exige que a autoridade tributária leve em consideração as manifestações do contribuinte, tomando-as em conta em sua motivação³¹. É, pois, relevante que seja facultada ao contribuinte a oportunidade de manifestar-se ao longo do procedimento de fiscalização e, mais importante, que suas alegações sejam ponderadas com seriedade no procedimento e em eventual lançamento. Não é demais recordar, a essa altura, que tais garantias instrumentalizam o princípio da igualdade tributária, afinal é dever da administração tributária possibilitar condições efetivas para que o contribuinte possa demonstrar

³⁰ Cf. SCHAUMBURG, Harald; HÄCK, Nils. Auslegung von DBA. In: SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**, 4^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, p. 795 (Nm. 19.108-19.109). Na Alemanha, essa limitação é reconhecida a partir da jurisprudência do *Bundesfinanzhof*, objeto de crítica por parte de OERTEL (“Mit Blick auf das Thema internationale Rechtssicherheit liefert die Rechtsprechung daher eher Steine statt Brot, mag sie auch national konsequent sein”; em tradução livre: “tendo em vista o tema da segurança jurídica internacional, a jurisprudência, entretanto, é mais um óbice que uma solução, ainda que possa ser consistente do ponto de vista nacional”), cf. OERTEL, Eva. Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 96, n. 3, p. 303-310, 2019 (307).

³¹ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (206-208).

particularidades de sua situação que possam afetar a aplicação da lei em seu caso concreto³². Tal constatação implica uma maior participação dos contribuintes nos procedimentos de cooperação administrativa e resolução de controvérsias, como instrumento para assegurar a garantia a um julgamento justo também em situações transfronteiriças³³. Nesse contexto, é essencial que as regras relativas às provas não tornem o exercício do direito excessivamente difícil, como em casos de inversão do ônus da prova para o contribuinte sem justificação em motivos suficientemente relevantes.

Do ponto de vista dos direitos substantivos, a igualdade e a propriedade assumem especial relevância no âmbito internacional. De fato, o princípio da igualdade, relaciona-se com o direito à propriedade, no sentido de que implica proibição a encargo individual e excessivo sobre uma pessoa ou grupo específico de contribuintes. A proteção do direito de propriedade em matéria tributária leva à adoção de práticas fiscais consonantes ao Estado de Direito, desdobrando-se em direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, inclusive em situações transfronteiriças, voltados a coibir, dentre outras violações: **(i)** a incerteza entre contribuintes decorrente de disposições imprecisas ou imprevisíveis; **(ii)** a ausência de garantias processuais que prejudique a representação efetiva dos contribuintes em processos internos e internacionais; e **(iii)** a retroatividade da legislação tributária³⁴.

1.2. Direitos dos contribuintes no contexto dos acordos de bitributação

Como mencionado acima, a depender de como encarada a função dos acordos de bitributação, pode-se compreendê-los como meras benesses de seus Estados contratantes em prol dos contribuintes que neles residam ou realizem operações, no sentido de limitar a tributação a que se sujeitariam à luz exclusivamente do direito doméstico. Essa compreensão

³² Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 196-197.

³³ Cf. PERROU, Katerina. **Taxpayer participation in tax treaty dispute resolution**. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 109-ss; BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. BEPS Action 16: The taxpayers' right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations. **EC Tax Review**, v. 25, n. 5/6, p. 335-345, 2016.

³⁴ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (216).

pode ser aprofundada a partir da concepção, de todo difundida, de que os acordos de bitributação teriam por finalidade precípua o estímulo às trocas internacionais de mercadorias, serviços e capitais, fomentando igualmente o fluxo de pessoas, mediante a eliminação ou atenuação da dupla tributação³⁵. Embora tal finalidade se faça presente e seja relevante inclusive para fins de interpretação do acordo de bitributação, não significa que seja mera medida de política fiscal sobre a qual os Estados contratantes possuam ampla discricionariedade, sem qualquer consideração a direitos dos contribuintes. A natureza dos acordos de bitributação é essencialmente coordenadora, no sentido que repartem competências tributárias entre os Estados contratantes, que limitam sua jurisdição fiscal em prol de uma redução ou eliminação da dupla tributação. Os acordos de bitributação também podem criar direitos substantivos ou processuais para contribuintes³⁶.

As regras, inclusive convencionais, voltadas à eliminação da dupla tributação situam-se entre, de um lado, a ausência de uma vedação internacional à dupla tributação³⁷ e, de outro, o princípio da capacidade contributiva³⁸. De fato, ao reconhecer-se que dois Estados podem tributar legitimamente uma determinada materialidade, contanto que o fato tributário guarde conexão, real ou pessoal, com seu território (i.e., fonte e residência, respectivamente)³⁹, torna-se muito difícil reconhecer a imposição de um dever internacional de eliminação da dupla tributação, já que isso dependeria da indicação de uma prevalência *a priori* pela tributação por um ou outro Estado, o que não é possível⁴⁰. A dupla tributação resulta, no mais das vezes, da adoção, por determinado Estado, da imposição tributária em

³⁵ A OCDE, logo na introdução de seus Comentários, com relação à dupla tributação, assevera que “Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries” [OCDE. Introduction. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 9 (§ 1)]. Mais à frente, em seu Comentário ao Artigo 1, a OCDE pontua que “The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons” [OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 72 (§ 54)].

³⁶ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (202).

³⁷ Cf. VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 5ª ed. München: C.H. Beck, 2008, p. 114 (Nm. 14).

³⁸ Cf. SCHAUMBURG, Harald. Normengruppen im System des Internationalen Steuerrechts. In: SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 4ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, p. 7 (Nm. 2.5).

³⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374 (338).

⁴⁰ Cf. VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 5ª ed. München: C.H. Beck, 2008, p. 114 (Nm. 14).

bases universais de seus residentes, alcançando sua renda mundial (*worldwide income*). É bem verdade que a tributação em bases universais vem a corroborar a capacidade contributiva enquanto critério para a determinação do montante devido de imposto, já que leva em conta a situação global do contribuinte. Nada obstante, o dever de mitigação da dupla tributação é consequência direta dessa sistemática: embora, de um lado, a tributação em bases universais possa corroborá-la, decorre da igualdade, particularmente do ponto de vista horizontal, o dever ao legislador de dispensar idêntico tratamento a grupos de contribuintes com equivalentes capacidades contributivas⁴¹.

Ocorre que, tributando-se a renda em bases universais, a circunstância da dupla tributação internacional, ao menos jurídica, é critério fundamental para a identificação de contribuintes que se encontrem em idênticas ou diferentes situações⁴². Essa é a razão pela qual não pode o Estado, sob pena de incorrer em incoerência, o que da mesma forma viola o princípio da igualdade tributária⁴³, estabelecer um regime de tributação em bases universais e, ao mesmo tempo, deixar de providenciar a mitigação da dupla tributação⁴⁴. Se é verdade que há diversas formas de mitigá-la, o que recai na liberdade de conformação do legislador, certo é que a opção por ignorá-la simplesmente é interdita pelo princípio da igualdade.

Essa breve digressão acerca da fundamentação (constitucional) da mitigação da dupla tributação demonstra dois aspectos essenciais para o desenvolvimento da pesquisa. Afasta-se, assim, a premissa aventada acima segundo a qual os acordos de bitributação se constituiriam em meras benesses dos Estados contratantes aos contribuintes que neles residam ou realizem transações. Ao contrário, acordos de bitributação compõem um quadro mais amplo de medidas que, ao fim e ao cabo, justificam-se por sua função de concretização do princípio da capacidade contributiva no âmbito do Direito Tributário Internacional. Além

⁴¹ Cf. HEY, Johanna. § 8 Einkommensteuer. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015, p. 310 (Nm 80); VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 201-202.

⁴² Cf. SCHAUMBURG, Harald. Vermeidung der Doppelbesteuerung. In: SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 4^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, p. 632 (Nm. 17.11).

⁴³ Cf. TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber? **Steuer und Wirtschaft**, v. 91, n. 4, p. 273-285, 2014 (278).

⁴⁴ Cf. SCHAUMBURG, Harald. Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht. In: LANG, Joachim (org.). **Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 125-151 (144-145); KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (213).

disso, a entrada em vigor de um acordo de bitributação representa ato estatal sobre o qual o contribuinte pode, a partir dali, exercer sua confiança e organizar seus negócios com a legítima expectativa de que o tratado internacional lhe será aplicado de boa-fé.

Reconhecer os acordos de bitributação como fonte de direitos do contribuinte implica reconectar o Direito Tributário Internacional, na perspectiva dos tratados, com o Direito Internacional Público no tocante ao papel do indivíduo como sujeito de direitos. Essa virada traz consigo diversas consequências práticas relevantes. Dentre elas, supera-se a perspectiva de acordo com a qual os acordos de bitributação encerrariam relações meramente bilaterais (entre Estados contratantes)⁴⁵, mas trilaterais, na medida em que envolvem interesses e direitos do contribuinte⁴⁶. De igual modo, supera-se a consideração do contribuinte como mero objeto na resolução de controvérsias no âmbito dos acordos de bitributação, a quem caberia apenas esperar o resultado das tratativas entre os Estados contratantes, passando-se a reconhecer a relevância de seu papel em procedimentos dessa natureza. Afinal, uma vez celebrado o tratado, ele próprio é fonte de direitos aos contribuintes, a quem devem ser assegurados tais como previstos na norma convencional⁴⁷, não sendo possível às autoridades tributárias afastarem-se, naturalmente, do próprio texto acordado. Portanto, a questão que se coloca, de todo relevante para a presente pesquisa, é justamente verificar os limites impostos às autoridades tributárias na interpretação, aplicação, bem como no procedimento para tanto, de determinadas regras gerais antiabuso prescritas no acordo de bitributação.

As considerações acima bem demonstram, por conseguinte, que a inclusão de cláusulas nos acordos de bitributação que possam resultar na negativa dos benefícios ali previstos não é desimportante no tocante ao âmbito de proteção dos direitos dos contribuintes, como se fossem uma benesse que, do mesmo modo que concedida, pudesse ser suprimida. A negativa dos benefícios de um acordo de bitributação é consequência grave que pode, a depender de como interpretadas e aplicadas tais cláusulas, assim como do procedimento para tanto, representar violação a direitos e garantias dos contribuintes baseados tanto no Direito Internacional Público quanto no Direito Constitucional.

⁴⁵ Cf. RIZA, Limor. Taxpayers' lack of standing in international tax dispute resolutions: an analysis based on the hybrid norms of international taxation. *Pace Law Review*, v. 34, n. 3, p. 1.064-1.092, 2014 (1.089).

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordos de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 29, p. 237-249, 2013 (240).

⁴⁷ Cf. PERROU, Katerina. *Taxpayer participation in tax treaty dispute resolution*. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 69-ss; BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. BEPS Action 16: The taxpayers' right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations. *EC Tax Review*, v. 25, n. 5/6, p. 335-345, 2016.

Em resumo, a presente tese insere-se na controvérsia acerca da posição dos contribuintes no âmbito dos acordos de bitributação. Isso porque, como visto, de acordo com a visão tradicional sobre o tema, os acordos de bitributação veiculam direitos e obrigações dos Estados, de modo que sua inobservância, ou sua interpretação menos condizente com seu texto, traduz-se em violação ao direito, tão somente, do outro Estado contratante, o contribuinte não possui nenhuma posição jurídica a ser tutelada. Antes, cabe-lhe aguardar passivamente e aceitar a resolução alcançada entre Estados contratantes.

Em outras palavras, sob essa perspectiva, desde que haja um comum acordo entre as autoridades tributárias de ambos os Estados contratantes, haveria ampla liberdade para a interpretação das cláusulas convencionais e aplicação de suas regras. Os direitos do contribuinte, sob essa ótica, se limitariam às restrições ao exercício da competência tributária conforme o direito interno, aplicável após eventual supressão, via interpretação, de limites que supostamente se poderiam derivar da redação do tratado. Diferentemente de tudo isso, se o contribuinte apresenta interesses juridicamente tuteláveis no contexto de controvérsias na interpretação e aplicação de acordos de bitributação, não apenas sua posição deixa de ser de um mero expectador, mas também as soluções interpretativas e aplicativas alcançadas pelas autoridades tributárias dos Estados contratantes passam a ser limitadas e, portanto, não têm o condão de vincular tribunais nacionais, a quem cabe, em última medida, a proteção dos direitos dos contribuintes no âmbito doméstico.

1.3. Regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros

As considerações até aqui analisadas, em que pese sejam fundamentais para o deslinde da pesquisa, demandam especificação e delimitação. Afinal, não serão avaliados os direitos dos contribuintes em geral, tampouco sua influência na interpretação e aplicação de acordos de bitributação como um todo, mas particularmente o influxo do princípio da igualdade na interpretação e aplicação de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, bem como do princípio do devido processo legal no procedimento para tanto.

Em linhas gerais, regras antiabuso podem ser definidas como aquelas cujo antecedente formula-se com maior ou menor grau de amplitude e à qual se estabelecem

consequências jurídicas consistentes na desconsideração do elemento abusivo (definido na hipótese) presente em ato ou negócio praticado e/ou na aplicação do regime jurídico-tributário que se pretendeu evitar⁴⁸. Diz-se “antiabuso”, justamente porque, na hipótese de incidência de tais regras, definem-se, de modo mais genérico ou mais específico, padrões reputados pelo legislador como abusivos. Daí que, a partir do estabelecimento de certas condutas como abusivas, elas deixam de representar formas lícitas, logo toleradas, de economia tributária (ou elisão tributária), passando a ser rechaçadas pela lei. De fato, embora se empreguem, na língua inglesa, os termos *tax avoidance* e *anti-avoidance rule*, não parece apropriada a expressão “regra antielisiva”. Afinal, se há uma regra jurídica que coíba aquela conduta, porquanto legalmente estabelecida como abusiva, não há de se falar em elisão, a qual sempre pressupõe uma conduta abrigada pelo Direito. Como adverte SAMPAIO DÓRIA, “Uma categoria jurídica não pode ser, e não ser, legal”⁴⁹. O problema, então, está na determinação de quais condutas são reputadas, por tais regras, como abusivas ou toleradas. Para esse fim, dispõe o legislador – aqui incluída a fonte competente para a celebração e aprovação de tratados internacionais – de dois métodos: regras específicas antiabuso, de um lado, e regras gerais antiabuso, de outro.

Por meio de regras específicas antiabuso, especificam-se elementos determinados que, compondo o seu antecedente, definirá certas condutas como abusivas e, portanto, insuscetíveis de receber o tratamento tributário que receberiam caso não houvesse tal regra. Privilegia-se, então, a descrição de determinadas condutas no próprio texto legal, cuja verificação desencadeará a consequência jurídica prescrita⁵⁰. Por isso que regras específicas antiabuso distinguem-se pela especificidade e maior fechamento da hipótese de incidência, voltada a determinadas transações e operações, atribuindo-lhes consequências especificamente determinadas na lei, aproximando-se de categorias como ficções ou presunções legais⁵¹.

Regras gerais antiabuso, por seu turno, prescindem do detalhamento característico do modelo anterior. Descreve-se a hipótese de incidência por meio de enunciados genéricos,

⁴⁸ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 259, 264.

⁴⁹ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Elisão e evasão fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 44.

⁵⁰ Cf. MARTINS-COSTA, Judith. *A boa-fé no direito privado*. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 143-144.

⁵¹ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 268-269.

carentes de especificação, muitas vezes resultando na construção de numa norma jurídica dotada de vagueza, abrangendo uma categoria previamente indeterminada de situações. De igual modo, muitas vezes a consequência jurídica prescrita também acaba sendo determinada a partir do caso concreto⁵². Daí que regras gerais antiabuso caracterizam-se pelo antecedente amplo, voltadas a um rol indefinido de casos, bem como pela estipulação de consequência legal igualmente abrangente⁵³.

No âmbito dos acordos de bitributação, tais considerações, sobretudo adequadas à definição dessas categorias no direito doméstico, devem ser adaptadas. Isso porque, na medida em que acordos de bitributação imprimem limitações à tributação (i.e., veiculam benefícios), tanto regras gerais quanto específicas antiabuso terão por consequência a não concessão de um determinado benefício previsto no tratado (ou de qualquer um, conforme o caso). Tomando por exemplo a Convenção Modelo da OCDE, em sua versão publicada em 2017, verifica-se a inclusão de regras antiabuso tanto geral quanto específicas, particularmente em seu art. 29. Em seus parágrafos 1 a 8, são previstas regras de limitações de benefícios (*limitation on benefits*), nas quais se delineiam hipóteses específicas em que, desatendidas as condições ali estipuladas, aplica-se a consequência do bloqueio ao acesso aos benefícios do acordo de bitributação pela pessoa em questão. São critérios específicos e bem delimitados, segundo os quais devem ser protegidos pelo tratado os “residentes qualificados”, isto é, aqueles que desenvolvam a condução ativa de negócios no Estado da residência a partir dos quais auferem renda relevantes e aquelas entidades detidas por pessoas que tenham o direito aos mesmos benefícios⁵⁴. São, pois, previamente estipulados os critérios que conduzirão à avaliação do atendimento a tais requisitos. Essas regras específicas voltam-se, portanto, ao combate de arranjos *treaty shopping*, por meio dos quais se interpõe uma entidade para a fruição dos benefícios do tratado⁵⁵.

No tocante ao objeto tese, ele cinge-se às regras antiabuso de natureza geral, a seguir

⁵² Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 145-146.

⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (765).

⁵⁴ Cf. DANON, Robert J. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242-263, 2020 (247).

⁵⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos e bitributação**: treaty shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 141-143.

analisadas. Nesse sentido, não se incluem nele aquelas de cunho específico, assim entendidas como as que restringem a aplicação dos benefícios do acordo em situações específicas e previamente estabelecidas, a partir de circunstâncias dos sujeitos passivos ou das transações em avaliação, como visto acima. Embora não sejam diretamente o objeto da análise, não significa que tais aspectos não possam contribuir na verificação das hipóteses a serem colocadas. Afinal, há acordos de bitributação em que se acumulam regras antiabuso gerais e específicas, enquanto há outros em que se prevê apenas a regra geral antiabuso. Pode-se colocar, como hipótese, se a coexistência dessas duas regras não implica uma menor abrangência da regra geral antiabuso, a despeito da pretendida prevalência da regra geral sobre específicas⁵⁶.

No art. 29(9) da Convenção Modelo da OCDE de 2017, por sua vez, é prevista cláusula com antecedente abrangente (“obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes”), voltada a um rol de arranjos ou negócios não previamente delimitado, como no caso anterior. Daí a natureza de regra geral antiabuso de tal disposição incluída na Convenção Modelo da OCDE, tendo sido adotada pelo Brasil tanto na renegociação bilateral de seus tratados existentes⁵⁷ quanto na celebração de novos acordos de bitributação⁵⁸. Veja, a título de exemplo, o art. 27(1) do acordo de bitributação entre Brasil e Argentina, após celebração de protocolo modificativo entre os Estados contratantes:

1. Não obstante outras disposições da presente Convenção, um benefício da presente Convenção não será concedido em relação a um componente de renda ou de capital se for razoável concluir, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, que obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas

⁵⁶ No art. 27(1) do Acordo Brasil-Argentina: “Não obstante outras disposições da presente Convenção (...)”. Sobre a prevalência das regras gerais antiabuso (e respectiva crítica): CHAND, Vikram. The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules. *Intertax*, v. 46, n. 2, p. 115-123, 2016 (116); KUŹNIACKI, Błażej. Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland. *Studia Iuridica Lublinensia*, v. XXVII, n. 2, p. 95-115, 2018 (100).

⁵⁷ Protocolos modificativos firmados com Argentina, Suécia, Chile, China, Índia e Noruega.

⁵⁸ Acordos de bitributação celebrados com Suíça, Singapura, Uruguai, Emirados Árabes Unidos, Uruguai, Colômbia, Polônia e Reino Unido.

circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes da presente Convenção⁵⁹.

A redação acima transcrita, incluída pela OCDE em sua Convenção Modelo em 2017, deriva da publicação, ainda em 2015, do relatório final da Ação 06 (*Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*) do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) da OCDE, no qual sua adoção era recomendada. Em que pese a clara influência do Projeto BEPS na adoção do teste do objetivo principal nos acordos de bitributação renegociados ou celebrados pelo Brasil, regras antiabuso de natureza geral já haviam sido incluídas em acordos de bitributação brasileiros anteriores, ainda que com diferentes redações e, por conseguinte, escopo, requisitos e abrangência diversos. De fato, determinados acordos firmados em contexto anterior ao Projeto BEPS já previam regras de cunho genérico para que se afastassem os benefícios neles previstos, em geral relacionadas à “opinião” das autoridades contratantes acerca do “abuso” em conformidade com os “fins” do acordo⁶⁰. Dentre eles há, no entanto, diferenças quanto à possibilidade da aplicação unilateral da regra geral ou apenas mediante acordo mútuo entre as autoridades contratantes, como ilustram os exemplos a seguir:

Acordo Brasil-Israel ⁶¹ (Decreto nº 5.576/2005)	Acordo Brasil-México (Decreto nº 6.000/2006)
<p style="text-align: center;">Artigo 25</p> <p style="text-align: center;">Limitação de Benefícios</p> <p>[...] 2. Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolvido comunicará a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante.</p>	<p style="text-align: center;">Artigo 28</p> <p style="text-align: center;">Disposições Diversas</p> <p>1. As autoridades competentes de <i>ambos os Estados Contratantes</i> poderão negar os benefícios desta Convenção, <i>quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma</i>, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.</p>

⁵⁹ Decreto nº 9.482/2018, art. 16, § 1.

⁶⁰ Acordos de bitributação celebrados com Israel, México, Rússia, Turquia e Venezuela.

⁶¹ A redação das respectivas cláusulas nos acordos de bitributação celebrados com a Rússia [art. 28(1)] e Venezuela [art. 28(1)] é substancialmente semelhante, à exceção de que, nestes casos, não há exigência de comunicação à autoridade competente do outro Estado competente. No acordo celebrado com a Turquia, a redação da respectiva cláusula (art. 28) dispõe que “as autoridades contratantes dos Estados contratantes poderão negar os benefícios [...]”, o que levanta a questão se seria necessário o mútuo acordo para tanto.

Em comum, as diferentes cláusulas convencionais brasileiras acima reproduzidas compartilham a abertura de seu antecedente, aplicando-se a situações não previamente delimitadas, mas que atendam a critérios genericamente estipulados. Daí a possibilidade de classificá-las como regras gerais antiabuso, enquadradas no escopo da pesquisa. De seu cotejo, todavia, verifica-se que as regras gerais antiabuso adotadas pelos acordos de bitributação brasileiros não coincidem quanto ao seu conteúdo, escopo e requisitos, podendo-se, preliminarmente, distingui-las quanto **(i) ao escopo**: **(a)** obtenção dos benefícios como um dos principais objetivos de um negócio ou arranjo do qual resultem, direta ou indiretamente; ou **(b)** abuso do acordo com relação aos seus fins; **(ii) ao método para a contenção ao abuso**, conforme as regras gerais antiabuso coexistam com regras específicas ou não; **(iii) à fundamentação exigida das autoridades tributárias para sua aplicação**: **(a)** “opinião da autoridade competente”; ou **(b)** “razoabilidade da conclusão”; e **(iv) à simetria da aplicação da limitação dos benefícios**: **(a)** unilateralmente; ou **(b)** bilateralmente, mediante procedimento amigável. Por essa razão, mostra-se relevante avaliar se e em qual medida diferentes padrões de regras gerais antiabuso podem implicar maior ou menor grau de restrição a direitos dos contribuintes.

Já com relação à perspectiva sob a qual o tema será abordado, ele delimita-se também no tocante ao método de abordagem. Não se pretenderá discutir a conveniência e oportunidade da adoção de cláusulas dessa natureza, especialmente por países em desenvolvimento cujas oportunidades de recepção de investimentos, no lugar de estimuladas pela celebração do acordo, encontrariam obstáculos à sua concretização em razão de tais cláusulas. Antes, o método analítico-dogmático proposto levará à avaliação dos critérios para a interpretação e aplicação de tais cláusulas, bem como o procedimento para tanto, frente aos direitos dos contribuintes que possam resultar restringidos ou violados como consequência de determinado esquema de interpretação, aplicação ou procedimento relacionados às regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação.

1.4. Igualdade na interpretação e aplicação de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação e a relevância do princípio do devido processo legal

A inclusão, nos acordos de bitributação, de regra geral antiabuso pode, de um lado, representar uma limitação à simples aplicação de medidas antiabuso construídas pela prática das administrações tributárias e pela jurisprudência a partir de supostos princípios gerais de interpretação dos tratados. Isso porque, a partir do momento em que se estabelecem, com base em dispositivos formalizados no texto convencional, condições nas quais os benefícios deixarão de ser aplicados, poderão os contribuintes, em alguma medida, antecipar suas consequências. Nada obstante, o problema remanesce, dadas as características próprias de regras gerais antiabuso.

Isso porque a generalidade de sentido dos termos empregados nessas cláusulas e a vagueza das regras gerais antiabuso podem atribuir algum grau de arbitrariedade ao intérprete/aplicador. É justamente nesse processo de concreção pelo intérprete/aplicador que, no Direito Tributário em particular, ressurge, à toda evidência, a relevância do princípio da igualdade. De fato, dele deflui a imposição, ao legislador, de um tratamento consistente aos contribuintes, distinguindo-os com base nos critérios constitucional e legalmente estabelecidos. O ponto interessante das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação reside na constatação de que, à primeira vista, no texto do tratado internacional, não se vislumbraria um problema relativo à igualdade tributária. Embora genérico, porquanto carente de especificação, o enunciado revela-se geral, na medida em que se volta a todos aqueles que preencham os requisitos do escopo subjetivo do acordo de bitributação. Claro que a generalidade do enunciado é relativa, na medida em que se refere *apenas* aos residentes de um ou de ambos os Estados contratantes. Nesse grupo, todavia, o enunciado – tal como posto – é certamente dotado de uma generalidade que, à primeira vista, correlaciona-se com o estado de coisas a ser fomentado por força do princípio da igualdade.

Se, no texto, a generalidade de sentido do enunciado parece corroborar com a igualdade tributária, é no processo de concreção pelo intérprete/aplicador que a relação entre a regra geral antiabuso e tal princípio se torna potencialmente conflituosa. De fato, a igualdade em matéria tributária, com aporte da própria noção de legalidade enquanto interdição da adoção de critérios discricionários, impõe limites a regras cujo escopo se revele

excessivamente amplo, a partir de expressões genéricas, impedindo uma aplicação casuística (no sentido de arbitrária), desprovida de critérios de comparação claros e previamente estabelecidos. Essa abordagem casuística e arbitrária pode violar o princípio da igualdade, já que se esvai a garantia de que os critérios aplicados a um contribuinte sejam os mesmos aplicados a outro em outro momento⁶². Tais constatações conduzem a um curioso paradoxo: embora o princípio da igualdade possa fundamentar a adoção de medidas legislativas ou convencionais antiabuso, igualmente requer que a regra geral antiabuso seja ela mesma interpretada e aplicada de forma consistente e razoável⁶³.

Surge, daí, o dever do intérprete/aplicador de concretizá-la de modo generalizante. Em outras palavras, a cada processo de aplicação, destacam-se elementos passíveis de generalização que permitirão orientar o processo subsequente de aplicação à situação fática seguinte e assim sucessivamente. Constroem-se, assim, “pautas de concreção”⁶⁴, num movimento tríplice: da concreção à abstração e, então, novamente à concreção do caso subsequente. Viabiliza-se, assim a estabilização dos padrões de interpretação do dispositivo, fomentando uma aplicação coerente da cláusula e, portanto, consistente com o princípio da igualdade tributária. A essa altura, é fácil constatar a relevância de um sistema público e vinculante de consulta prévia dos contribuintes à administração tributária, mediante o qual se tornarão de conhecimento geral os critérios adotados pelo fisco na interpretação da cláusula. Permite-se, assim, o estabelecimento de relações de correspondência com os casos anteriores, que indicarão um ponto de partida a cada processo de aplicação da regra geral antiabuso ⁶⁵, ainda que seja para afastá-los, porém sempre num “afastamento argumentado”⁶⁶.

No processo de aplicação de regras gerais antiabuso, portanto, intensifica-se o “movimento constante de ir e vir da observação”⁶⁷ que o conecta com a interpretação do

⁶² Cf. ZALASINSKI, Adam. Case law-based anti-avoidance measures and principles of human rights protection. In: KOFLER, Georg; MADURO, Miguel P.; PISTONE, Pasquale (ed.). **Human rights and taxation in Europe and the World**. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 477-487 (seção 27.3).

⁶³ Cf. DRÜEN, Klaus-Dieter. Grundlagen und Grenzen administrativer Missbrauchsabwehr im gewaltengliederten Verfassungsstaat. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 1, p. 3-17, 2020 (5).

⁶⁴ MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 186.

⁶⁵ Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 173, 186-188.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64.

⁶⁷ Tradução de SCHOUERI para a célebre fórmula de ENGISCH, “Sieht man aber näher zu, so handelt es sich nur um eine ständige Wechselwirkung, ein Hin- und Herwandern des Blickes zwischen Obersatz und Lebenssachverhalt, nicht um einen fehlerhaften Zirkel” (“mas, se olhado de perto, trata-se apenas de um

dispositivo. Acentua-se, então, o problema da relevância, isto é, deve-se avaliar se determinadas situações de fato, ainda que provadas pela parte, são mesmo relevantes para a verificação da hipótese normativa e, por conseguinte, à aplicação da consequência normativa⁶⁸. Também no tocante aos problemas de relevância, o princípio da igualdade desempenha um importante papel na imposição, ao intérprete/aplicador, do dever de resolvê-los de forma consistente com o texto do acordo de bitributação e com o grupo de casos antecedentes.

Em que pese tais considerações sejam fundamentais, elas carecerão de efetividade se não forem assegurados mecanismos de protetividade aos direitos dos contribuintes. Como mencionado acima, se há um direito, deve haver remédios capazes de coibir sua violação por parte do Estado: *ubi ius, ubi remedium*. É neste ponto que o princípio do devido processo legal revela função essencial nos processos analisados acima, relativos à interpretação e aplicação de regras gerais antiabuso. A expressão consagrada, tradução literal da origem inglesa – *due process of law* –, pode conduzir à equivocada conclusão de que o devido processo legal consiste numa delegação, ao legislador ordinário, da estipulação do procedimento aplicável a uma determinada contenda, de modo que o devido processo *legal* seria, simplesmente, *conforme a lei*. Na verdade, o devido processo legal deve, antes de mais nada, ser um processo *devido*, ou seja, além de legal, deve ser um processo adequado justamente àquele ideal de protetividade dos direitos dos cidadãos em geral e dos contribuintes em particular⁶⁹. Daí o conteúdo do princípio e suas funções serem mais bem explicitadas, por exemplo, nas expressões empregadas pela Constituição italiana (“justo processo regulado pela lei”⁷⁰), bem como pela doutrina e jurisprudência alemãs (“processo do Estado de Direito”⁷¹).

Com efeito, não são apenas relevantes as normas que regulamentam o exercício do

movimento constante de ir e vir entre a premissa maior e os fatos da vida, não um círculo vicioso”), ENGISCH, Karl. **Logische Studien zur Gesetzesanwendung**. Heidelberg: Carl Winter, 1943, p. 15; Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 780.

⁶⁸ Cf. MACCORMICK, Neil. Rhetoric and the Rule of Law. In: DYZENHAUS, David (ed.). **Recrafting the Rule of Law: the limits of legal order**. Oxford: Hart Publishing, 1999, p. 163-177 (175); ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 292-293.

⁶⁹ Cf. MARIOTTI, Alexandre. Devido processo legal: algumas observações à luz da jurisprudência do STF. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). **Direito, razão e argumento**. A reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 940-953 (945).

⁷⁰ Constituição italiana, art. 111(1): *La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge*.

⁷¹ “*Rechtsstaatliches Verfahren*”, cf. SEER, Roman. § 1. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015, p. 22 (Nm. 67).

poder de tributar, mas igualmente aquelas que tratam do procedimento em matéria tributária. Essa análise decorre da premissa de que direitos substantivos e procedimentais estão conectados, na medida em que os últimos são instrumentos para a efetivação dos primeiros⁷², sendo exatamente nesse processo de concretização que os direitos dos contribuintes devem ser efetivamente protegidos. Tais considerações são relevantes particularmente no âmbito do Direito Tributário Internacional e na interpretação e aplicação de acordos de bitributação, uma vez que é genericamente aceito que os contribuintes não têm, ao menos em nível internacional, o direito à eliminação da dupla tributação tão somente com base nos direitos de propriedade⁷³. Assim, a proteção dos direitos dos contribuintes em situações transfronteiriças depende de outros direitos substantivos e, particularmente, de garantias processuais que vão além dos direitos de propriedade, o que inclui sejam assegurados meios procedimentais eficazes para que contribuintes possam fazer valer seus direitos⁷⁴.

Essa proposta segue uma linha acadêmica que, ao menos desde o Congresso da *International Fiscal Association* (IFA) de 2015, tem focado não apenas no aspecto teórico dos direitos dos contribuintes, mas também em como eles são assegurados na prática, mediante uma proteção efetiva⁷⁵. Sob essa perspectiva, portanto, ao lado de direitos substantivos e relacionados a sanções, assumem especial relevância as garantias processuais por meio das quais tais direitos podem ser efetivamente assegurados, que se sintetizam ao acesso à justiça e direito a um julgamento – inclusive por autoridades tributárias – justo⁷⁶.

Especialmente no caso das regras gerais antiabuso, a referência ao procedimento (o que inclui, especialmente, a fiscalização) apresenta-se de primeira relevância, dada a íntima relação entre a concretização do princípio da igualdade tributária e o princípio do devido processo legal⁷⁷. Afinal, é apenas mediante o fomento desse ideal de protetividade do

⁷² Cf. PISTONE, Pasquale. General Report. In: PISTONE, Pasquale (ed.). **Tax procedures**. EATLP International Tax Series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020.

⁷³ Cf. KOKOTT, Juliane. Grundrechte des Steuerzahlers im Kontext der Streitbeilegungs-RL. **Internationales Steuerrecht**, v. 8, n. 12, p. 429-433, 2019 (431).

⁷⁴ Cf. BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. BEPS Action 16: The taxpayers' right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations. **EC Tax Review**, v. 25, n. 5/6, p. 335-345, 2016.

⁷⁵ Cf. BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. In: BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale (ed.). **The practical protection of taxpayers' fundamental rights**. Cahiers de Droit Fiscal International, v. 100B. International Fiscal Association: Rotterdam, 2015, p. 17-99 (21).

⁷⁶ Com precisão, KOKOTT, PISTONE, MILLER assinalam que: "Verfahrensrechte verleihen den materiellen Rechten Wirkung" [KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (207)]. Em tradução livre: "os direitos processuais emprestam efetividade aos direitos materiais".

⁷⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 196-197.

contribuinte para defesa de seus interesses que será possível apresentar à autoridade tributária as particularidades e especificidades de sua situação que permitiriam afastar a aplicação da regra geral antiabuso do acordo de bitributação. Para tanto, se mostra igualmente necessário o acesso às informações até então coletadas no curso do procedimento, inclusive e especialmente àquelas provenientes da cooperação com o outro Estado contratante. Apenas assim poderá o contribuinte, com seriedade, submeter à apreciação da autoridade tributária a sua circunstância que, no seu entender, refutaria a negativa dos benefícios do tratado.

Tudo isso, vale dizer, antes da emissão, pela autoridade tributária, de seu juízo sobre a situação do contribuinte, mediante ato de lançamento tributário. Isso porque, uma vez apresentadas as especificidades de seu caso pelo contribuinte, deverão elas ser seriamente consideradas pela autoridade tributária e, se for o caso, refutadas, porém sempre fundamentadamente. Desta feita, revela-se que apenas num procedimento condizente com esse ideal será possível efetivamente distinguir contribuintes de forma consistente, bem como exigir-se a efetiva comprovação das premissas de fato em que se baseia a autoridade tributária para a aplicação, no caso concreto, da regra geral antiabuso do acordo de bitributação.

2. Contribuição original à ciência jurídica brasileira, justificativa da escolha e importância do tema

A hipótese verificada ao longo da presente pesquisa, cuja demonstração representa uma contribuição original à ciência jurídica brasileira, subdivide-se em duas assertivas. Primeiramente, será demonstrado e especificado o modo pelo qual o princípio da igualdade informa e delimita os processos de interpretação e de aplicação das regras gerais antiabuso previstas nos acordos de bitributação. Em segundo lugar, será demonstrado e especificado o modo pelo qual o princípio do devido processo legal exerce uma função integrativa, de maneira a derivar determinadas garantias processuais aos contribuintes no curso de procedimentos que envolvam a aplicação de tais cláusulas. Sem elas, carecerão de efetividade os direitos dos contribuintes, deixando de ser controlável se a interpretação e a aplicação das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação efetivamente, no caso

concreto, orientaram-se em consonância ao princípio da igualdade tributária. A demonstração de tais assertivas leva ao reconhecimento de uma primazia de soluções mais protetivas aos direitos do contribuinte: diante de diferentes resultados interpretativos, modos de aplicação e procedimentos para tanto, não fruem as autoridades tributárias de ampla discricionariedade, podendo escolher arbitrariamente aqueles que melhor lhes convierem. Ao contrário, a especificação das funções exercidas por tais princípios particularmente com relação a essas regras impõe às autoridades tributárias o dever de seguir por aquela via mediante a qual os direitos dos contribuintes sejam em maior medida assegurados. Isso não significa, necessariamente, que haja uma primazia de resultados interpretativos ou modos de aplicação que conduzam ao menor recolhimento de impostos possível. O que importa é que, no processo de interpretação, aplicação dos acordos de bitributação em geral e de suas regras gerais antiabuso em particular, bem como no procedimento para tanto, observem-se os direitos dos contribuintes, assegurando-se sua proteção na máxima medida possível.

A hipótese verificada, tal como delimitada acima, é original na medida em que propõe uma abordagem ao tema que, ao menos do que se tem conhecimento, não foi apresentada ainda por outro estudo ou monografia. Aqui, é válido ressaltar que originalidade não se confunde com ineditismo, afinal, é justamente a partir da teoria já existente sobre determinado tema que se pretenderá apresentar uma contribuição original ao respectivo ramo do conhecimento⁷⁸. Nessa linha, vale referenciar a tese de doutoramento de ROSENBLATT, apresentada perante a Universidade de Londres, em que se analisam as regras gerais antiabuso (de direito interno) sob o viés de países em desenvolvimento⁷⁹. Embora seu sexto e último capítulo tangencie o tema da presente pesquisa (“*GAAR and the protection of taxpayers’ rights*”), sua análise detida demonstra uma diferença fundamental de método, o que igualmente afeta as conclusões ali alcançadas e aqui visadas. No referido capítulo, ROSENBLATT dedica-se a uma abordagem descritiva de diversos mecanismos e salvaguardas dos direitos dos contribuintes em diferentes ordenamentos jurídicos. Todavia, justamente por não adotar um pressuposto normativo e dogmático, chega a conclusões de quais seriam as “melhores práticas” na área, cujas consequências são relevantemente distintas daquelas aqui pretendidas. Não se fundamentam, a partir do trabalho de ROSENBLATT, pretensões

⁷⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 28-30.

⁷⁹ ROSENBLATT, Paulo. **General anti-avoidance rules for major developing countries**. 2013. Tese (Doutorado) – University of London, Londres, 2013.

jurídicas de contribuintes face à administração tributária baseadas em um sistema de direitos decorrente do Direito Internacional Público e do Direito Constitucional.

No mais, os ainda poucos estudos que dedicaram ao tema do Brasil em conexão a potenciais garantias dos contribuintes (ou seja, que não sejam meras avaliações dos relatórios da OCDE, da doutrina estrangeira ou de problemas práticos da cláusula), focam primordialmente na segurança jurídica⁸⁰. De fato, a segurança jurídica exerce um relevante papel na estruturação de um sistema de direitos dos contribuintes. Nada obstante, há questões importantíssimas relacionadas a garantias de cunho adjetivo – ampla defesa, contraditório e direito a um julgamento justo – e, especialmente, à igualdade em matéria tributária. Os exemplos apresentados acima demonstram a relevância dessa dupla perspectiva na avaliação do tema das regras gerais antiabuso em acordos de bitributação. Além disso, com poucas exceções⁸¹, a maior parte dos estudos de autores brasileiros parece dedicar-se quase exclusivamente a analisar (e criticar) o elemento subjetivo da hipótese da regra do teste do objetivo principal⁸², sendo que, como visto, o elemento objetivo representa uma relevante limitação à sua aplicação.

A ênfase que tem sido dada ao elemento subjetivo por autores parece explicar-se pelo atual estado de coisas relativo à legislação doméstica sobre planejamento tributário. A

⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783; BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A prevenção de abusos dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação no Plano de Ação do Projeto BEPS: perspectiva brasileira. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (coord.). **Direito tributário internacional**: homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 559-588; BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. *Intertax*, v. 43, n. 12, p. 825-838, 2015; ROTHMANN, Gerd Willi. O Principal Purpose Test previsto na Ação 6 do BEPS. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 47-54; PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021.

⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783; GOMES, Marcus Livio. **The principal purpose test in the Multilateral Instrument**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

⁸² BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. *Intertax*, v. 43, n. 12, p. 825-838, 2015 (838); VIEIRA, Carlos Renato; CARVALHO, Flavio. A Ação 6 do BEPS e a PPT Rule. In: GOMES, Marcus Livio; SCHOUERI, Luís Eduardo. **A tributação internacional na era pós-BEPS**: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento, v. II – Substância e Convenção Multilateral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 3-24 (13); ROTHMANN, Gerd Willi. O Principal Purpose Test previsto na Ação 6 do BEPS. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 47-54 (52).

profusão de doutrinas antiabuso como a teoria do propósito negocial, sem fundamento em lei, tem monopolizado o debate. Nesse contexto, há, na literatura nacional, amplo debate a respeito do art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional e se dali seria possível construir uma regra geral antiabuso^{83 - 84}, bem como, em menor grau, acerca da constitucionalidade de norma de tal natureza, independentemente de o mencionado dispositivo dar azo à construção dessa regra.

De um lado, há a posição de que seriam inconstitucionais os dispositivos que desconstituam os efeitos tributários próprios de um negócio válido e eficaz, porém cuja justificativa seja, exclusivamente, a redução da carga tributária⁸⁵. De outro, há aqueles que sustentam ser plenamente constitucional a previsão de dispositivos de tais características⁸⁶. Há, ainda, posições intermediárias que condicionam a sua constitucionalidade à aplicação, exclusivamente, nas hipóteses de abuso, desde que se observem balizas relativas à livre iniciativa e à segurança jurídica⁸⁷. Ocorre que regras gerais antiabuso em acordos de bitributação apresentam características distintas se comparadas a normas dessa espécie na legislação doméstica – o que não deve causar surpresa, já que o tratado internacional e a lei doméstica exercem funções absolutamente diversas, vale dizer, a delimitação da jurisdição tributária dos entes contratantes e o efetivo exercício da competência tributária pelo Poder Público, respectivamente. Dessa maneira, desacertada será a abordagem ao tema que aplique, sem as devidas modificações e adaptações, o debate acerca da regra antiabuso doméstica às regras presentes nos acordos⁸⁸.

⁸³ Entre os autores que defendem que o dispositivo meramente tratou de regra antidissimulação, já prevista no ordenamento: XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 156-157; DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 217-218; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 254-278; SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, p. 346-347, 2010.

⁸⁴ Entre os autores que defendem que dispositivo permite que se construa uma efetiva regra geral antiabuso: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 306; TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 52.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 232-235; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

⁸⁶ ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, p. 368-369, 2010.

⁸⁸ PALAO TABOADA, Carlos. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. **Bulletin for International Taxation**, v. 69, n. 10, p. 603-608, 2015.

A relevância da demonstração da hipótese ora proposta decorre de uma multiplicidade de fatores. Em primeiro lugar, é inegável que temas de tributação internacional têm crescido em frequência e relevância nos tribunais administrativos e judiciais brasileiros, bem como na organização dos negócios e da esfera privada de contribuintes. Paralelamente a isso, especialmente desde o desenvolvimento do Projeto BEPS, a OCDE tem emitido uma ampla série de diretrizes, dentre elas a sugestão de introdução de uma regra geral antiabuso nos acordos de bitributação, as quais não deveriam, todavia, ser recepcionadas acriticamente pelos países.

Em segundo lugar, a recepção acrítica de diretrizes da OCDE se faz presente em atos da administração tributária e do Poder Judiciário no Brasil. No primeiro caso, pode-se citar a edição da Instrução Normativa RFB nº 1.681, de 2016, que instituiu o dever de transmissão da declaração país-a-país, em linha com o relatório final da Ação 13 do Projeto BEPS. A medida, que onera contribuintes já tão saturados com uma multiplicidade de deveres instrumentais, não guardava qualquer relação com a sistemática de controle de preços de transferência então prevista na Lei nº 9.430, de 1996, vigente à época da imposição do dever. Ora, institui-se um dever instrumental, que deveria se limitar ao interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional), mas que não atende minimamente a tais finalidades.

Igualmente, é presente o risco de que o Poder Judiciário se valha de conceitos ou diretrizes concebidos no âmbito de organizações internacionais de modo acrítico, tomando-os como se dotados de um “argumento de autoridade”. Um exemplo mais recente, em decisão do Superior Tribunal de Justiça, foi o emprego – ademais completamente desnecessário – de um suposto conceito de “hibridismo” que se extrairia do relatório final da Ação 02 do Projeto BEPS, baseado num alegado princípio da tributação única (*single tax principle*), para avaliar a qualificação de rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos no âmbito de acordos de bitributação celebrados décadas antes dos trabalhos no Projeto BEPS⁸⁹.

Em terceiro lugar, o atual estado da arte da bibliografia no tema apresenta uma ampla gama dos mais variados posicionamentos, mas raramente baseados numa diretriz normativa relevante como os princípios da igualdade e do devido processo legal. E essa abordagem

⁸⁹ Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Especial 1.759.081/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15/12/2020, DJe 18/12/2020.

levou a consequências práticas relevantes: ao longo desta tese, se demonstrará uma série de hipóteses firmemente fundamentadas em tais pressupostos as quais, todavia, não foram reconhecidas em outros estudos justamente pela carência de tal pressuposto calcado nos princípios da igualdade e do devido processo legal.

É, pois, imprescindível que diretrizes editadas por organismos internacionais sejam recebidas de maneira crítica, processo que se inicia, naturalmente, no âmbito da Ciência do Direito. Daí a razão pela qual a demonstração e a comprovação da hipótese ora propostas apresentam efeitos prático bastante relevantes. À medida que cláusulas que veiculem regras gerais antiabuso se difundem entre os acordos de bitributação brasileiros, reconhecer que sua interpretação, aplicação e o procedimento para tanto devem, inevitavelmente, observar os direitos dos contribuintes tem por consequência soluções práticas mais protetivas, o que apenas fomenta e realiza os ideais dos princípios da igualdade e do devido processo legal, de modo que sejam os cidadãos levados a sério pelo poder estatal

3. Metodologia

Os pressupostos dos quais decorre a originalidade de uma tese de doutoramento, tratados brevemente acima, já indicam critérios metodológicos que deverão nortear o desenvolvimento da pesquisa ora proposta. De fato, da controvérsia, falseabilidade e fundamentação decorre o ônus de justificação, no desenvolvimento da tese, de todas as premissas adotadas, posições assumidas, critérios aplicados e conclusões alcançadas. Não basta, contudo, justificá-las: é necessário explicitar todas as premissas, destacar as posições e enfatizar os critérios, até mesmo para que se possam submeter as conclusões ao controle de veracidade e coerência pelo interlocutor.

É nesse sentido que a opção pela dogmática jurídica enquanto método revela-se acertada, uma vez que é por meio de suas três dimensões⁹⁰ que se poderá atender ao ônus argumentativo exigido para a demonstração da tese proposta. A primeira delas, *analítica*, refere-se à “dissecação sistemático-conceitual do direito vigente”⁹¹ e abrange desde o estudo

⁹⁰ A respeito das três dimensões da dogmática jurídica, cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33-36.

⁹¹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 33.

de conceitos elementares às construções jurídicas a partir da relação entre tais conceitos, passando pelo exame de estruturas do sistema jurídico. Nesse contexto, assume relevância o método analítico-funcional⁹², porquanto voltado à compreensão da estrutura conceitual não só das regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação firmados pelo Brasil, mas especialmente da relação que se estabelece entre elas e os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. Afinal, são eles que deverão servir de baliza para execução, pela autoridade competente, de referidas regras.

Também a dimensão *empírica* da dogmática, indo além da mera construção dos elementos normativos pertinentes e suas inter-relações, é fundamental para que se avalie a aplicação do direito a casos concretos, pondo em teste conceitos jurídicos no mais das vezes debatidos em plano exclusivamente teórico. Como se sabe, a jurisprudência brasileira é escassa em matéria de planejamento tributário e, particularmente, silente acerca da constitucionalidade de uma regra geral antiabuso ou dos limites que a Constituição lhe impõe. Não há amplo debate judicial, tanto no plano da legislação doméstica quanto, especialmente, no plano dos acordos de bitributação.

É aqui que se revela a importância da experiência estrangeira: considerando que outros países também vêm adotando regras de tais características, a análise de decisões judiciais pode contribuir para o estudo das regras antiabuso frente aos direitos dos contribuintes – colaborando, *mutatis mutandis*, para a construção de critérios de controle também no contexto brasileiro. Nesse ponto, e ainda tratando da dimensão *empírica* da dogmática jurídica, é válido recorrer a decisões judiciais que, em outros ordenamentos jurídicos, avaliaram a compatibilidade de regras gerais antiabuso e de direitos e garantias assegurados aos contribuintes⁹³.

Por fim, aliada às dimensões analítica e empírica, também assume relevo a perspectiva *normativa*, enquanto precisa tradução do propósito de qualquer trabalho acadêmico: a propositura de soluções aos problemas enfrentados⁹⁴. Em outras palavras, trata-se do reconhecimento do destacado papel destinado à argumentação jurídica, isto é, o

⁹² Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 32-33.

⁹³ Cf. ROSINA, Mônica Steffen Guise. Meu trabalho precisa de direito comparado? In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord.). **Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 126-135 (129).

⁹⁴ Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 32.

estudo e a proposição de modelos teóricos a partir dos quais, admitindo-se que a interpretação jurídica também envolve atividades decisórias e criativas, asseguram-se critérios que possam ser intersubjetivamente controlados⁹⁵. Trata-se, justamente, – e este é o objetivo central que se pretende com a pesquisa ora proposta – do oferecimento da argumentação doutrinária como um instrumento para a tomada de decisão, contribuindo para a construção de critérios para a aplicação do direito⁹⁶.

4. Plano de trabalho

Como visto acima, as principais questões a serem analisadas para fins de demonstração da hipótese proposta podem ser sintetizadas em duas partes: **(i)** características das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação e a relevância dos princípios da igualdade e do devido processo legal em sua interpretação e aplicação; **(ii)** de que modo especificamente tais princípios influenciam e determinam a interpretação e aplicação de regras gerais antiabuso no âmbito dos acordos de bitributação, bem como o procedimento para tanto.

No **primeiro Capítulo**, se enfrentará a questão acerca das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação tal como se apresentam no âmbito da OCDE e de seu Projeto BEPS, bem como na política brasileira, com ênfase nas principais questões teóricas suscitadas pela doutrina. Além disso, as cláusulas especificamente presentes nos acordos de bitributação brasileiros serão avaliadas e classificadas conforme critérios que permitirão identificar os principais pontos de atenção, à luz dos princípios da igualdade e do devido processo legal, quanto à sua interpretação e aplicação.

No **segundo Capítulo**, será especificado o modo pelo qual o influxo do princípio da igualdade influencia a interpretação das cláusulas convencionais que veiculam regras gerais antiabuso. Para tanto, serão segregados os diferentes elementos que compõem a regra, a saber: **(a)** em seu antecedente, sendo: **(a.1)** elemento subjetivo e **(a.2)** elemento objetivo; e **(b)** seu consequente. No **terceiro Capítulo**, por fim, a análise se voltará ao procedimento

⁹⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29, p. 181-204, 2013 (199).

⁹⁶ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 51.

para aplicação das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, com a particular ênfase no princípio do devido processo legal – o qual, como visto, exerce uma importante função de concretização procedimental do princípio da igualdade. Para tanto, serão avaliados **(a)** questões relacionadas ao ônus e *standard* probatórios; **(b)** mecanismos de cooperação entre fisco e contribuinte, mediante um sistema de consulta formal vinculante e o procedimento amigável, visando estabelecer “pautas de concreção” na aplicação da regra geral antiabuso; e **(c)** garantias processuais no âmbito do procedimento de fiscalização.

1. REGRAS GERAIS ANTIABUSO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

[...] ihre Überstimmungen springen ins Auge, zahlreich sind aber auch ihre Unterschiede. Muß man diese Überstimmungen nicht bei der Auslegung der Abkommen berücksichtigen? Oder ist es etwa nötig, jedes Abkommen ganz für sich zu sehen, so, als ob es andere neben ihnen nicht gäbe? Keiner der beiden Wege wäre für sich allein richtig.

VOGEL⁹⁷

The Tribunal cannot therefore create exceptions to treaty rules where there are merely based upon an assessment of the wisdom of the policy in question, having no basis in either the treaty text or in any supplementary interpretative source, however desirable such policy consideration might be seen to be in the abstract

Corte Permanente de Arbitragem⁹⁸

Neste Capítulo, serão analisados os diferentes modelos de regras gerais antiabuso adotados em acordos de bitributação brasileiros, com o objetivo de identificar quais são os pontos de atenção relativos à sua interpretação e aplicação à luz do princípio da igualdade, bem como em vistas ao princípio do devido processo legal. A questão terminológica, nesse ponto, exerce relevante papel, na medida em que se faz necessário, primeiramente, precisar conceitualmente as categorias de elisão, evasão e abuso, porém com especial ênfase aos acordos de bitributação, bem como a definição de critérios que permitam segregar regras

⁹⁷ VOGEL, Klaus. Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. In: CURTIUS-HARTUNG, R.; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd (org.). **Steuerberater-Jahrbuch 1983/84**. Bericht über den 35. Fachkongreß der Steuerberater des Bundesgebietes. Köln: 1984, p. 373-391 (374). Em tradução livre: “a convergência entre eles é notável, embora também sejam inúmeras as suas diferenças. Tal convergência não deveria ser levada em consideração na interpretação desses tratados? Ou seria necessário encarar cada acordo como um todo, por si só, como se não houvesse nenhum outro? Nenhum dos caminhos seria, por si só, correto”.

⁹⁸ Permanent Court of Arbitration (PCA), ICS Inspection and Control Services Limited (United Kingdom) v. The Republic of Argentina, Award on Jurisdiction, 10 de fevereiro de 2012, PCA Caso n. 2010-09, p. 88, parágrafo 267. Em tradução livre: “o Tribunal não pode, portanto, criar exceções às regras do tratado baseadas meramente numa avaliação a respeito da sabedoria da política em questão, não tendo base nem no texto do tratado, nem em qualquer fonte suplementar de interpretação, independentemente do quão desejável essa consideração política possa ser vista em abstrato”.

gerais e específicas antiabuso. A partir daí, caberá uma análise comparativa das cláusulas, partindo da experiência no âmbito da OCDE e voltando-se às particularidades dos acordos de bitributação brasileiros.

1.1. Regras gerais antiabuso em oposição às regras específicas antiabuso

1.1.1. A questão conceitual: elisão, evasão e abuso em acordos de bitributação

O ponto de partida para a identificação e sistematização das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação é, justamente, a diferenciação entre distintas formas de gestão de negócios por contribuintes que, levando em consideração tratados internacionais, possam resultar numa redução da carga tributária. Do ponto de vista doméstico, é recorrente, na literatura brasileira, o emprego da dicotomia elisão e evasão, sistematizada no pioneiro trabalho de SAMPAIO DÓRIA⁹⁹, cujo sentido assemelha-se aos termos *tax avoidance* e *tax evasion*, respectivamente¹⁰⁰. Em linhas gerais, diz-se que a elisão consiste na atividade lícita do contribuinte voltada à redução da carga tributária incidente sobre seus negócios, enquanto a evasão representa conduta ilícita voltada ao não recolhimento de tributos¹⁰¹. É bem verdade que se pode encontrar, na literatura brasileira, referência a uma terceira categoria dita “elusão tributária”, enquanto a prática de atos aparentemente lícitos, mas que, em alguma medida, acabam mostrando-se eivados de alguma forma de ilicitude¹⁰². A proposta de divisão tripartite é falha justamente ao deixar de lado a premissa fundamental de que a definição do limiar entre a elisão e a evasão é matéria afeita à lei tributária¹⁰³. Assim sendo, ou bem a conduta do contribuinte é lícita, ou bem é ilícita – não há espaço, portanto, para uma terceira

⁹⁹ Cf. SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

¹⁰⁰ Cf., sobre a questão conceitual em diferentes ordenamentos, PISTONE, Pasquale. **Abuso del diritto ed elusione fiscale**. Padova: CEDAM, 1995, p. 8-12.

¹⁰¹ Cf. SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2019, p. 84.

¹⁰² Cf. TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 110-190.

¹⁰³ Cf. BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional. In: **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: ESAF, 2002, p. 213.

categoria¹⁰⁴. Sob essa perspectiva dual, portanto, o conceito de evasão equipara-se à fraude em sentido amplo, conduta omissiva ou comissiva por meio da qual se oculta a ocorrência do fato jurídico tributário ou, dolosamente, manipulam-se os elementos constitutivos da obrigação tributária. Diversamente, a elisão fiscal envolve a organização de negócios pelo contribuinte com vistas a reduzir a carga tributária incidente mediante **(i)** a prática de atos ou negócios previstos em lei aos quais se dispensa uma tributação menos gravosa ou um determinado benefício tributário (dita mera economia ou “opção” fiscal¹⁰⁵); ou **(ii)** a prática de atos ou negócios não definidos em lei como hipótese para a incidência de tributos (i.e., a exploração de lacunas).

As considerações acima bem se aplicam em situações que envolvam a legislação doméstica. Afinal, compete ao direito interno definir as situações que ensejarão a incidência dos tributos, bem como aquelas que serão desoneradas ou sujeitas a uma tributação mais favorável. A transposição de tais conceitos ao contexto dos acordos de bitributação, dadas as funções por eles desempenhadas, demanda alguns ajustes. É cediço que acordos de bitributação não instituem tributos, função resguardada à lei doméstica, mas estabelecem limites à jurisdição tributária dos Estados contratantes¹⁰⁶. Nesse sentido, a noção de evasão fiscal pode se aplicar no contexto de um acordo de bitributação quando um determinado contribuinte pleiteia, a partir de um arranjo fictício, usufruir dos benefícios nele previstos. Isso a aplicação do tratado depende do atendimento de certos requisitos subjetivos e objetivos nele próprio estabelecidos, de tal sorte que a evasão fiscal, no caso, envolveria a simulação de atos ou negócios que desse a aparência de sua satisfação. Nessa situação, de forma fraudulenta, afasta-se a tributação prevista na legislação interna por meio da pretensa aplicação do acordo de bitributação.

A elisão fiscal, por sua vez, pode envolver acordos de bitributação, porém apenas no sentido de que o contribuinte organiza seus negócios justamente de modo a satisfazer os requisitos subjetivos e objetivos para o acesso aos benefícios do tratado. Ou seja, no lugar de esquivar-se da hipótese de incidência, como ocorre na elisão fiscal baseada em vazios da legislação doméstica, tratando-se de acordos de bitributação, a elisão consistirá justamente

¹⁰⁴ Cf. SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2019, p. 84.

¹⁰⁵ Cf. GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 100.

¹⁰⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. **Intertax**, v. 42, p. 682-694, 2014 (691).

em buscar enquadrar-se na hipótese normativa prevista no tratado, capturando-a. Alternativamente, também é possível aventar situação em que o contribuinte organiza seus negócios justamente de modo a evitar a aplicação de determinada regra prevista no tratado, buscando enquadrar-se noutra que lhe seja mais favorável. O contribuinte pode, nesse segundo caso, organizar-se de modo que seus rendimentos se qualifiquem sob uma determinada regra distributiva em detrimento de outra, ou até mesmo de modo a evitar a caracterização de um estabelecimento permanente num dos Estados contratantes.

Dessa forma, a captura da norma convencional pelo contribuinte pode ser classificada, conforme o caso, como uma operação *treaty shopping* ou *rule shopping*¹⁰⁷, conforme se trate da conformação, pelo contribuinte, de seus negócios com vistas à satisfação de requisitos subjetivos ou objetivos, respectivamente. Uma operação *treaty shopping* define-se como a situação em que um contribuinte, a cujos negócios a princípio não se aplicariam os benefícios do acordo de bitributação por estar fora de seu escopo subjetivo, organiza seus negócios de modo a envolver uma pessoa, entidade ou indivíduo, que atenda aos requisitos subjetivos do tratado e, portanto, tenha direito aos benefícios nele previstos¹⁰⁸. Já uma operação *rule shopping* se caracteriza por uma situação em que um contribuinte, a despeito de já atender aos requisitos subjetivos do acordo de bitributação, organiza seus negócios de maneira a capturar uma determinada regra distributiva nele prevista, em detrimento de outra que lhe seria menos vantajosa¹⁰⁹.

O afastamento da regra doméstica que prevê a incidência tributária é consequência própria da aplicação da regra prevista no acordo de bitributação. A questão surge, todavia, a partir da acusação de que a norma convencional teria sido, ela própria, objeto de um abuso por parte do contribuinte. A ideia de abuso do acordo de bitributação pressupõe uma extrapolação do uso apropriado do tratado, à vista de sua finalidade. A definição de uma linha divisória entre o uso e o abuso é longe de óbvia, problema esse que já foi enfrentado de diversas formas na literatura especializada.

¹⁰⁷ Cf. VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 62, n. 4, p. 369-381, 1985 (379).

¹⁰⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 21;

¹⁰⁹ Cf. RUDOLF, Michael. **Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch** – zugleich ein Beitrag zur Identifizierung und Bewältigung kollidierender Missbrauchsmaßstäbe im deutschen, europäischen und internationalen Steuerrecht. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012, p. 15.

Uma possível solução seria a aplicação, no tocante aos acordos de bitributação, de medidas antiabuso previstas no direito interno dos Estados contratantes. Isso porque, considerando que diversos países tratam da questão do abuso em matéria tributária por meio de construções judiciais ou dispositivos legislativos, a aplicação de tais soluções domésticas também aos acordos de bitributação poderia ser uma forma de separar, então, o uso do abuso dos tratados, afastando sua aplicação no segundo caso¹¹⁰.

A proposta, todavia, esbarra numa contradição com a própria função dos acordos de bitributação: uma vez reconhecida a premissa de que tais tratados vêm justamente para limitar o âmbito de aplicação do direito doméstico mediante a renúncia de soberania tributária do Estado contratante sobre determinada materialidade que, não houvesse o tratado, se sujeitaria ao seu poder de tributar, como pode o próprio direito doméstico, limitado pelo tratado, servir de fundamento para afastar a limitação à sua própria aplicação¹¹¹? Em outras palavras, se o tratado vem para restringir a aplicação do direito doméstico, como pode uma disposição oriunda do próprio direito doméstico fundamentar a supressão de uma restrição à sua própria aplicação, porém fundamentada no Direito Internacional Público?

Na realidade, uma vez firmado o compromisso internacional em que se consubstancia o acordo de bitributação, a pretensão de um dos Estados contratantes de deixar de aplicá-lo com fundamento em seu direito doméstico representa, ao fim e ao cabo, a transgressão do próprio tratado em si¹¹². Viola-se, portanto, a cláusula *pacta sunt servanda*, expressamente veiculada no art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados – cujo art. 27, inclusive, veda que uma parte invoque disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado.

Diante de tal cenário, a conclusão de VOGEL é taxativa no sentido de que a não aplicação de um acordo de bitributação apenas pode se justificar a partir do próprio Direito Internacional Público, e não do direito doméstico dos Estados contratantes¹¹³. A partir daí o

¹¹⁰ Cf. LOUKOTA, Helmut. International tax planning and treaty shopping – an Austrian view. **Intertax**, v. 18, p. 347-358, 1990 (353-355).

¹¹¹ Cf. VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 62, n. 4, p. 369-381, 1985 (369).

¹¹² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. The twilight of bilateralism. Editorial. **Intertax**, v. 51, n. 5, p. 354-358, 2023 (355).

¹¹³ Cf. VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 62, n. 4, p. 369-381, 1985 (379).

autor alemão debruça-se sobre as fontes de Direito Internacional Público, arroladas no art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, a fim de verificar em que termos o combate ao abuso dos acordos de bitributação poderia se fundamentar. Constatando que grande parte dos países prevê, em seu direito doméstico, medidas de contenção ao abuso em matéria tributária, o que decisões judiciais de cortes nacionais corroborariam, VOGEL procura identificar um princípio geral de direito reconhecido pelas nações que fundamentaria o afastamento dos benefícios do acordo de bitributação em situações de abuso. Tratar-se-ia, portanto, à luz do art. 38(1)(c) do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, de uma fonte do Direito Internacional Público que embasaria o afastamento da aplicação do tratado no caso de abuso e, portanto, superaria o problema da violação ao *pacta sunt servanda*¹¹⁴.

A proposta de um princípio geral antiabuso, todavia, enfrenta resistência por duas razões. Em primeiro lugar, pelo fato de não se fazer presente na prática de relevantes países, não sendo tão amplamente reconhecido como se poderia sugerir¹¹⁵. É bem verdade que, nas últimas décadas, a prática dos países avançou, inclusive em suas legislações domésticas, no sentido do combate ao abuso em matéria tributária. Não é uma tendência, todavia, desprovida de exceções – basta considerar que o Brasil, como ademais reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal¹¹⁶, não dispõe, em seu direito doméstico, de uma regra geral antiabuso voltada a coibir a elisão fiscal nos termos definidos acima. Em segundo lugar, dentre os países que adotam instrumentos para o combate ao abuso em matéria tributária, a diversidade dos modelos adotados não permite a generalização que se pretenderia por meio de um princípio geral de direito tal como referido no Estatuto da Corte Internacional de Justiça¹¹⁷. Afinal, os conceitos subjacentes às medidas antiabuso internas de cada país – tais como *abuse of rights*, *abuse of law*, *avoidance*, *aggressive avoidance*, *unacceptable avoidance*, *abus de droit par fraude à la loi*, *abuse de droit par simulation*, *acte anormal de gestion*, *frau legis*, *sham*, *substance over form*, *Steuerumgehung*, *Gestaltungsmisbrauch* –

¹¹⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht*. **Steuer und Wirtschaft**, v. 62, n. 4, p. 369-381, 1985 (375).

¹¹⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação**: Treaty Shopping. São Paulo: Revista dos Tribunais: 1995, p. 136-137.

¹¹⁶ Supremo Tribunal Federal, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 11.04.2022, DJe 27.04.2022.

¹¹⁷ Cf. LANG, Michael. *Treaty Shopping – Der Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen*. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 55-60, 1991 (57).

variam completamente entre si, não apenas por força de divergências linguísticas, mas especialmente pelo fato de se tratar de diferentes tradições e sistemas jurídicos¹¹⁸.

Dados os entraves para buscar uma definição e medida de contenção do abuso dos acordos de bitributação tanto no direito interno quanto num princípio geral de direito reconhecido pelas nações, não resta alternativa, senão voltar-se ao tratado em si. Daí a tese de que os acordos de bitributação, todos eles, comportariam uma espécie de cláusula antiabuso não escrita. Ou seja, independentemente de constar disposição expressa que defina o abuso e preveja sua não aplicação nesses casos, semelhante resultado se alcançaria por meio de sua interpretação. Isso porque, de acordo com esse argumento, o art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, ao estabelecer que um tratado deve ser interpretado de boa-fé e à luz de seu objeto e finalidade, permitiria concluir que qualquer situação abusiva estaria fora do objeto e finalidade do acordo de bitributação, de sorte que, a sua aplicação nessas situações destoaria da boa-fé que se exige dos Estados contratantes¹¹⁹. Em outras palavras, por meio da interpretação se reconheceria a desnecessidade de uma disposição expressa antiabuso no texto do acordo de bitributação, porquanto tais tratados sempre trariam consigo uma espécie de cláusula antiabuso não escrita.

Também aqui, todavia, a tese encontra dificuldades em sustentar-se, uma vez que não parece evidente que a pressuposição de uma cláusula antiabuso não escrita seja uma consequência do dever de boa-fé na interpretação do tratado. Primeiramente, à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a boa-fé volta-se particularmente à relação entre os Estados contratantes na condução e cumprimento do acordo, como demonstra o seu art. 26, de acordo com o qual o tratado deve ser cumprido de boa-fé por suas partes. Não se refere propriamente, portanto à conduta dos contribuintes. Em segundo lugar, uma cláusula antiabuso não escrita buscaria fundamentar a não aplicação do tratado a uma situação em que, não fosse por ela, o acordo se aplicaria plenamente. Sob essa perspectiva, portanto, para interpretar e cumprir o tratado de boa-fé, seria preciso recorrer a

¹¹⁸ Cf. FREEDMAN, Judith. The anatomy of tax avoidance counteraction: abuse of law in a tax context at Member State and European Union level. In: FERIA; Rita de la; VOGENAUER, Stefan (ed.). **Prohibition of abuse of law**. A new general principal of EU Law? Oxford: Hart Publishing, 2011, p. 365-380 (365).

¹¹⁹ Cf. PROKISCH, Rainer. Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, n. 2, p. 52-59, 1994 (56-57); PROKISCH, Rainer. Artikel 1. Unter das Abkommen fallende Personen. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 5^a ed. München: C.H. Beck, 2008, p. 279-281 (Nm. 116-117); RUST, Alexandre. Article 1. Persons covered. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double taxation conventions**. 4^a ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2015, p. 125 (Nm. 57).

um determinado elemento – que não consta do texto do acordo – para, a partir dele, afastar a aplicação do tratado.

Dois argumentos demonstram a impropriedade do raciocínio. A uma, é contraintuitivo que o cumprimento de boa-fé do tratado exija que se deixe de aplicá-lo, a despeito da ausência de base textual e contextual para tanto¹²⁰; ao contrário, se o acordo de bitributação consubstancia-se numa limitação autoimposta da soberania tributária dos Estados contratantes, cumpri-lo de boa-fé significa, justamente, observar tais limitações, e não pressupor uma limitação à limitação sem base textual.

A duas, para se alcançar esse resultado, a cláusula antiabuso não escrita acaba por fazer referência ao objeto e finalidade do tratado. O recurso a uma abordagem teleológica dos acordos de bitributação pode ser uma resposta ao ceticismo quanto à interpretação baseada no texto: tamanha a complexidade da tarefa de se interpretarem as cláusulas convencionais que o sentido do texto somente poderia ser identificado a partir de sua finalidade, pois os termos nele empregados se tornam altamente vagos em razão da confluência de elementos que apresentam (modelos a serem comparados, celebração em mais de um idioma etc.)¹²¹.

Ocorre que, ainda que fosse verdadeira a impossibilidade de delimitação de sentidos a partir do texto em si do tratado, o que certamente não se verifica na grande maioria dos casos, tampouco a referência à finalidade poderia servir de alento ao intérprete: o Direito, no que se inserem os acordos de bitributação, possui uma natureza essencialmente discursiva, de modo que os argumentos construídos no processo interpretativo sempre se referirão, ao fim e ao cabo, à linguagem empregada.

Dito de outra forma, também a finalidade, seja ela qual for, só poderá ser explorada pelo intérprete a partir do texto¹²². Em verdade, a relevância do texto na interpretação dos acordos de bitributação é reconhecida no próprio art. 31 da Convenção de Viena sobre o

¹²⁰ Sobre a relevância da previsão textual de regras antiabuso, cf. PILTZ, Detlev Jürgen. **Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerumgehung** – unter besonderer Berücksichtigung des treaty-shopping. Jahrestagung des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg. Heft 25. Hamburg: Universität Hamburg, 1985, p. 13. Em sentido contrário, reconhecendo a permissividade ao *treaty shopping* como uma espécie passiva de *treaty dodge*, cf. FERREIRA, Vanessa Arruda. **The improper use of tax treaties by contracting states: tax treaty dodging**. Amsterdam: IBFD, 2021, item 3.3.2.2.

¹²¹ Cf. LANG, Michael. The signalling function of Article 29(9) of the OECD Model – the “Principal Purpose Test. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4 /5, p. 264-268, 2020 (266).

¹²² Cf. item 2.2.3.3 (“Objeto e finalidade das disposições relevantes” a partir do texto do tratado e princípio da igualdade) abaixo.

Direito dos Tratados: a interpretação de boa-fé é aquela que parte do sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto. Contexto, vale dizer, é definido no art. 31(2) como o texto, preâmbulo e anexos do tratado, assim como acordos relativos ao tratado e instrumentos estabelecidos pelas partes em conexão com o tratado – ou seja, o contexto, no sentido empregado pela Convenção de Viena, sempre dirá respeito a um texto acordado pelas partes. O objeto e finalidade, por sua vez, apenas devem ser levados em consideração para esclarecer o significado comum dos termos usados em seu contexto¹²³.

Diante das dificuldades de se sustentar uma solução simplesmente baseada no direito interno ou na construção de uma cláusula internacional antiabuso não escrita, o problema do abuso no contexto dos acordos de bitributação passou a ser abordado de uma forma distinta: mediante a inclusão de disposições expressas que se voltam a definir situações abusivas nas quais se afastará a aplicação do tratado, traduzindo-se em requisitos adicionais para o acesso aos benefícios nele previstos.

1.1.2. Medidas antiabuso nos acordos de bitributação: regras específicas e gerais

A contenção ao abuso de acordos de bitributação a partir de disposições expressas no próprio tratado pode ser abordada de dois modos diferentes: por meio de regras específicas ou gerais antiabuso. De fato, a denominação amplamente empregada – inclusive em outros idiomas¹²⁴ – com relação a esses dois tipos de regras antiabuso, de adoção absolutamente

¹²³ Cf. VOGEL, Klaus. Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. In: CURTIUS-HARTUNG, R.; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd (org.). **Steuerberater-Jahrbuch 1983/84**. Bericht über den 35. Fachkongreß der Steuerberater des Bundesgebietes. Köln: 1984, p. 373-391 (375).

¹²⁴ Em alemão: “allgemeiner Missbrauchsvorbehalt” ou “allgemeine Missbrauchsvorschrift” e “spezialgesetzliche Missbrauchsvermeidungsvorschrift” (cf., entre outros, HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 167, n. 2, p. 167-183, 2008; LANG, Michael. Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht. In BERTL, Romuald *et al.* (org.). **Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht**. Wiener Bilanzrechtstage 2016. Wien: Linde Verlag, 2016, p. 177-199); em inglês: “general anti-abuse rule” e “specific anti-abuse rule” [cf. FREEDMAN, Judith. United Kingdom. In: LANG, Michael *et al.* (org.). **GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS world**. IBFD: Amsterdam, 2016, p. 741-763 (758); BRAUNER, Yariv. United Kingdom. In: DOURADO, Ana Paula (org.). **Tax avoidance revisited in the EU BEPS context**. IBFD: Amsterdam, 2017, p. 779-801 (790)]; em espanhol: “cláusulas antielusorias generales” e “cláusulas antielusórias específicas” (cf. GARCÍA NOVOA, César. **La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 259); em italiano:

consolidada, até mesmo em diferentes idiomas, não deixa de causar espécie, uma vez que *geral* não é o contrário de *específico*, mas de *individual* (ou *particular*); da mesma maneira que o contrário de *específico* não é *geral*, mas *genérico* (ou *inespecífico*). Para além da questão terminológica – que poderia, então, resultar numa melhor expressão da regra geral antiabuso enquanto uma regra *genérica* antiabuso –, é importante reconhecer, nesta última, a generalidade de sentido, enquanto um enunciado que se volta a uma variedade indiscriminada de casos, em razão da amplitude semântica dos termos empregados e carência de especificação dos critérios para a aplicação do enunciado¹²⁵.

Regras específicas antiabuso caracterizam-se pela determinação dos elementos que compõem seu antecedente. Privilegia-se, então, a definição de determinadas condutas no próprio texto legal, cuja verificação desencadeará a consequência jurídica prescrita. Daí que regras específicas antiabuso distinguem-se pela especificidade e maior fechamento de seu antecedente, voltado a certas situações e operações, atribuindo-lhes consequências especificamente determinadas na lei¹²⁶. Assim, por meio de tais regras, define-se o abuso de modo denotativo, sendo exigida, para sua aplicação, a concreta ocorrência do fato descrito em seu antecedente.

São inúmeros os exemplos de regras específicas antiabuso previstas nos acordos de bitributação. Veja-se, nesse sentido, o art. 17(2) da Convenção Modelo da OCDE: introduzido em 1977, buscava evitar que fosse afastada a regra de alocação do art. 17(1)¹²⁷, que prevê a tributação dos rendimentos de artistas e esportistas no Estado em que realizada a atividade artística ou esportiva, pelo direcionamento do rendimento dela derivado a outras pessoas que não o artista ou esportista. Esquivando-se da aplicação da regra de alocação do art. 17(1), tal redirecionamento de rendimentos poderia implicar a captura de outras regras de alocação que potencialmente afastaria a tributação na fonte, como o art. 7, em que se exigiria a caracterização de um estabelecimento permanente para a tributação na fonte de produção do rendimento, requisito mais forte que aquele exigido no art. 17(1). Eis, então, a disposição do art. 17(2) da Convenção Modelo da OCDE, que autoriza que o Estado

“clausole generale” e “clausole specifiche” (cf. PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: CEDAM, 1995, p. 22).

¹²⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no Direito*. Entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 35-36.

¹²⁶ Cf. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 268-269.

¹²⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 17. In: OCDE. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD, 1977, p. 134 (§ 4).

contratante em que realizada a atividade tribute, na fonte, os rendimentos dela decorrentes, ainda que recebidos por outras pessoas que não o artista ou esportista. O exemplo é interessante, pois mostra bem como regras dessa natureza caracterizam-se pelo fechamento do antecedente, exclusivamente voltado ao redirecionamento de rendimentos derivados da atividade artística ou esportiva a terceiros, bem como pela determinação da consequência: aplicação do regime de tributação na localidade da atividade, tal como o art. 17(1) prescreve.

Ainda considerando a Convenção Modelo da OCDE, porém em sua versão publicada em 2017, foram incluídas regras específicas antiabuso em seu art. 29, parágrafos 1 a 8, em que são previstas regras de limitação de benefícios (*limitation on benefits*). Nelas, se delineiam hipóteses específicas em que, desatendidas as condições ali estipuladas, aplica-se a consequência do bloqueio ao acesso aos benefícios do acordo de bitributação pela pessoa em questão. São critérios específicos e bem delimitados, segundo os quais devem ser protegidos pelo tratado os “residentes qualificados”, isto é, aqueles que desenvolvam a condução ativa de negócios no Estado da residência a partir dos quais auferem renda e aquelas entidades detidas por pessoas que tenham o direito aos mesmos benefícios¹²⁸. São, pois, previamente estipulados os critérios que conduzirão à avaliação do atendimento a tais requisitos. Essas regras específicas voltam-se, portanto, ao combate de arranjos *treaty shopping*, por meio do qual se interpõe uma entidade para a fruição dos benefícios do tratado¹²⁹. O alto grau de detalhamento dos elementos da regra torna-a aplicável tão somente para aquela situação. Trata-se, portanto, de uma reação *ex post* a um determinado planejamento praticado por contribuintes: a partir da constatação de que certas condutas têm evitado a aplicação de determinadas normas ou capturado outras, o legislador, no que se incluem as partes contratantes de um tratado internacional, prevê um dispositivo especificamente voltado a combater aquele planejamento¹³⁰.

Diferentemente, a regra geral antiabuso prescinde do detalhamento característico do modelo anterior. Nela, prescreve-se seu antecedente de forma genérica, de modo a abranger uma categoria previamente indeterminada de situações. Além dessa generalidade de sentido, os termos empregados, por vezes, conduzem a um terminado grau de vagueza de seu

¹²⁸ Cf. DANON, Robert J. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242-263, 2020 (247).

¹²⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos e bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 141-143.

¹³⁰ Cf. PISTONE, Pasquale. **Abuso del diritto ed elusione fiscale**. Padova: CEDAM, 1995, p. 15 e 22.

enunciado, porquanto existente incerteza com relação à sua aplicação a casos-limite¹³¹.

Expressões como “um dos principais objetivos de um arranjo ou negócio” ou “de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes”, presentes na redação sugerida para a regra geral antiabuso na Convenção Modelo da OCDE, imprimem um certo grau de vagueza ao enunciado, afinal se colocam dúvidas a respeito das dimensões que devem ser satisfeitas para sua aplicação (no primeiro exemplo: objetivos subjetiva ou objetivamente considerados, principais com relação a que, se ao agente, ao arranjo ou negócio em si, a terceiros; no segundo exemplo: disposições relevantes com relação a que, estar de acordo levando-se em consideração quais dimensões), bem como o modo como devem ser sopesadas entre si (no primeiro exemplo: se prevalece a perspectiva subjetiva ou objetiva, se objetivos relevantes, posto que não essenciais à causa do arranjo ou negócio, qualificam-se como principais ou secundários; no segundo exemplo: se prevalecem objeto e finalidade específicos das disposições em si ou gerais ao tratado como um todo, se eventual objetivo principal de arranjo ou negócio voltado à obtenção do benefício deve prevalecer em detrimento à satisfação do objeto e finalidade do tratado como um todo etc.).

De igual modo, em regras desse tipo, muitas vezes a consequência jurídica prescrita acaba sendo especificada a partir do caso concreto, dada a generalidade de sentido própria também do conseqüente da regra. Por essa razão, regras gerais antiabuso caracterizam-se pela hipótese de incidência ampla, voltada a aplicar-se a um rol indefinido de casos, bem como pela estipulação de consequência legal igualmente abrangente¹³². No processo de aplicação de regras gerais antiabuso, portanto, intensifica-se o “movimento constante de ir e vir da observação”¹³³ que o conecta com a interpretação do dispositivo. Isso porque é justamente a generalidade de sentido característica da regra geral antiabuso, bem como sua eventual vagueza, que realça a importância do aplicador, seja a administração tributária,

¹³¹ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação no Direito**. Entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022, p. 45.

¹³² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (765).

¹³³ Tradução de SCHOUERI para a célebre fórmula de ENGISCH, “Sieht man aber näher zu, so handelt es sich nur um eine ständige Wechselwirkung, ein Hin- und Herwandern des Blickes zwischen Obersatz und Lebenssachverhalt, nicht um einen fehlerhaften Zirkel” (“mas, se olhado mais de perto, trata-se apenas de um movimento constante de ir e vir entre a premissa maior e os fatos da vida, não um círculo vicioso”), ENGISCH, Karl. **Logische Studien zur Gesetzesanwendung**. Heidelberg: Carl Winter, 1943, p. 15. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 780.

sejam os tribunais em atividade de revisão, na verificação se os elementos concretos do caso se enquadram, ou não, nos critérios genéricos e valorativos previstos na hipótese da regra geral, assim como a consequência que dali decorre¹³⁴.

O exemplo mais evidente de regra geral antiabuso no âmbito dos acordos de bitributação encontra-se no art. 29(9) da Convenção Modelo da OCDE, o teste do objetivo principal. Trata-se de cláusula com antecedente genérico (“obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes”), voltado a um rol de arranjos ou negócios não previamente delimitado. Verifica-se, de igual maneira, alguma indeterminação em seu consequente, uma vez que a não concessão de “tal benefício” pode levar à não aplicação do tratado como um todo ou apenas daquele benefício em si, levantando-se, então, a questão acerca de qual dispositivo deveria ser aplicado – o que é especialmente relevante numa operação qualificada como *rule shopping*.

Finalmente, há uma categoria intermediária, a qual se poderia denominar “cláusula setorial”¹³⁵, caracterizada pela abertura da hipótese normativa, de um lado, mas pela delimitação de sua consequência a um âmbito restrito e determinado. Um exemplo pode ser encontrado em diversos acordos de bitributação, em que se inclui, em seus arts. 10, 11 e 12, cláusula de acordo com a qual as respectivas disposições limitadoras da tributação na fonte não serão aplicadas caso o principal ou um dos principais objetivos de qualquer pessoa relacionada à criação ou cessão de direitos em razão dos quais os rendimentos sejam pagos tenha sido se beneficiar do respectivo artigo por meio de tal criação ou cessão de direitos. Essa cláusula, não incorporada à Convenção Modelo da OCDE, constou, entre 2003 e 2017, como sugestão em seus Comentários¹³⁶. Nesse caso, enquanto há uma generalidade de sentido do antecedente, vê-se que o campo de aplicação da regra é delimitado à criação ou cessão de direitos relativos a dividendos, juros ou *royalties*, bem como a respectiva consequência é definida pela não aplicação do respectivo artigo.

¹³⁴ Cf. DOURADO, Ana Paula. General report. In: DOURADO, Ana Paula (ed.). **Separation of powers in Tax Law**. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 27-55 (43); CHIASSONI, Pierluigi. Las cláusulas generals, entre teoría analítica y dogmática jurídica. **Revista de Derecho Privado**, n. 21, p. 89-106, 2011 (103).

¹³⁵ Cf. PISTONE, Pasquale. **Abuso del diritto ed elusione fiscale**. Padova: CEDAM, 1995, p. 21.

¹³⁶ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 63 (§ 21.4).

Distinguidas as regras gerais e específicas antiabuso, particularmente no âmbito dos acordos de bitributação, cabe avaliar, com maior detalhamento, a adoção da segunda no âmbito da Convenção Modelo da OCDE e nos acordos de bitributação brasileiros.

1.2. Regras gerais antiabuso e a Convenção Modelo da OCDE

1.2.1. Do *guiding principle* ao Teste do Objetivo Principal

A noção de um “uso impróprio” dos acordos de bitributação foi tratada nos Comentários da OCDE pela primeira vez em sua edição de 1977, com relação tanto às construções jurídicas artificiais¹³⁷ quanto ao requisito de participação qualificada para redução da alíquota do imposto na fonte sobre dividendos¹³⁸. Em oposição ao uso impróprio, naquela ocasião, a OCDE definiu o uso “apropriado” dos acordos de bitributação a partir da premissa de que “o propósito dos acordos de bitributação é a promoção, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, de trocas de bens e serviços, bem como o movimento de capital e pessoas, sem, contudo, auxiliar na elisão ou evasão fiscais”¹³⁹. Posteriormente, a expressão “abuso do tratado” foi definida, em 1987, pelo Grupo de Especialistas *ad hoc* da Organização das Nações Unidas (ONU) como “o uso de tratados tributários por pessoas às quais os tratados não foram concebidos para beneficiar, a fim de que se aproveitem de benefícios que os tratados que não foram concebidos para lhes assegurar”¹⁴⁰. De toda sorte, ainda em 1987, a própria OCDE reconheceu que situações de abuso do tratado deveriam ser combatidas por meio da inclusão, no texto do tratado, de

¹³⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 1977, p. 47- 48 (§§ 7-10); OCDE. Commentary on Article 23. In: OCDE. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 1977, p. 142 (§ 6).

¹³⁸ Cf. OCDE. Commentary on Article 10. In: OCDE. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 1977, p. 93-94 (§ 17).

¹³⁹ No original “The purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion”, OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 1977, p. 47 (§ 7).

¹⁴⁰ No original: “the use of tax treaties by persons the treaties were not designed to benefit, in order to derive benefits the treaties were not designed to give them”, ONU. **Contributions to international co-operation in tax matters: Treaty shopping, Thin capitalization, Co-operation between tax authorities, Resolving international tax disputes**. Nova York: United Nations, 1988, p. 2 (§ 8).

cláusulas específicas de salvaguarda, em cuja ausência não se poderia afastar a concessão dos benefícios nele previstos. Isso porque a recusa à aplicação do acordo sem que houvesse embasamento expresso em seu texto constituiria, de acordo com a OCDE, violação ao princípio *pacta sunt servanda* e, naturalmente, ao próprio tratado em si¹⁴¹.

Apenas em 2003, a contenção à elisão (*tax avoidance*) e à evasão (*tax evasion*) fiscais foi elevada, nos Comentários da OCDE, à condição de um dos objetivos dos acordos de bitributação, ao lado da promoção, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, de trocas de bens e serviços, bem como do movimento de capital e pessoas¹⁴². Além disso, naquela ocasião, consagrou-se uma espécie de princípio não escrito de proibição do abuso, baseado no objeto e finalidade dos acordos de bitributação e em sua interpretação de boa-fé determinada pelo art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados¹⁴³. Nesse contexto, introduziu-se o denominado *guiding principle* nos Comentários da OCDE, que incorporaria requisitos tanto subjetivo (“*a main purpose ... to secure a more favourable position*”) quanto objetivo (“*obtaining that more favourable treatment in these circumstances would be contrary to the object and purpose of the relevant provisions*”) para afastar a concessão dos benefícios do tratado¹⁴⁴.

O *guiding principle* assemelha-se a doutrinas judiciais e regras gerais antiabuso adotadas à época por diversos países, levando a OCDE a sugerir que sua aplicação seria semelhante a uma regra geral antiabuso do próprio tratado, ainda que não expressa¹⁴⁵. É claro que a proposta de aplicação de uma regra de tal natureza derivada exclusivamente da interpretação de outras cláusulas convencionais, mas sem previsão expressa, encontraria ampla resistência, na medida em que representava uma radical mudança do entendimento da organização, sem que isso tivesse sido refletido no texto da Convenção Modelo. Tanto assim que as inserções nos Comentários ao Artigo 1 da Convenção Modelo da OCDE, em 2003,

¹⁴¹ Cf. OCDE. Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies. In: OCDE. **International Tax Avoidance and Evasion – Four Related Studies**. Issues in International Taxation, v. 1. Paris: OCDE, 1987, p. 87-106 (101, § 43).

¹⁴² “The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion”, OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 52 (§ 7).

¹⁴³ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 54 (§ 9.3).

¹⁴⁴ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 54 (§ 9.5).

¹⁴⁵ Cf. CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. **Intertax**, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018 (20).

foram objeto de reserva por diversos países membros, tais como Irlanda, Luxemburgo, Países Baixos, Portugal e Suíça¹⁴⁶.

É nesse contexto que se insere a proposta de introdução expressa de uma regra geral antiabuso no próprio texto dos acordos de bitributação, afastando-se problemas como a aplicação meramente interpretativa do *guiding principle*, bem como a controversa questão acerca da compatibilidade entre regras antiabuso domésticas e as obrigações previstas nos acordos de bitributação. O Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS procurou, à toda medida, demonstrar que as condições para a aplicação da nova cláusula do teste do objetivo principal, sugerida pela OCDE, seriam idênticas àquelas do então *guiding principle*¹⁴⁷. Essa afirmação, todavia, é controversa, especialmente no tocante à caracterização do elemento subjetivo do abuso (“um dos objetivos principais” vs. “*a main purpose*”), à sua demonstração (“razoável concluir” vs. “*clear evidence*”¹⁴⁸) e à natureza do elemento objetivo (excepcional ou não).

1.2.2. Projeto BEPS e o teste do objetivo principal

1.2.2.1. Características principais

O teste do objetivo principal delinea-se por meio de critérios voltados à caracterização dos elementos de abuso – ou seja, situações consideradas abusivas à luz da aplicação do tratado – e critérios relativos ao procedimento para aplicação da regra e suas consequências. No tocante à caracterização do abuso, do ponto de vista subjetivo, a obtenção de um benefício tributário deve constar dentre os principais objetivos de um negócio ou arranjo; já pela perspectiva objetiva, a concessão do benefício deve ser contrária ao objeto e finalidade das disposições relevantes do tratado.

¹⁴⁶ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 54 (§ 27.5-ss).

¹⁴⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 54 (§ 9.5).

¹⁴⁸ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 64 (§ 22.2).

Da redação da cláusula, são necessários cinco elementos para a aplicação do teste do objetivo principal: **(1)** um benefício aplicável ao contribuinte e decorrente do acordo de bitributação, e não de outra fonte, como a legislação doméstica ou outro tratado¹⁴⁹; **(2)** um arranjo ou negócio empregado pelo contribuinte, sejam atos isolados ou encadeados¹⁵⁰; **(3)** umnexo de causalidade, ainda que indireto, entre o arranjo ou a transação e o benefício; **(4)** a demonstração do elemento subjetivo se traduz na razoabilidade da conclusão de que a obtenção do benefício constitui um dos principais objetivos do arranjo ou negócio; **(5)** o elemento objetivo, de acordo com o qual se estabeleça que a concessão do benefício, naquelas circunstâncias, é contrária ao objeto e propósito das disposições relevantes do tratado¹⁵¹.

Já com relação ao procedimento, a cláusula estabelece diversas etapas para a demonstração dos elementos subjetivo e objetivo, a saber: **(1)** avaliação de todos os fatos e circunstâncias relevantes, a fim de determinar o negócio ou arranjo em análise, o benefício à luz do tratado e a relação entre eles; **(2)** delineamento de uma conclusão razoável com relação aos principais objetivos da transação ou arranjo; **(3)(a)** recusa do benefício se a sua obtenção for um dos principais objetivos da transação ou arranjo; ou **(3)(b)** concessão de tal benefício, caso esteja de acordo com o objeto e propósito das disposições relevantes do tratado.

O escopo de aplicação da regra, inclusive à luz do preâmbulo tal como sugerido pela OCDE, limita-se às estruturas abusivas e à negativa dos benefícios em circunstâncias abusivas¹⁵². A questão, portanto, reside em determinar, à luz da regra, quais estruturas seriam consideradas abusivas, para o que se devem tomar os elementos subjetivo e objetivo como parâmetros.

¹⁴⁹ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (43); GOMES, Marcus Livio. The DNA of the principal purpose test in the multilateral instrument. **Intertax**, v. 47, n. 1, p. 66-90, 2019 (78).

¹⁵⁰ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590 (§ 177).

¹⁵¹ Cf. ULLMANN, Andreas. The procedural aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 261-283 (11.2.1.).

¹⁵² Cf. BURIK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53 (2.1.3.).

1.2.2.2. Antecedente da regra: elemento subjetivo

O teste do objetivo principal, no elemento subjetivo de seu antecedente (“obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício”), pressupõe a existência de um benefício, isto é, a aplicação de uma norma do tratado a um determinado rendimento ou capital que, não fosse a situação em avaliação, não estaria abrangido pelo acordo ou estaria submetido a uma norma convencional que conduziria a uma tributação mais gravosa. Cotejam-se, pois, o resultado pretendido pelo contribuinte e aquele que se verificaria na mera aplicação das legislações domésticas, de outra norma convencional ou ainda de outro acordo de bitributação¹⁵³.

Deve, também, haver uma relação, direta ou indireta, entre o arranjo ou negócio e a obtenção do benefício, que diz respeito a um tratamento tributário mais favorável ao contribuinte como resultado da aplicação de um ou diversos dispositivos do tratado. A expressão “*arrangement or transaction*”, por sua vez, de acordo com os Comentários da OCDE, deve ser interpretada de forma ampla¹⁵⁴, o que torna indiferente se o arranjo ou negócio resultou direta ou indiretamente na obtenção do benefício pleiteado, bem como se foi desencadeado pela própria pessoa que pleiteia o benefício ou um terceiro¹⁵⁵.

O problema está na determinação do comparador para essa análise. Se a comparação se dá com relação à legislação doméstica, a caracterização do benefício se torna mais evidente, uma vez que, regra geral, as disposições do tratado se voltam à eliminação da dupla

¹⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (768).

¹⁵⁴ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 589 (§ 176).

¹⁵⁵ “In particular they include the creation, assignment, acquisition or transfer of the income itself, or of the property or right in respect of which the income accrues. These terms also encompass arrangements concerning the establishment, acquisition or maintenance of a person who derives the income, including the qualification of that person as a resident of one of the Contracting States, and include steps that persons may take themselves in order to establish residence. [...] One transaction alone may result in a benefit, or it may operate in conjunction with a more elaborate series of transactions that together result in the benefit” [OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590 (§ 177)].

tributação, de modo que a tributação num Estado contratante é reduzida, mediante negociação, em prol do outro Estado contratante. A caracterização do benefício torna-se mais complexa se o comparador, no lugar da legislação doméstica, for o tratamento dispensado por outra regra distributiva do acordo de bitributação (o que é relevante em uma situação de *rule shopping*). Nesse ponto, a dificuldade coloca-se na elaboração de uma espécie de ficção jurídica, no sentido de se aventar qual tratamento tributário teria sido dado se tivesse sido adotado um outro arranjo ou transação que não fosse considerado abusivo¹⁵⁶.

Uma segunda questão com relação ao conceito de benefício e à comparação de que ele decorre trata da referência apenas à tributação em um dos Estados contratantes, em ambos ou em todas as jurisdições envolvidas, inclusive terceiros países. Embora nem a literalidade da cláusula em si, tampouco os Comentários da OCDE tragam uma resposta, podem surgir complexidades a depender da extensão do conceito de benefício: apesar de inexistir, em tese, redução da carga tributária global da operação, o aproveitamento de determinadas condições do tratado para deslocar a tributação de um país para outro pode levar a uma situação mais favorável. Como, por exemplo, na extensão da possibilidade de aproveitamento de um mecanismo de compensação de prejuízos acumulados numa jurisdição que não se faça presente na outra, ou a redução da tributação na fonte como alternativa para aumentar o aproveitamento de eventuais impostos pagos em outras jurisdições¹⁵⁷.

Ainda com relação ao elemento subjetivo, exige-se a demonstração de que a obtenção do benefício tenha constituído o principal ou um dos principais objetivos do referido arranjo ou negócio. Embora a expressão “seja razoável concluir” suscite questões relativas ao *standard* probatório de tal demonstração, a própria OCDE, em seus Comentários, assentou que tal requisito não pode ser presumido pelo mero fato de o negócio ou arranjo implicar um benefício, embora não se exija prova conclusiva de tanto¹⁵⁸. Os Comentários da OCDE, todavia, deixaram em aberto se a expressão “objetivo” deve ser considerada de forma puramente subjetiva (i.e., intenção ou motivo do contribuinte) ou num conteúdo objetivo

¹⁵⁶ Cf. BURIÁK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53 (2.2.2.).

¹⁵⁷ Cf. BURIÁK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53 (2.2.2.).

¹⁵⁸ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590 (§ 178).

(propósito ou finalidade do arranjo ou negócio em si)¹⁵⁹. Isso porque se faz referência ora aos “objetivos principais de qualquer pessoa relacionada ao arranjo ou negócio jurídico” e a uma “análise objetiva dos objetivos e objetos de todas as pessoas envolvidas”, ora aos “objetivos do arranjo ou negócio jurídico”¹⁶⁰.

A despeito da indefinição das diretrizes da OCDE, pode-se mencionar a tentativa de DANON de, a partir da expressão “se for razoável concluir”, atrelar uma objetividade a essa análise a partir do critério da razoabilidade que se substancia na análise factual de todas as circunstâncias relacionadas ao arranjo, numa avaliação caso a caso dos objetivos e objetos de todas as pessoas envolvidas no arranjo ou negócios, deixando de lado elementos exclusivamente subjetivos e relacionados à intenção pessoal dos participantes¹⁶¹. Já de acordo com SCHOUERI e MOREIRA, o controle do objetivo principal se referiria à substância do negócio jurídico, isto é, a sua sustentação a partir de uma determinada racionalidade¹⁶². A partir da literalidade do dispositivo e das orientações da OCDE, de todo modo, prevalece um relevante grau de incerteza quanto ao sentido da cláusula nesse ponto.

Outro aspecto problemático diz respeito ao possível enquadramento, no elemento subjetivo, de situações nas quais o benefício tributário tenha se constituído apenas como um dos principais objetivos do arranjo ou negócio jurídico, com o risco de estender o conceito de abuso para situações que são cotidianas da prática empresarial¹⁶³. Isso porque, de acordo com a OCDE, um contribuinte não poderia refutar a aplicação da regra geral antiabuso meramente alegando que o arranjo ou negócio jurídico também teria, dentre seus objetivos principais, razões de natureza não tributária¹⁶⁴. Seria, todavia, controversa a hipótese em que

¹⁵⁹ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (435).

¹⁶⁰ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590 (§ 178).

¹⁶¹ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (44).

¹⁶² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (770).

¹⁶³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A prevenção de abusos dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação no Plano de Ação do Projeto BEPS: perspectiva brasileira. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (coord.). **Direito tributário internacional: homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 559-588 (581).

¹⁶⁴ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590-591 (§§ 179-180).

se neguem os benefícios do tratado a um negócio que, além da própria obtenção da economia tributária, apresentasse outros fundamentos ou justificativas de cunho não tributário¹⁶⁵.

Por essa razão, revela-se problemática a assertiva da OCDE no sentido de que não haveria uma hierarquia entre os principais objetivos de um arranjo ou negócio jurídico para fins de enquadramento no elemento subjetivo da hipótese da regra. Isso porque, ao fim e ao cabo, a ausência de um critério de preferência entre eventuais variados objetivos principais acaba dando ensejo à subjetividade, discricionariedade e arbitrariedade da autoridade tributária em sua aplicação¹⁶⁶. É nesse sentido que autores procuram indicar a necessidade de que arranjos ou negócios jurídicos praticados de boa-fé que visem a objetivos comerciais e econômicos genuínos, ainda que igualmente busquem alguma economia tributária, não satisfaçam o elemento subjetivo¹⁶⁷.

Em síntese, da análise da redação proposta pela OCDE, bem como dos entendimentos versados em seus Comentários, especificamente com relação ao elemento subjetivo do teste do objetivo principal, podem ser apontados três principais pontos de atenção no tocante aos direitos dos contribuintes, a saber: **(i)** indeterminação quanto ao objeto da avaliação, i.e., se as intenções subjetivas dos agentes ou a finalidade objetivada dos negócios jurídicos praticados; **(ii)** a ausência de um critério de hierarquia entre objetivos considerados igualmente “principais”; e **(iii)** a inconsistência entre a posição da OCDE no sentido de que não basta haver um objetivo principal não tributário, de um lado, e seus próprios exemplos, de outro, que parece orientar a um critério de racionalidade comercial para afastar a caracterização do elemento subjetivo.

¹⁶⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (769); SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (3).

¹⁶⁶ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. O Principal Purpose Test previsto na Ação 6 do BEPS. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 47-54 (49).

¹⁶⁷ Cf. GOMES, Marcus Livio. The DNA of the principal purpose test in the multilateral instrument. **Intertax**, v. 47, n. 1, p. 66-90, 2019 (80-81); ROLIM, João Dácio. The Principal Purpose Test, International Tax Avoidance Standards, and International Fundamental Rights. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 74-83 (80).

1.2.2.3. Antecedente da regra: elemento objetivo

O elemento objetivo, por sua vez, verifica se a concessão do benefício não contrariaria o objeto e finalidade das disposições pertinentes. De acordo com a OCDE, caberia ao contribuinte demonstrá-lo em seu favor, com o fito de afastar a aplicação da regra em razão da satisfação do elemento subjetivo¹⁶⁸. Esse entendimento derivaria da forma como redigida a cláusula, que levaria a considerar o elemento objetivo uma exceção ao elemento subjetivo, i.e., uma vez demonstrado que a obtenção do benefício teria constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio jurídico, a regra se aplicaria e conduziria à negativa do benefício, exceto se o contribuinte demonstrasse que sua concessão estaria de acordo com o objeto e finalidade das disposições relevantes.

Ocorre que a caracterização do elemento objetivo como exceção é questão controversa do ponto de vista interpretativo e depende, antes, da forma pela qual construída a regra. Isso porque, ao contrário do entendimento da OCDE, pode-se concluir pelo elemento objetivo como espécie de requisito negativo a ser demonstrado necessariamente para o enquadramento no antecedente da regra – o que, se visto dessa forma, afastaria a possibilidade de aplicação da regra pela autoridade tributária sem a consideração de tal requisito. Além disso, não se pode perder de vista que o próprio teste do objetivo principal representa uma exceção às regras distributivas concessivas de benefícios aos contribuintes; daí que, ainda que fosse o elemento objetivo uma exceção, seria a exceção da exceção que, portanto, reconduziria a aplicação da regra geral¹⁶⁹. Seja por uma razão ou por outra, o elemento objetivo exerce função essencial na delimitação da hipótese de incidência da regra geral antiabuso em questão.

A referência ao “objeto e finalidade das disposições relevantes” traz consigo o problema da interpretação teleológica, que pode referenciar tanto a intenção subjetiva dos legisladores, isto é, as razões que justificaram a iniciativa parlamentar, o que o órgão legiferante ou seus membros pretenderam quando o dispositivo foi editado, mas também pode significar uma predição do que os legisladores teriam pretendido se tivessem considerado as circunstâncias particulares do caso para as quais a lei deveria ser aplicada e

¹⁶⁸ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD, 2017, p. 588 (§ 170).

¹⁶⁹ Cf. LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. In: **Tax Notes International**, v. 74, n. 7, 2014, p. 655-664 (660).

pudessem ter antevisto as suas consequências. Por fim, igualmente pode expressar o objetivo da legislação em si, isto é, a sua finalidade a partir de uma análise objetiva do texto normativo¹⁷⁰. No caso dos acordos de bitributação, a perspectiva subjetiva da interpretação teleológica se apresenta ainda mais desafiadora, dada a multiplicidade de agentes envolvidos: os negociadores de um Estado, de outro Estado, legisladores de um Estado e de outro Estado.

Ora, se considerados os art. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, a expressão “objeto e finalidade” conduz a uma consideração teleológica moderada das disposições, não no sentido da intenção subjetiva dos negociadores, mas de uma análise objetiva segundo o texto do acordo, seu contexto, outros instrumentos normativos conexos, a prática entre os Estados Contratantes e o direito internacional, além de outros meios suplementares de interpretação¹⁷¹. Questão relevante, todavia, consiste na diferença, se houver, entre a regra interpretativa do art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e o elemento objetivo do antecedente da regra geral antiabuso recomendada pela OCDE¹⁷². Afinal, não houvesse diferença entre tais enunciados normativos, a regra geral antiabuso se revelaria supérflua¹⁷³.

A redação da cláusula faz expressa referência ao objeto e finalidade das disposições relevantes do tratado e não dele como um todo. As “disposições relevantes” a cujos objeto e propósito o elemento objetivo faz referência são justamente aquelas em que os benefícios pretendidos estão fundamentados – isto é, tipicamente o art. 4 da Convenção Modelo da OCDE em combinação com a regra distributiva aplicável e, se for o caso, o método para evitar a dupla tributação. Ocorre que, embora os objetivos gerais do tratado, influenciados pelo novo preâmbulo, também sejam implementados pelas regras distributivas em específico, nem todos os benefícios estão sujeitos às mesmas condições, como uma limitação

¹⁷⁰ Cf. ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de Direito Internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 211-233, 2017 (226).

¹⁷¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objeto Principal: repensando o Teste do Objeto Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (774).

¹⁷² Cf. item 2.2.3.3.1 (Diferenciação entre o elemento objetivo e o art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados) abaixo.

¹⁷³ Cf. LANG, Michael. Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht. In: BERTL, Romuald *et. al.* (org.). **Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht**. Wiener Bilanzrechtstage 2016. Wien: Linde Verlag, 2016, p. 177-199 (184-185).

ao beneficiário efetivo ou um critério e período para detenção de participação societária no caso de dividendos etc.¹⁷⁴

Tratando-se de uma estrutura *treaty shopping* cuja abusividade se coloque em questão, as disposições relevantes são os art. 1 (escopo pessoal) e 4 (residência) do acordo de bitributação em questão. De acordo com a OCDE, o conceito de residência da Convenção Modelo exerce várias funções: determinar o escopo pessoal de aplicação do acordo de bitributação, resolvendo situações de dupla tributação resultantes de eventual dupla residência ou de tributação tanto no Estado da fonte quanto da residência¹⁷⁵. Ora, se o objeto e finalidade de tais dispositivos corresponderem às funções declaradas pela OCDE, parece claro que a aplicação do acordo de bitributação a uma eventual estrutura qualificada como residente em um dos Estados contratantes, conquanto desprovida de substância, os atenderia. Ainda que se interpretasse a remissão à legislação doméstica do art. 4(1) da Convenção Modelo de modo a qualificá-la como um requisito implícito de vínculo material ou econômico com o território do Estado contratante, o que levaria à conclusão de que a concessão dos benefícios do acordo a uma sociedade sem qualquer substância estaria em discordância com o objeto e propósito do dispositivo, a aplicação do teste do objetivo principal careceria de uma definição do exato grau de vínculo material ou econômico que se exigiria para acesso aos benefícios do tratado. Daí decorreria o risco de atrelar tal requisito ao próprio elemento subjetivo do teste, i.e., a incorporação de uma sociedade em jurisdição intermediária, enquanto tenha dentre seus objetivos principais o acesso aos benefícios do tratado, não atenderia ao objeto e propósito da disposição relevante, o art. 4(1) da Convenção Modelo.

O problema, aqui, é a potencial circularidade do raciocínio, o que esvaziaria o conteúdo do elemento objetivo da regra geral antiabuso. Ainda nesse contexto, causa estranheza a possibilidade, admitida pela OCDE¹⁷⁶, de que determinada estrutura atenda aos requisitos objetivos das cláusulas de limitações de benefícios – concebidas justamente para qualificar determinado residente em razão da substância e materialidade de sua relação com o Estado de residência – mas tenha o acesso aos benefícios do tratado negado por força do

¹⁷⁴ Cf. DANON, Robert J. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242-263, 2020 (258).

¹⁷⁵ Cf. OCDE. Commentary on Article 4. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 105 (§ 1).

¹⁷⁶ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 588 (§ 172).

teste do objetivo principal. Afinal, o atendimento aos requisitos da cláusula de limitação de benefício, à primeira vista, já demonstraria a substância e materialidade de sua relação com o Estado de residência¹⁷⁷.

A questão do objeto e finalidade das disposições relevantes torna-se igualmente problemática nas situações de *rule shopping*, isto é, quando determinado arranjo ou negócio é estruturado de modo a evitar sua qualificação sob determinada regra distributiva (evitada), visando qualificar-se sob outra regra distributiva, mais benéfica (capturada). Nesse caso, a avaliação do elemento objetivo demandaria que se demonstrasse que a concessão do benefício pretendido pelo contribuinte a partir da regra capturada não estaria de acordo com o objeto e finalidade tanto da regra evitada quanto da capturada.

Essa consideração teleológica das regras distributivas é complexa, uma vez que tais disposições decorrem, no mais das vezes, da negociação circunstancial entre os Estados contratantes: nenhum rendimento qualifica-se, por sua natureza, a um determinado tipo de tributação na fonte ou na residência¹⁷⁸. Não é óbvia a atribuição de uma finalidade específica às regras distributivas que, no geral, atendem ao simples objetivo de alocar competências tributárias com vistas à eliminação da dupla tributação¹⁷⁹.

A princípio, as regras distributivas de um acordo de bitributação têm como fins a distribuição da competência para tributar rendimentos e capitais entre os Estados contratantes, eliminando-se barreiras comerciais e incentivando-se investimentos estrangeiros (propósitos últimos), bem como evitar a dupla tributação (objetivo operacional)¹⁸⁰. O risco, aqui, é tornar a cláusula do teste do objetivo principal redundante com o próprio dispositivo, uma vez que o objeto e propósito das regras distributivas seria apenas a repartição de competências tributárias entre os Estados contratantes, enquanto outras cláusulas que estabelecem limitações temporais ou substantivas – como o caso dos

¹⁷⁷ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (437-438).

¹⁷⁸ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (438).

¹⁷⁹ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (45).

¹⁸⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (776).

arts. 5(3) e 10(2) da Convenção Modelo da OCDE – teriam por objetivo e propósito apenas estabelecer tais critérios¹⁸¹.

Veja-se, por exemplo, o caso dos arranjos *dividend stripping*, no qual rendimentos que, à primeira vista, poderiam ser qualificados como dividendos, em razão do modo como estruturada a operação, se qualificam como ganhos de capital. Um arranjo dessa natureza apenas faz sentido diante da assimetria no delineamento das regras distributivas da Convenção Modelo da OCDE, o que acaba se refletindo na negociação dos acordos, de modo a atribuir alocações diferentes conforme se trate de dividendos (art. 10) ou ganho de capital na alienação de participação societária (art. 13)¹⁸². A subsunção da tais fatos ao elemento objetivo do antecedente da regra geral antiabuso colocaria em questão o objeto e finalidade das disposições relevantes, o que poderia levar ao aplicador da regra geral antiabuso cogitar a finalidade dessa assimetria. Nada obstante, o caráter negocial do tratado pode dificultar essa consideração teleológica, já que essa assimetria pode ser considerada, simplesmente, fruto dessa negociação.

Os problemas decorrentes da interpretação do elemento objetivo a partir das disposições convencionais em si poderiam levar a uma solução interpretativa mais abrangente que considerasse o objeto e finalidade do acordo de bitributação como um todo – o que, de todo modo, não parece compatível com a redação do teste do objetivo principal tal como posta na Convenção Modelo da OCDE¹⁸³. Também aqui, todavia, remanesceria um raciocínio circular. Se levada em conta, como pretende a OCDE, a nova redação do preâmbulo proposta no Relatório Final da Ação 6, a prevenção da elisão tributária também constituiria um dos objetivos (gerais) do tratado. Daí que, uma vez caracterizado o elemento subjetivo, a qualificação do negócio como abusivo dependerá de que se demonstre a incompatibilidade da concessão dos benefícios do tratado com o objeto e finalidade dele próprio que, nessa acepção, também corresponderia à contenção ao abuso.

Em outras palavras, para determinar se certo arranjo é abusivo, deve-se previamente estabelecer que o arranjo é abusivo. Além da inconsistência lógica, também aqui se verifica o esvaziamento do elemento objetivo, uma vez que a satisfação do elemento subjetivo já

¹⁸¹ Cf. CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. *Intertax*, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018 (24).

¹⁸² Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (439).

¹⁸³ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (439).

bastaria, automaticamente, para concluir por sua abusividade. Se considerados os objetivos do acordo de bitributação como um todo, a modificação do preâmbulo, também sugerida pela OCDE, levará a dificuldades na aplicação do elemento objetivo também sob essa perspectiva, com a possibilidade, inclusive, de anular seu efeito prático¹⁸⁴. No limite, tal abordagem culmina numa interpretação teleológica que assume como finalidade a arrecadação aos cofres públicos, prevalecendo, portanto, as soluções interpretativas que, independentemente dos critérios a que se sujeitem, resultem numa maior arrecadação tributária¹⁸⁵.

A OCDE, nada obstante, apresenta uma posição dúbia acerca da interpretação do elemento objetivo em seus Comentários. Ao tratar da aplicação do art. 5(3), sobre a caracterização de um canteiro de obras como estabelecimento permanente, por exemplo, parece se voltar ao objeto e finalidade da disposição relevante em si, e não do tratado como um todo. No exemplo “J”, há uma segregação contratual com base na qual cada contratada (controladora e subsidiária) responsabiliza-se pela obra por onze meses, ou seja, abaixo do critério dos doze meses para caracterização do estabelecimento permanente. Todavia, a primeira contratada (controladora) permanece contratualmente responsável pela segunda fase, em caso de descumprimento das obrigações pela segunda contratada (subsidiária). Segundo a OCDE, a negativa dos benefícios nesse caso também se justificaria pelo objeto e finalidade da disposição relevante em si, caso contrário o critério temporal dos doze meses se tornaria irrelevante¹⁸⁶. Igualmente, no exemplo “E”, que trata do critério de participação qualificada do art. 10(2)(a) da Convenção Modelo da OCDE, entendeu-se que a concessão do benefício estaria em conformidade com o objeto e propósito do dispositivo relevante, na medida em que se estabeleceu o patamar de 25% de participação para qualificar os dividendos a uma menor retenção na fonte, o que seria alcançado contanto que o aumento de participação societária tenha sido genuíno¹⁸⁷. Em outros exemplos, todavia, a OCDE recorre, em seus Comentários, ao objetivo geral dos acordos de bitributação: para negar benefícios, destaca-se que “seria contrário ao objeto e propósito de um acordo de

¹⁸⁴ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (40).

¹⁸⁵ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (440).

¹⁸⁶ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 596-597 (§ 182-J).

¹⁸⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 593-594 (§ 182-E).

bitributação assegurar o benefício daquela isenção a esse arranjo *treaty shopping*¹⁸⁸; para conceder benefícios, que “o objetivo geral dos acordos de bitributação é encorajar o investimento transfronteiriço”¹⁸⁹.

1.2.2.4. Consequente da regra

A princípio, a redação da cláusula do teste do objetivo principal coloca em questão se a consequência de sua aplicação seria o afastamento de qualquer benefício previsto no tratado ou apenas daquele direta ou indiretamente relacionado ao arranjo ou negócio qualificado como abusivo, isto é, que tenha satisfeito os elementos subjetivo e objetivo da hipótese da regra¹⁹⁰. Sobre essa questão, a sugestão da OCDE de uma cláusula de benefícios alternativos [art. 29(10)], não presente na Convenção Modelo, que permitiria expressamente a concessão de benefício alternativo (assim denominada “*discretionary relief*”)¹⁹¹, poderia conduzir à conclusão de que, ausente tal cláusula, a aplicação da regra geral antiabuso levaria à negativa de todos os benefícios do acordo de bitributação. Esse parece ser o entendimento da OCDE, embora não expressamente manifestado nos Comentários. Isso porque, especificamente com relação ao teste do objetivo principal em si, cujo objeto e finalidade é, naturalmente, a prevenção e correção do uso considerado inapropriado do tratado, a negativa de todos os benefícios do tratado como um todo seria eficaz na medida em que levaria a resultados ainda mais gravosos ao contribuinte que adotasse a conduta abusiva. Em outras palavras, a negativa a quaisquer benefícios do tratado configuraria espécie de punição àquele contribuinte que se valera de uma conduta abusiva.

¹⁸⁸ No original, “it would be contrary to the object and purpose of the tax convention to grant the benefit of that exemption under this treaty-shopping arrangement”, OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 592 (§ 182-A).

¹⁸⁹ No original, “the general objective of tax conventions is to encourage cross-border investment”, OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 593 (§ 182-C).

¹⁹⁰ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (441).

¹⁹¹ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital**: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 600 (§ 184).

Numa interpretação teleológica mais abrangente, voltada ao acordo de bitributação como um todo, por outro lado, a negativa de todos os benefícios poderia, em tese, conduzir a uma situação de dupla tributação, em contrariedade a um tradicional objetivo de tratados nessa área. Basta, para que isso ocorra, que o Estado da residência recuse a concessão do crédito ou isenção, seja por igualmente aplicar a cláusula do teste do objetivo principal, seja por discordar da aplicação pelo Estado da fonte. Ocorre que, no contexto do Relatório Final da Ação 6, propôs-se a modificação do título da Convenção Modelo, assim como de seu preâmbulo, esclarecendo que o acordo de bitributação também teria como objetivo a prevenção à elisão e evasão fiscais por meio da não criação de oportunidade de eliminação ou redução da tributação. Essa consequência mais gravosa, à primeira vista, corroboraria com o objeto e finalidade tanto da regra antiabuso especificamente considerada quanto do tratado como um todo¹⁹².

Seja como for, a interpretação à qual, aparentemente, a OCDE se inclina é controversa. De fato, as referências a “*obtaining that benefit*”, “*any arrangement or transaction that resulted directly and indirectly in that benefit*” e “*granting that benefit*” podem conduzir à conclusão de que o termo “benefício” não deve ser interpretado como todo e qualquer benefício do tratado, mas aquele especificamente pleiteado pelo contribuinte. Assim, a consequência do teste do objetivo principal não poderia levar também à negativa de determinado benefício a que faria jus o contribuinte, caso não tivesse praticado o arranjo ou negócio jurídico reputado abusivo. Embora a introdução da cláusula de benefício alternativo possa esclarecer a intenção das partes nesse sentido, tampouco sua ausência poderá conduzir à negativa a todos os benefícios do tratado como um todo¹⁹³.

É claro que a concessão de um benefício alternativo mediante a requalificação dos arranjos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte igualmente traz desafios. Algumas questões, entretanto, remanescem abertas: a estrutura abusiva deveria ser substituída por uma outra (fictícia) que não seria considerada abusiva? Sendo o caso, com base em quais critérios esse novo padrão seria elaborado? E se o benefício pudesse ser igualmente obtido

¹⁹² Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (442-443).

¹⁹³ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (38-39); ULLMANN, Andreas. The procedural aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). In: LANG, Michael et al. (ed.). *Tax treaty entitlement*. European and international tax law policy series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 261-283 (11.2.3.).

por meio de estruturas não abusivas? Tratando-se de um acordo de bitributação, qual o efeito da regra no Estado da residência?¹⁹⁴ Especialmente no caso de arranjos *rule shopping*, a negativa dos benefícios coloca em questão qual tratamento deveria, em tese, ser aplicado, uma vez que o contribuinte, a princípio, ainda estaria enquadrado no escopo pessoal do tratado¹⁹⁵.

De toda forma, a concepção de uma regra geral antiabuso que imprima a um arranjo abusivo uma consequência mais gravosa em comparação àquela que se obteria tivesse a operação se estruturado de forma não abusiva pode enfrentar grandes dificuldades do ponto de vista do direito dos contribuintes. Uma operação de *dividend stripping*, num caso de *rule shopping*, por exemplo, no qual o contribuinte busca a aplicação do art. 13(5), cuja redação na Convenção Modelo afasta a tributação de ganhos de capital na fonte, se considerada abusiva, não acessaria sequer os benefícios do art. 10(2), que prevê uma tributação limitada de dividendos na fonte. Ocorre que, em tese, um contribuinte que pratica um ato abusivo não deve receber um tratamento diferente daquele que receberia tivesse adotado um esquema considerado não abusivo – salvo penalidades, mas não é disso que se está a tratar. Daí o grave problema de igualdade; afinal eventual tratamento mais gravoso deveria decorrer de penalidade prevista previamente para determinadas condutas específicas, no geral evitadas de fraude¹⁹⁶.

Mesmo que os Estados contratantes acordem pela inclusão da cláusula do benefício alternativo, ainda assim a redação sugerida pela OCDE traz outros problemas. De acordo com o art. 29(10), sugerido nos Comentários, mas não presente na Convenção Modelo, para que se possa conceder benefício alternativo, três condições devem ser atendidas: **(1)** a cláusula do teste do objetivo principal deve ter sido aplicada, mediante satisfação dos elementos subjetivo e objetivo; **(2)** o contribuinte deve estar em uma situação em que ele teria recebido um benefício previsto no tratado, seja o mesmo ou não, não fosse a utilização da estrutura reputada como abusiva; e, satisfeitas as condições precedentes, **(3)** é necessário que o contribuinte requeira expressamente a aplicação da cláusula de benefício alternativa.

¹⁹⁴ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (441).

¹⁹⁵ Cf. BURIÁK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53 (2.3.1.).

¹⁹⁶ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (444).

Uma vez atendidas tais condições, caberia à autoridade tributária avaliar se a concessão dos benefícios seria apropriada, considerando todos os fatos relevantes e circunstâncias do caso. Segundo a OCDE, a autoridade tributária teria ampla discricionariedade na aplicação de tal cláusula¹⁹⁷ – a incompatibilidade de tal previsão com o princípio da igualdade será analisada mais adiante¹⁹⁸.

Finalmente, a autoridade tributária de um Estado contratante deverá consultar a autoridade do outro caso pretenda recusar o pedido formulado por residente desse outro Estado – segundo a OCDE, sem necessidade de concordância entre as partes¹⁹⁹. Ocorre que, além disso, a concessão de benefício alternativo torna-se problemática numa situação de recaracterização que implique a atribuição do rendimento a outro contribuinte, como nos casos de *conduit arrangements*. Isso porque a cláusula, tal como sugerida, exige que a pessoa a quem foi negado o benefício pleiteie a concessão de benefício alternativo. Ora, se houver mudança na identificação do contribuinte, podem surgir óbices de natureza procedimental para a aplicação do dispositivo²⁰⁰. Basta, para tanto, cogitar situação em que haja uma cessão de crédito. Se tomada literalmente a cláusula sugerida pela OCDE, a partir do momento em que o contribuinte, titular de determinado rendimento, deixa de ser o cedente para ser o cessionário, caso se negue o benefício ao segundo, o primeiro não terá mais, por força da cessão, o status de contribuinte a permitir-lhe requerer que lhe seja concedido um benefício alternativo, nos termos da redação sugerida pela OCDE em seus Comentários.

¹⁹⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 600-601 (§185).

¹⁹⁸ Cf. item 2.3.2 (Concessão de benefício alternativo consistente com objeto e finalidade das disposições relevantes) abaixo.

¹⁹⁹ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 600-601 (§ 185); ULLMANN, Andreas. The procedural aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 261-283 (11.2.2.).

²⁰⁰ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. In: **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 1, 2018, p. 31-55 (51).

1.3. Experiência brasileira com regras gerais antiabuso em acordos de bitributação

1.3.1. Quadro geral da política brasileira

Embora apenas em 2015 a OCDE tenha encampado a proposta de inclusão de uma regra geral antiabuso nos acordos de bitributação, o que restou consolidado na Convenção Modelo da OCDE de 2017, alguns tratados firmados pelo Brasil já incluíam disposições voltadas a evitar sua aplicação em situações consideradas abusivas. A preocupação com o emprego de acordos de bitributação que pudesse resultar na redução da tributação mediante intermediação de entidades, em estruturas tipicamente denominadas *treaty shopping*, encontra-se refletida no acordo de bitributação firmado entre Brasil e Luxemburgo, ainda em 1978²⁰¹. De acordo com seu art. 1(2), estão excluídos do escopo do tratado os rendimentos de sociedades *holdings* luxemburguesas que se beneficiem de tratamento fiscal especial, bem como os rendimentos auferidos por residentes no Brasil que sejam provenientes de tais *holdings* luxemburguesas. Semelhantemente, o acordo de bitributação celebrando entre Brasil e Portugal, em 2000²⁰², em seu protocolo, expressamente exclui de seu escopo qualquer pessoa que se beneficie de regimes tributários favorecidos, especialmente aqueles concedidos em razão da localidade do empreendimento²⁰³. A questão da subtributação foi levada em consideração em outras ocasiões, em que se excluíram, do rol de beneficiários do tratado, entidades submetidas a um regime favorecido ou a uma tributação de sua renda em patamar inferior àquele determinado no tratado: Paraguai (2000), porém apenas com relação à renda passiva²⁰⁴; México (2003)²⁰⁵; África do Sul (2003)²⁰⁶, Rússia (2004)²⁰⁷, Venezuela (2005)²⁰⁸ e Peru (2006)²⁰⁹, entretanto, só quanto a determinados

²⁰¹ Decreto nº 85.051/1980.

²⁰² Decreto nº 4.012/2001.

²⁰³ Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam) e a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene).

²⁰⁴ Celebrado em 20 de setembro de 2000, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/10100>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁰⁵ Decreto nº 6.000/2006.

²⁰⁶ Decreto nº 5.922/2006.

²⁰⁷ Decreto nº 9.115/2017.

²⁰⁸ Decreto nº 8.336/2014.

²⁰⁹ Decreto nº 7.020, de 27 de novembro de 2009. No caso, o art. 27(1) reflete redação sugerida nos Comentários da OCDE em 2003, cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 62 (§ 21.3).

tipos de rendimentos (navegação, atividade bancária e prestação de serviços administrativos intragrupo); e Trinidad e Tobago (2008)²¹⁰, contudo, somente a respeito de entidades cuja propriedade efetiva ou controle direto ou indireto seja de uma ou mais pessoas não residentes do Estado em que residente a entidade.

O fato de determinada entidade, residente num dos Estados contratantes, ser controlada direta ou indiretamente por residente em terceiro Estado também foi objeto regras específicas que a excluem do escopo do tratado. É o caso dos tratados firmados com Israel (2002)²¹¹, África do Sul (2003)²¹², Rússia (2004)²¹³, Venezuela (2005)²¹⁴ e Peru (2006)²¹⁵, sempre resguardando situações em que tais entidades desenvolvam, no país em que são residentes, “uma atividade empresarial substancial que não seja a mera detenção de ações, títulos ou outros ativos” (Israel), exceto “a mera detenção de títulos ou quaisquer outras atividades similares em relação a outras entidades associadas” (demais tratados citados).

Todas as regras mencionadas acima, delineadas para evitar o aproveitamento do acordo de bitributação em situações consideradas abusivas pelos Estados contratantes, guardam em comum a especificidade mediante a qual a sua hipótese normativa é prescrita. Trata-se, portanto, de regras específicas antiabuso, caracterizadas pelo seu elevado grau de detalhamento: ora se faz referência a um determinado nível de tributação no Estado da residência, ora a certo percentual de participação de pessoas não residentes em nenhum dos Estados contratantes.

Há tratados celebrados pelo Brasil, todavia, em que se incluíram cláusulas com hipóteses mais abertas, desprovidas do grau de detalhamento típico das regras específicas antiabuso. Ainda em 2000, no acordo de bitributação celebrado com o Paraguai²¹⁶, inaugurou-se, na política brasileira, a tendência pela inclusão de cláusulas setoriais de acordo com as quais a redução na tributação na fonte com relação a dividendos (art. 10), juros (art. 11) e *royalties* (art. 12) não se aplicará “se o principal propósito ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa envolvida com a criação ou atribuição de ações ou outros

²¹⁰ Decreto nº 8.335/2014.

²¹¹ Decreto nº 5.576/2005.

²¹² Decreto nº 5.922/2006.

²¹³ Decreto nº 9.115/2017.

²¹⁴ Decreto nº 8.336/2014.

²¹⁵ Decreto nº 7.020/2009.

²¹⁶ Celebrado em 20 de setembro de 2000, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/10100>]. Acesso em 28.05.2023.

direitos em relação aos quais os dividendos são pagos”, “[...] do crédito em relação ao qual os juros são pagos” e “[...] de direitos aos quais os *royalties* são pagos” for o de tirar vantagem do respectivo artigo mediante tal criação ou atribuição. Adicionalmente, o seu protocolo expressamente exclui os benefícios dos art. 10, 11 e 12 caso o titular dos respectivos rendimentos seja residente num Estado contratante que não os tribute ou que o faça em relação à renda numa alíquota inferior a 20%. Combinam-se, assim, cláusulas abertas (“se o principal propósito ou um dos principais propósitos [...] for o de tirar vantagem do artigo”), embora setoriais, com regras específicas voltadas a uma mínima tributação no Estado da residência. Tal cláusula setorial voltada à renda passiva, que antecipa um modelo que viria a ser sugerido nos Comentários da OCDE em 2003²¹⁷, foi incluída sistematicamente nos acordos de bitributação celebrados até 2010: Chile (2001)²¹⁸, porém apenas com relação a juros e *royalties*; Ucrânia (2002)²¹⁹; México (2003)²²⁰; África do Sul (2003)²²¹; Rússia (2004)²²²; Venezuela (2005)²²³; Peru (2006)²²⁴; e Trinidad e Tobago (2008)²²⁵.

A preocupação com eventual abuso do acordo de bitributação como um todo foi refletida no tratado celebrado entre Brasil e Chile, em 2001²²⁶, cujo protocolo incluiu o compromisso de que, “no caso em que as disposições da Convenção sejam usadas de forma tal que concedam benefícios não contemplados nem pretendidos por ela”, as autoridades competentes, mediante procedimento amigável nos termos do art. 24, recomendem modificações específicas no tratado. A princípio, pode-se afirmar tratar-se de prática da política chilena de acordos de bitributação, tendo se incluído cláusula desse conteúdo em tratados celebrados por aquele país desde a conclusão do acordo entre Chile e Canadá (1998)²²⁷. Não se trata, vale ressaltar, de uma regra a partir da qual se possam negar benefícios previstos no tratado, mas se apresenta como exemplo relevante da preocupação

²¹⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 1. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003, p. 63 (§ 21.4).

²¹⁸ Decreto nº 4.852/2003.

²¹⁹ Decreto nº 5.799/2006.

²²⁰ Decreto nº 6.000/2006.

²²¹ Decreto nº 5.922/2006.

²²² Decreto nº 9.115/2017.

²²³ Decreto nº 8.336/2014.

²²⁴ Decreto nº 7.020/2009.

²²⁵ Decreto nº 8.335/2014.

²²⁶ Decreto nº 4.852/2003.

²²⁷ Disponível em [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/treaty/docs/html/tt_ca-cl_02_spa_1998_tt__td1.html%23tt_ca-cl_02_spa_1998_tt__td1_fd1]. Acesso em 15.02.2022.

de que o acordo de bitributação viesse a facilitar eventual evasão fiscal, na medida em que o mesmo protocolo explicita que “o objetivo principal desta Convenção é evitar a dupla tributação internacional e prevenir a evasão fiscal”. Ao mesmo tempo, demonstra a percepção dos Estados contratantes, já naquela época, de que eventual abuso do acordo de bitributação deveria ser evitado mediante modificações no texto do tratado, reforçando a necessidade de inclusão de disposições que tratem do tema. O acordo de bitributação entre Brasil e Chile, mais recentemente, foi renegociado e objeto de um protocolo modificativo²²⁸, ainda não ratificado, que, dentre outras alterações, introduz uma série de regras antiabuso, seguindo recomendações mais recentes da OCDE, como se verá mais adiante.

A inclusão de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros, por sua vez, representou característica consistente da política brasileira entre 2002 e 2010: os tratados celebrados com Israel (2002)²²⁹, México (2003)²³⁰, Rússia (2004)²³¹, Venezuela (2005)²³² e Turquia (2010)²³³ previram cláusulas para que seus benefícios fossem negados no caso de abuso do acordo de bitributação, genericamente referido. O tratado com Israel, em que tal prática foi inaugurada na política brasileira, dispõe que seus benefícios poderão ser negados pela autoridade competente de um Estado contratante “a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins”, sendo obrigatória a comunicação de tal decisão à autoridade competente do outro Estado contratante. A expressão “abuso da Convenção em conformidade com seus fins” evidencia a abertura da

²²⁸ Celebrado em 03 de março de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31335>]. Acesso em 28.05.2023.

²²⁹ Decreto nº 5.576/2005, art. 25(2): “Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolverá a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante”.

²³⁰ Decreto nº 6.000/2006, art. 28(1): “As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim”.

²³¹ Decreto nº 9.115/2017, art. 28(1): “As autoridades competentes de um Estado Contratante poderão negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, na sua opinião, a concessão desses benefícios constituir um abuso da Convenção em vista de seus fins”.

²³² Decreto nº 8.336/2014, art. 28(1): “As autoridades competentes de qualquer dos Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se em sua opinião a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso da Convenção considerando seu objeto”.

²³³ Decreto nº 8.140/2013, art. 28: “As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão negar os benefícios do presente Acordo a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a obtenção de tais benefícios, considerando-se as circunstâncias, constituiria um abuso do Acordo relativamente aos seus fins”.

hipótese, cuja inclusão no referido tratado reflete a política israelense consolidada à época, uma vez que cláusulas similares já vinham sendo incluídas na maior parte dos tratados israelenses até então, ao menos desde a celebração do acordo com a Polônia em 1991²³⁴.

Em comum aos cinco tratados acima mencionados, a competência para negar os respectivos benefícios recai sobre a autoridade competente do Estado contratante – no caso do Brasil, trata-se do Ministro de Estado da Fazenda, do Secretário da Receita Federal ou de seus representantes autorizados. Em outras palavras, a referência à figura da autoridade competente, especificamente definida nos tratados, pode remeter à necessidade de uma maior centralização da aplicação de tais cláusulas, na medida em que a decisão por sua aplicação não caberia, a princípio, a qualquer auditor fiscal, senão à autoridade competente ou representantes por ela autorizados.

Por outro lado, ainda no tocante ao procedimento, o acordo de bitributação celebrado com o México (2003)²³⁵ diferencia-se dos demais ao condicionar a aplicação da cláusula geral antiabuso à concordância do outro Estado contratante mediante procedimento amigável. Os tratados com Israel (2002)²³⁶ e Venezuela (2005)²³⁷ permitem a negativa unilateral de seus benefícios, ainda que o acordo israelense preveja a necessidade de comunicação à autoridade competente do outro Estado contratante – o que, todavia, não implica seja necessária também sua anuência prévia. Sobre esse aspecto, uma ressalva pode ser feita com relação aos tratados com Rússia (2004)²³⁸ e Turquia (2010)²³⁹: em ambos os acordos, a redação do dispositivo pertinente indica que “As autoridades competentes de um Estado Contratante poderão negar os benefícios”. A indicação conjunta, sem ressalvas, de autoridades competentes de ambos os Estados contratantes poderia indicar que a decisão pela negativa dos benefícios deve ser tomada de comum acordo entre eles. Essa conclusão é reforçada justamente pela diferente redação adotada em outros tratados, que ora se refere a “Uma autoridade competente de um Estado Contratante” (Israel), ora às “autoridades competentes de qualquer dos Estados Contratantes” (Venezuela). Em termos práticos, essa

²³⁴ Disponível em [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/treaty/docs/html/tt_il-pl_01_eng_1991_tt__td1.html]. Acesso em 15.02.2022.

²³⁵ Decreto nº 6.000/2006.

²³⁶ Decreto nº 5.576/2005.

²³⁷ Decreto nº 8.336/2014.

²³⁸ Decreto nº 9.115/2017.

²³⁹ Decreto nº 8.140/2013.

conclusão conduziria a resultado muito semelhante àquele decorrente da expressa redação do tratado mexicano: a necessidade de um procedimento amigável para tanto.

Esse era, portanto, o panorama da política brasileira de acordos de bitributação no tocante às regras antiabuso antes do Projeto BEPS da OCDE: embora se tratasse de uma preocupação mais recente, todos os tratados celebrados pelo Brasil entre 2000 e 2010 incluíram algum tipo de cláusula que limitava a concessão de benefícios em situações consideradas abusivas, seja mediante critérios específicos baseados no controle direto ou indireto de entidades por não residentes ou em determinados níveis de subtributação no Estado da residência, seja mais genéricos e abertos, aplicáveis ora apenas à renda passiva, ora aos benefícios do acordo de bitributação como um todo.

Após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS da OCDE, todos os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, bem como aqueles que foram objeto de renegociação, incluíram o teste do objetivo principal exatamente nos termos da Convenção Modelo da OCDE de 2017: Argentina (2017)²⁴⁰, Suíça (2018)²⁴¹, Singapura (2018)²⁴², Emirados Árabes Unidos (2018)²⁴³, Suécia (2019)²⁴⁴, Uruguai (2019)²⁴⁵, Chile (2022)²⁴⁶, China (2022)²⁴⁷, Colômbia (2022)²⁴⁸, Índia (2022)²⁴⁹, Polônia (2022)²⁵⁰, Noruega (2022)²⁵¹ e Reino Unido (2022)²⁵². Embora as cláusulas que tratam do teste do objetivo principal sejam semelhantes nos referidos tratados, os acordos de bitributação celebrados com Singapura [art. 29(9)] e Reino Unido [art. 29(10)] trazem consigo a particularidade de prever a cláusula do benefício

²⁴⁰ Decreto nº 9.482/2018.

²⁴¹ Decreto nº 10.714/2021.

²⁴² Decreto nº 11.109/2022.

²⁴³ Decreto nº 10.05/2021.

²⁴⁴ Protocolo modificativo celebrado em 19 de março de 2019, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/29587]. Acesso em 28.05.2023.

²⁴⁵ Celebrado em 07 de junho de 2019, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/29894]. Acesso em 28.05.2023.

²⁴⁶ Protocolo modificativo celebrado em 03 de março de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31335]. Acesso em 28.05.2023.

²⁴⁷ Protocolo modificativo celebrado em 23 de maio de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31513]. Acesso em 28.05.2023.

²⁴⁸ Celebrado em 05 de agosto de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31473]. Acesso em 28.05.2023.

²⁴⁹ Protocolo modificativo celebrado em 24 de agosto de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31506]. Acesso em 28.05.2023.

²⁵⁰ Celebrado em 20 de setembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31551]. Acesso em 28.05.2023.

²⁵¹ Protocolo modificativo celebrado em 04 de novembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31702]. Acesso em 28.05.2023.

²⁵² Celebrado em 29 de novembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31744]. Acesso em 28.05.2023.

alternativo. De acordo com tal disposição, como visto, quando um benefício for negado em razão da aplicação do teste do objetivo principal, poderá ser concedido aquele a que se teria direito na ausência do arranjo ou negócio que teria justificado a aplicação da regra geral antiabuso. Se a ausência de tal cláusula nos demais acordos, todavia, levaria à conclusão de que a consequência da regra geral antiabuso seria a negativa a todo e qualquer benefício do tratado, quaisquer que sejam as circunstâncias do contribuinte, é questão que, como exposto acima, remanesce controversa.

Ainda com relação aos acordos celebrados ou renegociados após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS, todos eles guardam em comum a cumulação da regra geral antiabuso, nos termos do teste do objetivo principal, e de regras específicas antiabuso. Nesse ponto, nos tratados celebrados com Argentina (2017), Suíça (2018), Emirados Árabes Unidos (2018) e Polônia (2022), as regras específicas antiabuso se assemelham àquelas já presentes em acordos brasileiros anteriores e mencionadas, desde 2003, nos Comentários da OCDE. Nelas, prevê-se a restrição dos benefícios a determinados tipos de rendimentos (transporte – exclusivamente marítimo, no caso da Suíça, dos Emirados Árabes Unidos e da Polônia –, atividades financeiras e prestação de serviços administrativos intragrupo) caso não sejam tributados no outro Estado contratante ou, se o forem, caso sejam submetidos a uma tributação inferior às demais atividades desempenhadas naquele território.

Igualmente, os tratados com Argentina, Suíça e Polônia restringem a concessão de benefícios a uma entidade, residente num dos Estados contratantes, que seja controlada direta ou indiretamente por não residente, salvo se ela desenvolver, em seu país de residência, atividade empresarial substancial além da mera detenção de títulos ou quaisquer outras auxiliares, preparatórias ou similares em relação a outras entidades associadas – alternativamente, no caso da Suíça, também se excepciona da limitação de benefícios aquela entidade que, embora controlada por não residentes, tenha sua principal classe de ações negociadas em uma ou mais bolsas de valores reconhecidas.

O tratado com os Emirados Árabes Unidos, provavelmente pela qualificação desse país como jurisdição com tributação favorecida pela legislação brasileira²⁵³, demonstra especial preocupação com a utilização de entidades ali sediadas para fins de *treaty shopping*: as regras específicas mencionadas acima restringem a concessão de benefícios a residentes

²⁵³ Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010, art. 1º, XXII.

daquele país, nada dizendo quanto a residentes no Brasil. Além disso, são afastados os benefícios caso deixe de se comprovar que qualquer entidade, aquisição de participação ou condução de negócios não teve, como um propósito principal, a obtenção de benefícios a pessoa que não é residente nos Emirados Árabes Unidos, nem envolvam esquemas de erosão da base tributável mediante pagamento de obrigações a não residentes em montante superior a 50% dos rendimentos brutos da entidade [art. 29(3)].

Já os acordos celebrados com Singapura (2018), Suécia (2019), Uruguai (2019), Chile (2022), China (2022), Colômbia (2022), Índia (2022), Noruega (2022) e Reino Unido (2022). incluem a cláusula de limitação de benefícios simplificada, nos termos dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE, em sua versão de 2017. Em linhas gerais, restringem-se os benefícios do tratado apenas às denominadas “pessoas qualificadas”:

- (i) uma pessoa física;
- (ii) o próprio Estado contratante, ou uma subdivisão política, autoridade local ou órgão estatutário seus, ou uma agência ou organismo governamental desse Estado, subdivisão política ou autoridade local;
- (iii) uma sociedade ou outra entidade, se a principal classe de suas ações for negociada regularmente em uma ou mais bolsas de valores reconhecidas;
- (iv) uma sociedade ou outra entidade que seja uma organização sem fins lucrativos acordada pelas autoridades competentes; ou
- (v) uma sociedade ou outra entidade cujo controle de suas ações, direto ou indireto, for detido por pessoas qualificadas no momento da concessão do benefício e por pelo menos metade dos dias de um período de doze meses que inclua aquele momento. Trata-se, como se pode verificar, de regra específica antiabuso voltada à prevenção de situações típicas de *treaty shopping*.

Na linha da Convenção Modelo da OCDE de 2017, os tratados citados acima preveem três exceções em que os benefícios se aplicarão ainda que o contribuinte não se enquadre no conceito de pessoa qualificada. Primeiramente, fica assegurada a concessão dos benefícios do tratado a residente de um dos Estados contratantes que, embora não seja uma pessoa qualificada, desenvolva a condução ativa de um negócio em seu Estado de residência, do qual o rendimento ao qual se aplicará o benefício seja proveniente. Nesse caso, busca-se garantir a concessão dos benefícios em operações de boa-fé, dotadas de substância econômica e voltadas à condução ativa de um negócio. Em segundo lugar, fica assegurada a concessão do benefício a pessoa não qualificada quando, nesse momento e em pelo menos metade dos dias de qualquer período de doze meses que inclua aquele momento, ao menos 75% das ações do beneficiário sejam detidas por pessoas que teriam direito a benefícios

equivalentes ou mais favoráveis em razão da legislação interna, do tratado em questão ou de qualquer outro acordo internacional. Nesse caso, busca-se assegurar a concessão dos benefícios que, de outro modo, seriam concedidos aos controladores do contribuinte caso fossem eles os beneficiários diretos dos rendimentos em questão. Em terceiro lugar, é prevista a possibilidade da concessão do benefício a pessoa não qualificada caso demonstre que seu estabelecimento, aquisição ou manutenção, ou a condução de suas operações, não tenha como um de seus principais objetivos a obtenção dos benefícios do acordo de bitributação, levando em consideração seu objeto e finalidade.

Em síntese, a experiência brasileira com relação à inclusão de regras antiabuso em seus acordos de bitributação, em que pese relativamente recente, tem se demonstrado uma política consistente, desde antes mesmo da publicação dos relatórios do Projeto BEPS, passando a adotar a redação tal como sugerida pela OCDE quanto ao teste do objetivo principal a partir daí. Nada obstante seja um tema reiterado nos tratados brasileiros, o quadro geral acima descrito demonstra haver relevantes distinções entre os acordos de bitributação no tocante às cláusulas antiabuso, especialmente se consideradas aquelas de abrangência mais geral. A comparação entre os diversos padrões é, pois, relevante para que sejam identificados diferentes pontos de atenção no tocante aos direitos dos contribuintes, particularmente se considerada a igualdade na interpretação e aplicação de tais cláusulas, bem como o procedimento para tanto.

1.3.2. Análise comparada das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros

A interpretação de acordos de bitributação guarda consigo três particularidades: **(i)** trata-se de normas de Direito Internacional Público, cuja interpretação é orientada por suas regras e princípios, particularmente a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, não se confundindo com as medidas de direito interno; **(ii)** embora celebrados comumente de forma bilateral, os acordos têm seu conteúdo e estrutura baseados em certos modelos e tradições dos Estados contratantes; **(iii)** nada obstante, cada acordo de bitributação é o resultado individual da negociação entre suas partes, a partir de distintos interesses, o que se

evidencia nas especificidades que trazem em desvio dos de tais modelos e tradições²⁵⁴. Tais circunstâncias ficam evidentes quando voltada a atenção ao problema do abuso dos acordos de bitributação, especialmente à luz da experiência brasileira.

De fato, como visto, os acordos de bitributação brasileiros vinham adotando regras gerais antiabuso antes que a OCDE expressamente incluísse, na redação de sua Convenção Modelo, o teste do objetivo principal. Tratava-se, à época, de um desvio relevante das orientações daquela organização, em cujos Comentários, até a edição de 2017, nem mesmo se sugeria redação para uma regra geral antiabuso, mas apenas regras específicas (tais como as regra de limitação de benefícios) ou setoriais (por exemplo, as regras antiabuso voltadas à renda passiva). Interessa, no entanto, explorar as distinções entre os acordos de bitributação brasileiros. Afinal, mesmo entre aqueles celebrados ou renegociados após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS, há particularidades relevantes. Os tratados com Singapura (2018)²⁵⁵ e Reino Unido (2022)²⁵⁶, por exemplo, incluíram a cláusula do benefício alternativo, enquanto aquele com os Emirados Árabes Unidos (2018)²⁵⁷ voltou suas regras específicas antiabuso para circunstâncias que afetam residentes naquele país e não no Brasil, demonstrando uma particular preocupação com eventuais estruturas abusivas que envolvessem aquele país e não o Brasil. Todas essas circunstâncias revelam a particularidade de cada tratado em si, o que poderá exercer importante influência na avaliação do objeto e finalidade das disposições relevantes quando da interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso e sua aplicação. Afinal, é justamente a partir da análise comparativa que se evidenciam, a partir das diferenças identificadas, elementos que poderiam passar despercebidos²⁵⁸.

Do cotejo entre os acordos de bitributação brasileiros em que se adotaram regras gerais antiabuso, sobressaem-se diferenças quanto ao seu conteúdo, escopo e requisitos. Daí ser possível distingui-los com relação **(i) ao escopo: (a)** obtenção dos benefícios como um dos principais objetivos de um negócio ou arranjo do qual resultem, direta ou indiretamente;

²⁵⁴ Cf. VOGEL, Klaus. Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. In: CURTIUS-HARTUNG, R.; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd (org.). **Steuerberater-Jahrbuch 1983/84**. Bericht über den 35. Fachkongreß der Steuerberater des Bundesgebietes. Köln: 1984, p. 373-391 (374).

²⁵⁵ Decreto nº 11.109/2022.

²⁵⁶ Celebrado em 29 de novembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31744>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁵⁷ Decreto nº 10.05/2021.

²⁵⁸ Cf. SACCHETTO, Claudio. Introduction. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (ed.). **Introduction to comparative tax law**. Soveria Mannelli: Rubbetino Editore, 2008, p. 5-12 (9).

ou **(b)** abuso do acordo com relação aos seus fins; **(ii)** *ao método para a contenção ao abuso*, conforme as regras gerais antiabuso coexistam com regras específicas ou não; **(iii)** *à fundamentação exigida das autoridades tributárias para sua aplicação*: **(a)** “opinião da autoridade competente”; ou **(b)** “razoabilidade da conclusão”; e **(iv)** *à simetria da aplicação da limitação dos benefícios*: **(a)** unilateralmente; ou **(b)** bilateralmente, mediante procedimento amigável. A partir de tais distinções, poderão se identificados os principais pontos de atenção das respectivas cláusulas, particularmente à luz dos princípios da igualdade e do devido processo legal, do que se ocupará nos capítulos subsequentes.

1.3.2.1. Distinções relacionadas ao escopo: abuso com relação aos fins do tratado vs. um dos objetivos principais

O escopo de aplicação de regras gerais antiabuso deriva da definição, a partir de seus elementos normativos, das situações nas quais se considera a pretensão do contribuinte em se beneficiar do tratado como abusiva. O termo abuso, naturalmente, por si só, não resolve o problema, na medida em que pressupõe que se possa definir qual seria um uso apropriado do tratado em oposição a quais situações abusivas poderiam representar o seu aproveitamento inapropriado. Daí a relevância da identificação de critérios que permitam, no acordo de bitributação em questão, qualificar determinadas condutas como abusivas às quais, portanto, não serão concedidos os benefícios nele previstos.

Nesse tocante, os acordos de bitributação brasileiros apresentam dois padrões distintos. De um lado, aqueles celebrados antes do Projeto BEPS [Israel (2002)²⁵⁹, México (2003)²⁶⁰, Rússia (2004)²⁶¹, Venezuela (2005)²⁶² e Turquia (2010)²⁶³], como visto, apresentam regra geral antiabuso com escopo consideravelmente amplo, a partir de critérios singelos: o abuso do tratado com relação aos seus fins. A redação entre eles varia, ora se referindo aos fins (Israel, Rússia e Turquia), ora ao seu objeto (Venezuela), ora a ambos (México). O caso do México é particular dentre os tratados desse grupo, na medida em que

²⁵⁹ Decreto nº 5.576/2005.

²⁶⁰ Decreto nº 6.000/2006.

²⁶¹ Decreto nº 9.115/2017.

²⁶² Decreto nº 8.336/2014.

²⁶³ Decreto nº 8.140/2013.

franqueia ao contribuinte a possibilidade de “demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provêm os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção”, devendo-se levar em conta que os negócios e atividades da referida pessoa não tenha tido como um de seus principais propósitos a obtenção de algum benefício previsto no tratado [art. 28(5)].

É claro que o laconismo do dispositivo, comum a esse grupo, que se limita a fazer referência ao abuso com relação aos fins do tratado, traz consigo a falta de critérios para sua aplicação, podendo levar a problemas de consistência e, por conseguinte, pontos de atenção quanto ao princípio da igualdade. De todo modo, é justamente a confluência do princípio da igualdade na interpretação do dispositivo que impõem se derivem, do texto do tratado, critérios que permitam minimamente a aplicação consistente da cláusula. Daí a relevância, de um lado, da identificação de determinados padrões no comportamento do contribuinte que possam ser qualificados como um abuso e, mais importante, a ênfase na finalidade do tratado.

A relevância desses critérios fica evidente quando comparadas tais cláusulas com o teste do objetivo principal incluído pela OCDE em sua Convenção Modelo a partir de 2017 e que foi introduzido nos acordos brasileiros celebrados ou renegociados após a publicação dos relatórios do Projeto BEPS [Argentina (2017)²⁶⁴, Suíça (2018)²⁶⁵, Singapura (2018)²⁶⁶, Emirados Árabes Unidos (2018)²⁶⁷, Suécia (2019)²⁶⁸, Uruguai (2019)²⁶⁹, Chile (2022)²⁷⁰, China (2022)²⁷¹, Colômbia (2022)²⁷², Índia (2022)²⁷³, Polônia (2022)²⁷⁴, Noruega (2022)²⁷⁵

²⁶⁴ Protocolo modificativo ao tratado celebrado em 17 de maio de 1980. Decreto nº 9.482/2018.

²⁶⁵ Decreto nº 10.714/2021.

²⁶⁶ Decreto nº 11.109/2022.

²⁶⁷ Decreto nº 10.05/2021.

²⁶⁸ Protocolo modificativo ao tratado celebrado em 25 de abril de 1975, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/29587>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁶⁹ Celebrado em 07 de junho de 2019, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/29894>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁷⁰ Protocolo modificativo celebrado em 03 de março de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31335>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁷¹ Protocolo modificativo celebrado em 23 de maio de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31513>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁷² Celebrado em 05 de agosto de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31473>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁷³ Protocolo modificativo celebrado em 24 de agosto de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31506>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁷⁴ Celebrado em 20 de setembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31551>]. Acesso em 28.05.2023.

²⁷⁵ Protocolo modificativo celebrado em 04 de novembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31702>]. Acesso em 28.05.2023.

e Reino Unido (2022)²⁷⁶]. Nesse caso, o escopo de aplicação da regra se volta a situações em que, considerando todos os fatos e circunstâncias relevantes, seja razoável concluir que um dos principais objetivos do contribuinte tenha sido se beneficiar do próprio tratado. Embora seja um padrão relativamente baixo para a identificação de uma conduta como potencialmente abusiva, pois não se exige que o único objetivo do arranjo ou negócio seja o aproveitamento do tratado, ainda assim se revelam elementos essenciais para sua configuração que, à luz do princípio da igualdade e o correspondente dever de consistência da administração tributária em sua aplicação, não podem ser desconsiderados. Se é verdade que a referência a “um dos principais objetivos” possa diminuir, nesse ponto da análise, a relevância de outras razões econômicas no afastamento da aplicação da regra geral antiabuso, o conceito de benefício revela-se essencial para o estabelecimento de critérios com base nos quais se definam aqueles aos quais a cláusula se aplicará. E mais, não basta que haja um benefício, é necessário que a sua obtenção possa razoavelmente ser considerada um dos principais objetivos do arranjo ou negócio.

Em comum a ambos os modelos de cláusula, todavia, encontra-se a referência aos fins do tratado (no primeiro caso) ou ao objeto e finalidade das disposições relevantes (no segundo). Esse aspecto é fundamental, seja para delimitar o âmbito de apreciação da autoridade tributária no primeiro grupo de cláusula, já que nada se diz acerca de quais condutas seriam potencialmente abusivas, seja para implicar um segundo filtro no teste do objetivo principal, que vem a reforçar (e, portanto, complementar) o filtro relativamente baixo decorrente da razoável conclusão de que um dos principais objetivos do arranjo ou negócio tenha sido a obtenção do benefício.

²⁷⁶ Celebrado em 29 de novembro de 2022, ainda não entrou em vigor. Disponível em [<https://aplicacao.itamaraty.gov.br/ApiConcordia/Documento/download/31744>]. Acesso em 28.05.2023.

1.3.2.2. Distinções relacionadas à fundamentação: coexistência de regras gerais e específicas antiabuso vs. exclusividade da regra geral antiabuso

Sendo a partir de regras antiabuso que se qualificam determinadas condutas como abusivas e, por conseguinte, desprovidas dos benefícios do acordo de bitributação, existe uma diferença relevante no método empregado para sua contenção conforme coexistam, num mesmo tratado, regras gerais e específicas antiabuso ou, inversamente, exclusivamente as primeiras. Isso porque regras específicas antiabuso caracterizam-se pela especificidade e detalhamento de sua hipótese de incidência, bem como a definição da consequência jurídica aplicável. Prestam-se, portanto, a definir com maior precisão situações consideradas, ao menos à primeira vista, como abusivas e desprovidas dos benefícios do tratado. Coexistindo ambas as modalidades num mesmo tratado, surge a questão da possibilidade de aplicação – i.e., a justificação para a aplicação – da regra geral antiabuso em situações chanceladas pelas regras específicas antiabuso.

Em outras palavras, o contribuinte observa todas as condições impostas por regras de limitação de benefícios, mas ainda se vê sujeito a uma eventual negativa por força da aplicação da regra geral antiabuso. Nesse caso, haverá um grau mais elevado de ônus argumentativo por parte da autoridade tributária a demonstrar a subsunção à hipótese normativa da regra geral antiabuso, a despeito da observância dos critérios específicos por parte do contribuinte. Doutra parte, tratando-se de um acordo de bitributação que veicule tão somente uma regra geral antiabuso, a autoridade tributária pode se ver menos limitada a certos critérios específicos para avaliação da situação do contribuinte.

A esse respeito, todos os acordos de bitributação celebrados ou renegociados pelo Brasil após a conclusão do Projeto BEPS²⁷⁷ veiculam, cumulativamente, regras específicas e gerais antiabuso, embora possa haver diferenças entre aquelas adotadas em cada tratado. Adicionalmente, os tratados celebrados com Israel (2002)²⁷⁸, Rússia (2004)²⁷⁹ e Venezuela (2005)²⁸⁰ também veiculam regra específica antiabuso com relação à interposição de

²⁷⁷ Argentina (2017), Suíça (2018), Singapura (2018), Emirados Árabes Unidos (2018), Suécia (2019) e Uruguai (2019).

²⁷⁸ Decreto nº 5.576/2005.

²⁷⁹ Decreto nº 9.115/2017.

²⁸⁰ Decreto nº 8.336/2014.

entidade controlada por não residente, resguardando situações em que tais entidades desenvolvam, no país em que são residentes, uma atividade empresarial substancial. Os acordos com México (2003)²⁸¹, Rússia e Venezuela ainda trazem regra específica que trata de subtributação, limitada, no segundo e terceiro casos, a determinados tipos de rendimentos (navegação, atividade bancária e prestação de serviços administrativos intragrupo).

Já o acordo de bitributação celebrado com a Turquia (2010)²⁸² limita-se a estabelecer regra geral antiabuso com base na qual os benefícios nele previstos poderão ser negados se a sua obtenção constituir um “abuso do Acordo em relativamente aos seus fins”. A ausência de critérios objetivos fornecidos por outras regras específicas antiabuso, de um lado, desincumbe a autoridade competente do ônus de fundamentar a aplicação da regra geral inobstante a observação de tais critérios objetivos, porquanto ausentes no tratado. De outro lado, todavia, coloca em especial destaque o problema da interpretação da expressão “relativamente aos seus fins”, isto é, do ponto de vista do princípio da igualdade, requer que se construam critérios baseados nos fins do tratado que permitam uma aplicação consistente da regra a situações equiparadas.

Ambos os modelos, cada qual à sua maneira, apresentam pontos de atenção no tocante ao princípio da igualdade. Quando cumuladas regras gerais e específicas antiabuso, se colocará a questão da necessidade de observação dos critérios objetivos fornecidos pelas últimas na avaliação da situação do contribuinte. Afinal, é com base nesses que se deve, primariamente, distinguir entre situações abusivas e não abusivas. Nessa hipótese, a regra geral antiabuso serviria para abordar circunstâncias não tratadas nas regras específicas, bem como para evitar o abuso das próprias regras específicas antiabuso, isto é, quando tais critérios específicos são atendidos pelo contribuinte, porém de forma não substancial, mediante operações que são realizadas e, logo depois, desfeitas de modo a não atender à finalidade da própria regra específica antiabuso. Já a previsão exclusiva de regra geral antiabuso, por sua vez, traz consigo a necessidade de estabelecimento de critérios e parâmetros com base nos quais as situações dos contribuintes poderão ser consistentemente apreciadas, sem que redunde numa aplicação arbitrária e casuística.

²⁸¹ Decreto nº 6.000/2006.

²⁸² Decreto nº 8.140/2013.

1.3.2.3. Distinções relacionadas à fundamentação exigida das autoridades tributárias: opinião vs. razoabilidade

No tocante à fundamentação exigida das autoridades tributárias para a aplicação da regra geral antiabuso, verifica-se uma distinção dos tratados celebrados anteriormente à conclusão do Projeto BEPS e aqueles que incorporaram a cláusula proposta pela OCDE quanto ao teste do objetivo principal. No primeiro grupo, todos os tratados fazem referência à opinião da autoridade competente, enquanto, no segundo, refere-se à negativa do benefício “quando for razoável concluir, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes” que a obtenção de referido benefício tenha constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio. A depender como interpretadas as expressões, elas podem resultar numa exigência menos intensa de fundamentação, na medida em que tanto a expressão “sua opinião” quanto “quando for razoável concluir” parecem não requer, à primeira vista, uma prova certa e definitiva de que o arranjo ou negócio caracterize-se como abusivo.

É claro que, numa interpretação baseada no princípio do devido processo legal e à luz do princípio da igualdade, o dever da autoridade tributária de fundamentar suas acusações com base em argumentos e provas é elemento de primeira relevância no tocante aos direitos dos contribuintes. Por essa razão, não parece ser cabível a aplicação de regra geral antiabuso baseada tão somente na opinião da autoridade competente, assim entendida como um juízo de valor desprovido de fundamentação e comprovação. Do mesmo modo, a razoabilidade da conclusão depende, invariavelmente, da consideração de todos os fatos e circunstâncias relevantes, estes sim devendo ser demonstrados e comprovados por parte da autoridade tributária.

1.3.2.4. Distinções relacionadas à simetria de aplicação: unilateral vs. bilateral

Por fim, com ênfase na questão procedimental, os acordos brasileiros distinguem-se quanto à aplicação bilateral ou unilateral da regra geral antiabuso, i.e., se é exigida a

concordância de ambos os Estados contratantes mediante procedimento amigável, ou se é possível que apenas um deles se baseie na cláusula para embasar a negativa dos benefícios, o que pode ser tão somente comunicado ao outro Estado contratante. Sobre esse ponto, o acordo de bitributação celebrado com o México (2003)²⁸³ exige que as autoridades competentes de ambos os Estados contratantes acordem, mediante procedimento amigável, a respeito da negativa dos benefícios do tratado com base na regra geral antiabuso. No caso de Israel (2002)²⁸⁴, exige-se tão somente a comunicação da aplicação da regra geral antiabuso à autoridade competente do outro Estado contratante – sem que se possa, a partir dali, inferir a exigência de concordância. Já nos tratados com Rússia (2004)²⁸⁵ e Turquia (2010)²⁸⁶, a depender do modo como interpretada a cláusula convencional neles constante, é possível concluir pela exigência de que a decisão pela negativa dos benefícios seja tomada de comum acordo entre as autoridades competentes de ambos os Estados contratantes. Em todos os demais casos, não há qualquer exigência de concordância do outro Estado contratante, nem mesmo de comunicação, para fins de aplicação da regra.

De fato, a exigência de procedimento amigável para a aplicação da regra representa uma garantia procedimental adicional ao contribuinte, seja porque se ouvirá a autoridade competente do outro Estado contratante, seja pela própria formalização que esse procedimento tratará ao processo de aplicação da regra, reforçando-se a necessidade de fundamentação e comprovação das alegações da autoridade tributária. Nada obstante, não há, à primeira vista, o reconhecimento de um direito do contribuinte a participar do procedimento amigável, que ainda é visto como uma questão que se coloca entre Estados contratantes.

O fato de a maior parte dos tratados brasileiros, bem como a cláusula sugerida pela OCDE, não incluir a exigência de aplicação bilateral mediante procedimento amigável reforça a importância dos direitos dos contribuintes, à luz do princípio do devido processo legal, durante o procedimento de fiscalização que poderá levar à negativa dos benefícios. Isso porque sua aplicação unilateral pode conduzir a eventuais incoerências internas, inconsistências com relação a casos anteriores e subsequentes e até mesmo à dupla tributação.

²⁸³ Decreto nº 6.000/2006.

²⁸⁴ Decreto nº 5.576/2005.

²⁸⁵ Decreto nº 9.115/2017.

²⁸⁶ Decreto nº 8.140/2013.

1.4. Conclusões parciais

Delimitadas conceitualmente as principais questões relacionadas ao abuso dos acordos de bitributação, assim como os diferentes argumentos, teorias e técnicas legislativas voltados à sua contenção, foram demonstrados os principais aspectos em que a interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros, bem como o procedimento para sua aplicação, deverão ser influenciados e delimitados pelos princípios da igualdade e do devido processo legal.

Diante das dificuldades de se sustentar uma solução para contenção ao abuso dos acordos de bitributação simplesmente baseada no direito interno ou na construção de um princípio geral antiabuso ou mesmo de uma cláusula convencional antiabuso não escrita, os países passaram a incluir disposições expressas que se voltam a definir situações abusivas nas quais se afastará a aplicação do tratado. Nessa toada, distinguem-se, de um lado, as regras específicas antiabuso, caracterizadas pela especificidade e maior fechamento de seu antecedente, voltado a certas situações e operações, atribuindo-lhes consequências especificamente determinadas; e, de outro, as regras gerais antiabuso que, prescindindo do detalhamento característico do modelo anterior, tem seu antecedente prescrito de forma genérica, abrangendo uma categoria previamente indeterminada de situações. É justamente nessa segunda modalidade em que se sobressai a importância do aplicador, seja a administração tributária, sejam os tribunais em atividade de revisão, na verificação se os elementos concretos do caso se enquadram, ou não, nos critérios genéricos e valorativos previstos na hipótese da regra geral, assim como a consequência que dali decorre.

Diversos acordos de bitributação brasileiros preveem regras gerais antiabuso – política inaugurada em 2002, com a conclusão do tratado com Israel. Após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS, em 2015, o Brasil celebrou novos tratados e renegociou alguns antigos, sempre aderindo ao padrão recomendado pela OCDE em sua Convenção Modelo de 2017. Nesses tratados mais recentes, além da adoção de um preâmbulo cuja redação explícita que a contenção ao abuso, incluída a elisão fiscal, constitui uma das

finalidades do tratado, é incluído o teste do objetivo principal, a regra geral antiabuso da Convenção Modelo de 2017.

Comparando os diferentes padrões de regras gerais antiabuso veiculadas por acordos de bitributação brasileiros, pode-se distingui-los com relação **(i) ao escopo**: **(a)** obtenção dos benefícios como um dos principais objetivos de um negócio ou arranjo do qual resultem, direta ou indiretamente; ou **(b)** abuso do acordo com relação aos seus fins; **(ii) ao método para a contenção ao abuso**, conforme as regras gerais antiabuso coexistam com regras específicas ou não; **(iii) à fundamentação exigida das autoridades tributárias para sua aplicação**: **(a)** “opinião da autoridade competente”; ou **(b)** “razoabilidade da conclusão”; e **(iv) à simetria da aplicação da limitação dos benefícios**: **(a)** unilateralmente; ou **(b)** bilateralmente, mediante procedimento amigável.

Com relação a cada um dos critérios acima, existem aspectos que, em maior ou menor medida, conflitam com os ideais conotados pelos princípios da igualdade e do devido processo legal. Todos eles relacionam-se, direta ou indiretamente, à generalidade de sentido dos termos empregados nas cláusulas e à vagueza das regras gerais antiabuso, que podem atribuir algum grau de arbitrariedade ao intérprete/aplicador, prejudicando a consistência em sua aplicação, tanto com relação a casos passados quanto futuros. Também o procedimento para sua aplicação pode, a depender de quais garantias forem asseguradas ao contribuinte, violar o ideal de protetividade de direitos conotado pelo princípio do devido processo legal.

2. IGUALDADE E INTERPRETAÇÃO DAS CLÁUSULAS QUE VEICULAM REGRAS GERAIS ANTIABUSO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO

[...] most treaties have no single, undiluted object and purpose but rather a variety of different, and possibly conflicting, objects and purposes.

SINCLAIR²⁸⁷

It must be remembered that the text also plays an important role in ascertaining the purpose of a provision. The proper approach is one that unifies the text, context, and purpose, not a purposive one in search of a vague policy objective disconnected from the text.

Suprema Corte do Canadá²⁸⁸

A treaty interpreter must begin with, and focus upon, the text of the particular provision to be interpreted. It is in the words constituting that provision, read in their context, that the object and purpose of the states parties to the treaty must first be sought. Where the meaning imparted by the text itself is equivocal or inconclusive, or where confirmation of the correctness of the reading of the text itself is desired, light from the object and purpose of the treaty as a whole may usefully be sought.

Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio²⁸⁹

²⁸⁷ SINCLAIR, Ian. **The Vienna Convention on the Law of Treaties**. 2ª ed. Manchester: Manchester University Press, 1984, p. 130. Em tradução livre: “A maioria dos tratados não tem apenas um único e puro objeto e finalidade, mas, ao contrário, uma variedade de diferentes e possivelmente conflitantes objetos e finalidades”.

²⁸⁸ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 41. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023. Em tradução livre: “Deve-se lembrar que o texto também desempenha um papel importante na determinação da finalidade de uma disposição. A abordagem apropriada é aquela que unifica texto, contexto e finalidade, não uma abordagem teleológica na busca de um objetivo político vago desconectado do texto”.

²⁸⁹ Órgão de Apelação, Relatório, Estados Unidos – Proibição de importação de camarões e produtos derivados, 12 de outubro de 1998, WT/DS58/AB/R, parágrafo 129. Disponível em [<https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/WT/DS/58ABR.pdf&Open=True>]. Acesso em 30.05.2023. Em tradução livre: “Um intérprete do tratado deve iniciar, nele focando, com o texto de uma disposição em particular a ser interpretada. É nas palavras que constituem essa disposição, lidas em seu contexto, que o objeto e a finalidade dos Estados Partes do tratado devem ser buscados primeiro. Quando o significado derivado do próprio texto for equívoco ou inconclusivo, ou quando se desejar confirmar a exatidão da leitura do próprio texto, pode ser útil buscar a luz do objeto e da finalidade do tratado como um todo”.

Neste Capítulo, será demonstrada de que maneira o princípio da igualdade, especialmente sob a perspectiva da igualdade perante a lei, delimita e especifica a interpretação de dispositivos dos acordos de bitributação dos quais se constroem as regras gerais antiabuso analisadas no Capítulo anterior. Reside, nesse ponto, o desafio da interpretação de tais dispositivos: se, de um lado, caracterizam-se pela abertura de seu antecedente e consequente (em contraposição às regras específicas antiabuso), de outro, devem conotar sentidos que permitam a fixação de critérios que possam ser aplicados de forma consistente a situações semelhantes, evitando-se o arbítrio no processo de interpretação. A demonstração de tal tese, neste ponto, se dividirá em três elementos. O primeiro, enquanto pressuposto, consistirá na delimitação conceitual e funcional de tal princípio quando aplicado na interpretação de regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação. O segundo será voltado ao antecedente de tal regra, demonstrando-se a relevância do objeto e finalidade das disposições supostamente abusadas para que delimitem situações que consistam em abusos sujeitos à aplicação da regra. O terceiro, por fim, demonstrará em que medida o princípio da igualdade delimita o consequente da regra geral antiabuso, notadamente ao dever de coerência na aplicação do acordo de bitributação como um todo.

2.1. Princípio da igualdade na interpretação dos acordos de bitributação e regras gerais antiabuso

2.1.1. Princípio da igualdade e acordos de bitributação

2.1.1.1. Objeções à aplicação do princípio da igualdade no contexto dos acordos de bitributação

A demonstração da tese de que o princípio da igualdade exerce função interpretativa relevante na determinação do conteúdo das regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação depende, em primeiro lugar, de que se reconheça haver, em tal princípio, alguma relevância no processo de interpretação de tratados em geral e de acordos de bitributação em

especial. São várias as objeções que podem ser levantadas a essa empreitada, de cunho metodológico, normativo e material. Do ponto de vista metodológico, o princípio da igualdade, de natureza eminentemente constitucional (direito doméstico, portanto), não concorreria com tratados na medida em que pertenceriam a planos normativos distintos²⁹⁰. Pelo viés normativo, a interpretação de tratados internacionais seria disciplinada pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que não remete ao Direito Constitucional nenhuma função interpretativa – ao contrário, veda que se aleguem restrições de direito doméstico para a escusa de aplicação de tratado internacional (art. 27). Por fim, pela perspectiva material, o princípio da igualdade conformaria o poder de tributar e a distribuição do encargo tributário entre contribuintes, não afetando acordos de bitributação, cuja função, diferentemente da regra tributária doméstica que impõe a incidência do tributo, é repartir as competências tributárias entre os Estados contratantes. Nessa linha, eventual violação ao princípio da igualdade decorreria do direito doméstico e não do tratado internacional, pois não fosse o primeiro, que determina a incidência, não haveria tratamento desigual²⁹¹. Daí a referência a acordos de bitributação como mecanismos para a divisão de competências tributárias neutros do ponto de vista da igualdade (“*gleichheitsneutrale Mechanismen zur Kompetenzverteilung*”)²⁹².

O tema da relação entre o princípio da igualdade e os acordos de bitributação, para além da regra de não discriminação neles veiculada, é complexo e extrapola o objeto da presente tese. Algumas considerações, todavia, são importantes para que se possam demonstrar as hipóteses ora apresentadas. Em primeiro lugar, do ponto de vista metodológico, é questionável a separação estanque entre “ordem internacional”, de um lado, e “ordem nacional”, de outro. Para além do debate acerca do dualismo ou monismo na relação entre direito internacional e direito doméstico, o fato é que acordos de bitributação

²⁹⁰ Cf., embora não corrobore integralmente com tal objeção, mas veja um campo restrito para uma interpretação do acordo de bitributação conforme a Constituição, LANG, Michael. Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 19-22, 1990 (20). Mais recentemente, refutando de forma mais contundente essa possibilidade, cf. LANG, Michael. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht. In: KOFLER, Georg *et al.* (org). **Steuerpolitik und Verfassungsrecht**. Wien: Linde, 2023, p. 135-164 (150).

²⁹¹ Cf. AIGNER, Hans-Jürgen. Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat. In: GASSNER, Wolfgang *et al.* (org.). **Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen**. Wien: Linde Verlag, 2005, p.169-193 (175).

²⁹² AIGNER, Dietmar; KOFLER, Georg; TUMPEL, Michael. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens. **Spektrum des Wirtschaftsrechts**, p. 1-40, 2014 (14).

são objeto de interpretação e, então, de aplicação por parte das autoridades tributárias domésticas. Estas, por sua vez, no exercício de suas funções públicas, são vinculadas a princípios constitucionais. Em outras palavras, não podem as autoridades fiscais interpretar e aplicar acordos de bitributação de maneira inconsistente com o princípio da igualdade.

Em segundo lugar, é igualmente questionável se a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de fato, não reconheceria a força normativa do princípio da igualdade também no âmbito internacional. Ora, ela própria, em seu preâmbulo, faz referência à “igualdade de direitos” enquanto princípio incorporado na Carta das Nações Unidas, assim como o Estatuto da Corte Internacional de Justiça reconhece, em seu art. 38(1)(c), como fontes de direito internacional, princípios gerais de direito reconhecidos pelas Nações. Assim está claro que, sobretudo em matéria de tributação, o princípio da igualdade é reconhecido de forma generalizada pelos países, bem como deriva, do ponto de vista internacional, da própria consagração dos direitos humanos, no que já dispusera a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (art. 13).

Em terceiro lugar, de fato, o princípio da igualdade e os acordos de bitributação, cuja celebração decorre da competência atribuída constitucionalmente para tanto, encontram-se numa relação de tensão (*Spannungsverhältnis*)²⁹³, na medida em que tratados dessa natureza, tendo por função delimitar as competências tributárias dos Estados contratantes, podem levar a diferenças de tratamento aos contribuintes. A questão, portanto, é menos sobre *se* existe essa relação entre o princípio da igualdade e acordos de bitributação e mais sobre *como* eles se relacionam.

2.1.1.2. Controle de acordos de bitributação frente ao princípio da igualdade na jurisprudência do Tribunal Constitucional austríaco

Ao menos por duas ocasiões, o Tribunal Constitucional austríaco

²⁹³ LANG, Michael. **Doppelbesteuerungsabkommen und innerrechtliches Recht**. Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung. Wien: Wirtschaftsverl. Orac, 1992, p. 84.

(*Verfassungsgerichtshof*) voltou-se ao controle de constitucionalidade de acordos de bitributação à luz do princípio da igualdade. No primeiro caso, o acordo de bitributação celebrado entre Áustria e Portugal, em seu art. 24(3), vedava a discriminação de estabelecimentos permanentes, que não deveriam receber, do Estado em que localizados, tratamento menos favorável que aquele dispensado a empresas desse Estado que exercessem a mesma atividade. Aplicada a contribuintes portugueses que desenvolvessem atividades na Áustria por intermédio de um estabelecimento permanente, a regra antidiscriminação convencional afastava a norma austríaca que limitava a dedução de prejuízos fiscais acumulados (*Verlustvortrag*) por estabelecimentos permanentes ali localizados, para fins de apuração do imposto austríaco sobre lucros a eles atribuídos. O problema do caso estava no fato de que o contribuinte em questão auferira rendimentos decorrentes de atividades agrícolas e silvícolas (*Land- und Forstwirtschaft*), qualificados no art. 6 do referido tratado (rendimentos de propriedades imobiliárias). Ocorre que, pelo modo como redigido o art. 24(3) do tratado, com expressões como “estabelecimento permanente”, “empresa de um Estado contratante” etc., a autoridade austríaca entendia aplicável a regra de não discriminação apenas com relação a rendimentos qualificados no art. 7 (lucro das empresas) do tratado. A questão levada ao tribunal, portanto, era a justificação, à luz do princípio da igualdade, do tratamento diferenciado (quanto à extensão da não discriminação) entre contribuintes portugueses que, por meio de um estabelecimento permanente austríaco, auferissem rendimentos que fossem qualificados no art. 7 (tratamento mais favorecido) e os outros em idêntica situação, porém que auferissem rendimentos de outra natureza (tratamento menos favorecido)²⁹⁴.

A decisão do tribunal austríaco refutou haver violação ao princípio da igualdade no caso. Dois foram os fundamentos para tanto. O primeiro, pelo fato de que o dispositivo do tratado questionado seria um *standard* internacional, refletido no art. 24(4) da Convenção Modelo da OCDE de 1977. Assim, a celebração de tratados internacionais estaria no âmbito de valoração político-jurídica do legislador (*im seinem rechtspolitischen Ermessen*), o que, aliado à práxis internacional, justificaria o tratamento diferenciado. O segundo buscou efetivamente identificar a justificação material da diferenciação levada a efeito pelo tratado, para concluir que apenas existiria uma perturbação efetiva da concorrência no caso das atividades cujos rendimentos se qualificassem como lucros das empresas; por outro lado,

²⁹⁴ VfGH 15.03.1990, B 758/88, B 759/88, VfSlg 12.326/1990.

tratando-se de rendimentos imobiliários, o tratamento diferenciado entre residentes e não residentes não causaria prejuízos à livre concorrência, razão pela qual a não discriminação deixaria de se aplicar à segunda categoria de contribuintes²⁹⁵.

O caso é interessante, pois demonstra que, de fato, a raiz do tratamento desigual encontra-se na legislação doméstica, já que fora a lei austríaca que impusera restrição à compensação de prejuízos acumulados por não residentes. Ocorre que, se podem ser admitidas diferenças de tratamento entre residentes e não residentes, porquanto o vínculo pessoal da residência é elemento distintivo que as justificaria, é exatamente o acordo de bitributação que gera uma situação de desigualdade entre não residentes (no caso, residentes em Portugal) que se encontram em situação semelhante.

O primeiro fundamento, de um lado, reconhece um aspecto fundamental da competência para celebrar acordos de bitributação em geral: o amplo âmbito de conformação do legislador para aprovar negociações bilaterais. Trata-se de concessões mútuas dos Estados que, por essa razão, diferenciam, entre seus contribuintes residentes, conforme as pessoas com quem realizem negócios sejam residentes de países com os quais haja um acordo de bitributação em vigor²⁹⁶. Mesmo no âmbito da União Europeia, em que liberdades fundamentais restringem consideravelmente a possibilidade de tratamentos diferenciados, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia vem reconhecendo que a bilateralidade dos acordos de bitributação não permite uma comparação horizontal entre não residentes sujeitos a tratados celebrados com diferentes países²⁹⁷. Todavia, isso não significa reconhecer, no mero fato de um dispositivo do tratado corresponder a um *standard* internacional, uma justificação suficiente para a diferenciação – tratar-se-ia de um raciocínio circular de acordo com o qual uma diferenciação levada a efeito por uma norma internacional sempre será justificada por decorrer de uma norma internacional²⁹⁸. O segundo fundamento, por sua vez, demonstra o controle material da diferenciação: ainda que a fundamentação da decisão tenha sido relativamente superficial, demonstra que, fosse mais grave o prejuízo à

²⁹⁵ A conclusão do caso seria outra, fossem aplicáveis as liberdades fundamentais da União Europeia, à qual ambos os Estados contratantes ingressaram anos após o período em discussão. Cf. TJUE, 21 de setembro 1999, Processo C-307/97, *Saint-Gobain*, EU:C:1999:438, parágrafo 57-ss.

²⁹⁶ LANG, Michael. **Doppelbesteuerungsabkommen und innerrechtliches Recht**. Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung. Wien: Wirtschaftsverl. Orac, 1992, p. 84.

²⁹⁷ Cf. TJUE, 30 de junho 2016, Caso C-176/15, *Riskin and Timmermans*, EU:C:2016:488, parágrafos 31-32.

²⁹⁸ Cf. LANG, Michael. Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 19-22, 1990 (21).

concorrência decorrente da diferenciação, teria sido reconhecida sua inconstitucionalidade²⁹⁹.

O segundo caso, mais recente, tratou da previsão, no tratado celebrado entre Áustria e Liechtenstein, tanto da isenção quanto do crédito como métodos para evitar a bitributação, conforme se tratasse de rendimentos qualificados no art. 14 (profissões independentes) ou no art. 7 (lucro das empresas), respectivamente³⁰⁰. Como era muito baixa a tributação em Liechtenstein, onde o contribuinte prestava serviços de relações pública de natureza independente, a isenção do imposto austríaco era decisiva para determinar a carga tributária total sobre seus rendimentos (3,6% ou 33,4%, aproximadamente). O caso é curioso, já que o tratado foi celebrado em 1969, sendo que, em 2000, o art. 14 foi eliminado da Convenção Modelo da OCDE justamente pela semelhança de escopo objetivo e regra de alocação com o art. 7³⁰¹. A decisão do tribunal, mais uma vez, foi no sentido da constitucionalidade da distinção, destacando o âmbito de conformação do legislador na eleição do método para evitar a bitributação (*des rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers bei der Methodenwahl*), cuja medida central é a divisão de competências tributárias entre os Estados contratantes (*die Zuteilung der Besteuerungsrechte*). Nesse contexto, a despeito de reconhecer ser tênue a linha que separa o escopo objetivo dos dispositivos envolvidos, o tribunal concluiu estar justificada a diferenciação no fato de que a base fixa (*feste Einrichtung*) exigida no art. 14 para permitir a tributação na fonte (e, conseqüentemente, a isenção na residência) seria um requisito mais forte que a mera atribuição do lucro a um estabelecimento permanente, permitindo a tributação na fonte. Interessante, a respeito dessa decisão, é reconhecer o fato de o tribunal haver procedido a um controle baseado na igualdade muito semelhante ao que se faria com relação a uma norma de direito interno, no sentido de verificar a justificação do tratamento diferenciado³⁰².

²⁹⁹ Cf. AIGNER, Hans-Jürgen. Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat. In: GASSNER, Wolfgang *et al.* (org.). **Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen**. Wien: Linde Verlag, 2005, p.169-193 (174).

³⁰⁰ VfGH 23.06.2014, SV 2/2013-14, VfSlg 19.889/2014.

³⁰¹ Cf. OCDE. Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention. In: OCDE. **Issues in International Taxation**, n. 7. Paris: OCDE, 2000, p. 87-106 (101, § 43).

³⁰² Cf. LANG, Michael. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht. In: KOFLER, Georg *et al.* (org.). **Steuerpolitik und Verfassungsrecht**. Wien: Linde, 2023, p. 135-164 (147).

2.1.1.3. Função interpretativa do princípio da igualdade no contexto de acordos de bitributação

As decisões do Tribunal Constitucional austríaco demonstram que os óbices de cunho metodológico e normativo não procedem, sujeitando-se os acordos de bitributação ao exame à luz do princípio da igualdade. A questão essencial, portanto, é de natureza material, no sentido do modo pelo qual há essa interação. De fato, reconhece-se ao legislador (figura que cumula os negociadores e o próprio Poder Legislativo em si) um âmbito de conformação inicial próprio da bilateralidade de que decorre o tratado, delimitando-se as competências tributárias dos Estados contratantes mediante concessões recíprocas. O controle de igualdade, nesse aspecto, é menos intenso e mais voltado a diferenciações entre grupos comparáveis que estejam compreendidos no escopo subjetivo do tratado³⁰³. De certa maneira, foi o que aconteceu nos casos austríacos citados acima, independentemente da concordância quanto à fundamentação adotada para afastar a violação ao princípio da igualdade nas situações concretas.

O processo de interpretação dos acordos de bitributação também é influenciado pelo princípio da igualdade, que passa a exercer a função de atribuir prevalência a determinadas soluções interpretativas que levem a um resultado mais consistente com o princípio da igualdade – i.e., que se releia o tratado de modo a construir as soluções interpretativas, ainda adstritas ao texto e demais elementos de sua interpretação, mais consistentes com o princípio da igualdade³⁰⁴. Ao tratar da interpretação dos acordos de bitributação conforme à Constituição, LANG identifica um âmbito restrito para sua aplicação, ao menos em comparação à interpretação das disposições do direito doméstico³⁰⁵. Segundo o autor austríaco, os acordos de bitributação devem ser interpretados à luz do direito internacional e, somente se tais critérios não forem suficientes para se chegar a uma solução, a Constituição deve ser considerada para definição do resultado interpretativo. De outra parte,

³⁰³ Cf. LANG, Michael. **Doppelbesteuerungsabkommen und innerrechtliches Recht**. Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung. Wien: Wirtschaftsverl. Orac, 1992, p. 84.

³⁰⁴ Cf., acerca da função interpretativa dos princípios em sua eficácia interna indireta, ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivum, 2022, p. 127-128.

³⁰⁵ Cf. LANG, Michael. Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 19-22, 1990 (20-21); mais recentemente, e rechaçando de modo contundente uma interpretação conforme, LANG, Michael. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht. In: KOFLER, Georg *et al.* (org). **Steuerpolitik und Verfassungsrecht**. Wien: Linde, 2023, p. 135-164 (150).

enquanto refuta a possibilidade de uma interpretação do acordo de bitributação “conforme à Constituição”, já que as regras do tratado devem ter o mesmo conteúdo tanto na ordem internacional quanto nacional, ele reconhece que, caso esse conteúdo não seja compatível com a Constituição do Estado contratante, não restará ao tribunal nacional alternativa, senão declarar a inconstitucionalidade da norma convencional – apenas deixando de ser aplicável após tal decisão³⁰⁶.

Esse raciocínio é importante, posto que refratário à interpretação de dispositivos convencionais conforme à Constituição, ao reconhecer a relevância do Direito Constitucional dos Estados contratantes no controle judicial exercido pelos tribunais nacionais. De um lado, a própria concepção de uma interpretação conforme à Constituição, enquanto um suposto método interpretativo, é trivial, uma vez que, senão todas, a maioria das decisões pela constitucionalidade de um determinado dispositivo envolve sua interpretação, pelo tribunal, cujo resultado se decide compatível com a Constituição³⁰⁷. A decisão austríaca a respeito da regra de não discriminação dos estabelecimentos permanentes, mencionada acima, é um exemplo: ao interpretar o texto do tratado, o Tribunal Constitucional austríaco construiu uma norma convencional de acordo com a qual o direito à não discriminação se aplicaria apenas a não residentes que desenvolvessem determinados tipos e atividades, decidindo pela constitucionalidade dessa solução interpretativa.

De fato, não serão todas as situações em que o tratado deva ser interpretado que exigirão uma consideração à Constituição de um ou de ambos os Estados contratantes. Inclusive, é questionável quão abrangente será essa remissão ao Direito Constitucional quando da interpretação de um acordo de bitributação. Afinal, tomando-se como base a Convenção Modelo da OCDE, as hipóteses em que se faz remissão ao direito interno na interpretação do tratado, a teor do art. 3(2), são bastante restritas. Em verdade, dentre as situações em que a referência à Constituição exerça alguma relevância na interpretação do tratado, o princípio da igualdade ocupa um espaço de particular destaque. De um lado, por seu caráter estruturante em matéria de tributação³⁰⁸, o que reforça sua força normativa sob a

³⁰⁶ Cf. LANG, Michael. Die jüngste Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein. *Österreichische Steuerzeitung*, v. 68, n. 4, p. 96-101, 2015 (101).

³⁰⁷ Cf. SILVA, Virgílio Afonso. Interpretação conforme a constituição: entre a trivialidade e a centralização judicial. *Revista Direito GV*, v. 2, n. 1, p. 191-210, 2006 (199).

³⁰⁸ Cf., sobre uma abordagem mais voltada à relevância normativa do que ao veículo normativo na relação entre direito internacional e direito constitucional, PETERS, Anne. Supremacy lost: International Law meets Domestic Constitutional Law. *Vienna Journal on International Constitutional Law*, v. 3, p. 170-198, 2009 (197).

perspectiva de sua função interpretativa. De outro, a sua adoção generalizada pelos mais diversos países, bem como consagração também em instrumentos internacionais, como visto acima, reforça sua natureza de fonte também do Direito Internacional Público enquanto princípio geral de direito reconhecido pelas nações.

Reconhecer o princípio da igualdade também como uma fonte de Direito Internacional Público é de particular relevância, uma vez que contemporiza a preocupação de que a sua influência na interpretação de acordos de bitributação poderia levar a uma solução interpretativa excessivamente doméstica, implicando até mesmo que o texto convencional pudesse servir para construção de sentidos diferentes nos planos internacional (i.e., com base no direito internacional) e nacional (i.e., embasado no direito interno dos Estados contratantes)³⁰⁹. E, aqui, cabe uma breve digressão apenas para ressaltar que a própria previsão, no Estatuto da Corte Internacional de Justiça, dos princípios gerais de direito como fonte do Direito Internacional Público – isto é, não necessariamente baseados em textos convencionais ou costumes internacionais – guarda relação com a rejeição ao *non liquet* por parte de tribunais internacionais³¹⁰. Assim, diante de uma situação não disciplinada expressamente por fonte de direito internacional (especialmente tratados), não poderiam os juízes deixarem de decidir a matéria, devendo, pois, recorrer aos princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações. É interessante reconhecer esse pano de fundo, pois corrobora a única ressalva feita por LANG em sua recusa à interpretação de acordos de bitributação com referência à Constituição (ainda que não tenha tratado, expressamente, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça): apenas nos casos de *non liquet*, em que a interpretação do tratado, considerado em si mesmo, não traz uma conclusão, caberia verificar em que medida a disposição em questão pode ser interpretada em sentido consoante a Constituição³¹¹. Ambas as perspectivas, internacional e nacional, vertem no mesmo sentido de que, posto o texto do tratado como limite para a decisão de juízes de cortes internacionais

³⁰⁹ Cf., acerca da necessidade de que os acordos de bitributação tenham um só conteúdo tanto no plano internacional quanto nacional, LANG, Michael. Die jüngste Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein. *Österreichische Steuerzeitung*, v. 68, n. 4, p. 96-101, 2015 (101).

³¹⁰ Cf. FITZMAURICE, Gerald. The general principles of International Law considered from the standpoint of the rule of law. In: *The Hague Academy of International Law*. Collected courses, v. 92, 1957, p. 1-228 (55-ss).

³¹¹ “Somit beschränkt sich die Bedeutung der verfassungskonformen Interpretation auf den ‘non-liquet-Fall’: Nur dann, wenn die Interpretation des Abkommens aus sich selbst heraus keine Lösung nahelegt, kann der Gedanke aufgegriffen werden, wonach eine Regelung im Zweifel in Übereinstimmung mit der Verfassung auszulegen ist” [LANG, Michael. Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen. *Steuer und Wirtschaft International*, p. 19-22, 1990 (20)].

ou nacionais, princípios são fontes de direito, inclusive para evitar casos de *non liquet*.

Em outras palavras, e para sintetizar a posição internacional do princípio da igualdade, não poderão os Estados contratantes interpretar e aplicar os acordos de bitributação por eles firmados em violação ao princípio da igualdade, i.e., inconsistente e incoerentemente, não apenas por força de seu Direito Constitucional, mas especialmente em razão da natureza jurídica de tal princípio, com particular referência à matéria tributária, enquanto norma que compõe também o Direito Internacional Público.

2.1.2. Princípio da igualdade e regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação

Embora a relevância da função interpretativa do princípio da igualdade no contexto de acordos de bitributação não seja comum a todas as situações afeitas ao tratado, certamente tal princípio exerce grande influência no tocante a cláusulas convencionais relativas a regras gerais antiabuso.

Como visto, elas se caracterizam pelo fato de seu antecedente prescrever-se por meio enunciados dotados de generalidade de sentido e carentes de especificação, abrangendo uma categoria previamente indeterminada de situações; a consequência jurídica prescrita tampouco é taxativamente determinada, a qual muitas vezes depende do caso concreto para que seja definida. Há, ainda, uma vagueza da regra que pode atribuir ao intérprete uma considerável margem de conformação, a partir de diversas questões que se colocam com base nos textos dos dispositivos examinados no Capítulo anterior: o que é um objetivo principal? O que distingue um objetivo principal de objetivos secundários? O que é benefício? O que é abuso do tratado com relação aos seus fins? Quais são os fins de um tratado? Quais são o objeto e finalidade das disposições relevantes? Qual é a disposição relevante? A não concessão de um benefício implica a negativa da aplicação do tratado ou impõe a concessão de um benefício alternativo?

O problema reside no fato de que, a depender do modo como interpretadas tais disposições, a norma construída acaba por ensejar uma aplicação arbitrária da regra, permitindo-se que se aplique, ou não, de forma inconsistente e, conseqüentemente, em

violação ao princípio da igualdade. De fato, tratando-se da regra geral antiabuso de um acordo de bitributação, conforme forem interpretados os dispositivos, tais regras podem dar azo à criação de requisitos adicionais *de lege ferenda* pelas autoridades tributárias, em violação ao princípio da igualdade: do mesmo modo que se fala em igualdade perante a lei enquanto conformidade aos critérios legais³¹², deve-se assegurar a igualdade perante o acordo de bitributação. É apenas a partir das disposições acordadas pelos Estados contratantes, vertidas no próprio texto do tratado, que se construirão os padrões em razão dos quais se dispensará este ou aquele tratamento ao contribuinte. Ocorre que, a partir do momento em que se admitem requisitos adicionais *de lege ferenda*, ainda que baseados na regra geral antiabuso, porém decorrentes de uma interpretação inconsistente dos dispositivos, deixam-se de lado tais padrões. Passa, então, a inexistir garantia de que, num caso futuro relacionado a outro contribuinte, porém em situação equivalente, os mesmos critérios sejam aplicados, pois decorrem mais dos juízos realizados pelo aplicador e julgador (que mudam conforme o caso) do que do texto em si do tratado (que permanece)³¹³.

Em suma, vale, aqui, a máxima de que quanto maior a indeterminação conceitual presente no ato normativo, maior a vinculação do intérprete ao dever de buscar uma interpretação que a concilie com o princípio da igualdade³¹⁴. Tal harmonização pode se verificar por meio de uma consideração mais estrita dos elementos que compoem antecedente e consequente, buscando uma maior aderência ao texto, enquanto elemento que permanecerá estanque e que possa servir de orientação para uma interpretação que se mostre consistente a cada caso em que o dispositivo for suscitado.

³¹² Cf. ISENSEE, Josef. **Die typisierende Verwaltung**: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 133.

³¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; LAVEZ, Raphael Asséf. Abuso de acordos de bitributação na jurisprudência do CARF: o que os Estados Contratantes acordaram? In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (coord.). **Tributação sobre a renda (IRPJ/CSLL)**. Controvérsias tributárias e os precedentes do CARF, v. 1. Indaiatuba: Foco, 2022, p. 297-316 (314).

³¹⁴ Cf. STARCK, Christian. Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AfA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften. In: KIRCHHOF, Paul *et al.* (org.). **Staaten und Steuern**. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag. Heidelberg: Müller, 2000, p. 391-403 (396-397); VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 217.

2.2. Antecedente das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação

2.2.1. Definição de abuso e teoria interna vs. teoria externa

Numa primeira aproximação, o antecedente da regra geral antiabuso prescreve aquilo que, para fins de sua aplicação, considera-se como abuso, definindo-o. Em outras palavras, a interpretação dos dispositivos pertinentes volta-se, nessa etapa, à identificação, a partir do texto, daquilo que o legislador teria estipulado como abuso para, então, aplicar a consequência jurídica nela prevista. A esse entendimento, todavia, se contrapõe a chamada teoria interna (*Innentheorie*), de acordo com a qual regras gerais antiabuso seriam prescindíveis, na medida em que o problema do abuso seria, em verdade, uma questão de interpretação das disposições relevantes. Daí a natureza meramente declaratória de regras dessa natureza, pois o limite da liberdade de empregar formas jurídicas estaria na interpretação do sentido e finalidade (*Sinn und Zweck*) da respectiva regra³¹⁵. Diz-se teoria interna, pois é proposta a solução dos casos de abuso “por dentro”, ou seja, em referência apenas e exclusivamente à norma abusada, à luz de seu sentido e finalidade³¹⁶.

Em linha com a teoria interna, segundo LANG, a referência ao objeto e finalidade das disposições relevantes, presente na redação do teste do objetivo principal recomendada pela OCDE, assim como a regra como um todo, seria supérflua, uma vez que objeto e finalidade do tratado sempre deveriam ser levados em consideração no processo de interpretação³¹⁷. Daí a afirmação do autor austríaco de que a regra, quando muito, teria uma função sinalizadora (*signalling function*), no sentido de reforçar a relevância da consideração teleológica na interpretação dos tratados. Sob os pressupostos da teoria interna, portanto, não seria possível separar os elementos que compõem o processo de interpretação: o sentido literal de um termo apenas poderia ser compreendido a partir da finalidade do dispositivo, bem como do contexto em que se insere. Assim, a consideração meramente literal do

³¹⁵ Cf. GASSNER, Wolfgang. *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts. Wien: Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1972, p. 89-90.

³¹⁶ Cf. GALENDI JR., Ricardo André. *A consideração econômica no Direito Tributário*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 235.

³¹⁷ Cf., a respeito da diferença entre o teste do objetivo principal e a referência ao objeto e finalidade no art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, item 2.2.3.3.1 (Diferenciação entre o elemento objetivo e o art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados) abaixo.

dispositivo seria insuficiente para sua interpretação e, especialmente no caso dos acordos de bitributação, a redação se torna tão ambígua a ponto de inviabilizar que a interpretação de seus dispositivos se limite à sua literalidade³¹⁸. Em certa medida, pode-se reconhecer na empreitada da OCDE de inserir o *guiding principle* em seus Comentários em 2003, sem qualquer alteração do texto da Convenção Modelo, um traço próprio da teoria interna³¹⁹.

Ela encontra resistência no fato de que, ao reputar o problema do abuso como uma questão de interpretação do sentido e finalidade do dispositivo abusado, emprega um conceito demasiadamente abrangente de interpretação: a partir do momento em que se deixam de aplicar consequências jurídicas próprias de um negócio jurídico validamente estruturado pelo contribuinte sob o fundamento de que tal aplicação frustraria a finalidade da norma, pode-se ir além do sentido possível das palavras, passando a integrar a norma abusada mediante emprego de analogia (no caso de o contribuinte esquivar-se de uma regra de incidência) ou de redução teleológica (quando o contribuinte capturar uma regra que lhe assegure um benefício)³²⁰. Daí a teoria externa (*Außentheorie*), por sua vez, defender a necessidade de que haja expressamente uma regra geral antiabuso para que se deixem de aplicar as consequências que, não fosse ela, se aplicariam a negócios jurídicos validamente estruturados pelo contribuinte – ou seja, diz-se externa por abordar a questão do abuso “por fora” da norma abusada, mediante remissão à regra geral antiabuso.

À luz dos direitos do contribuinte e tratando de regras antiabuso no âmbito da legislação doméstica, SEILER sustenta que a teoria interna resultaria numa maior proteção ao contribuinte, na medida em que a prevenção ao abuso sempre estaria ligada à interpretação do dispositivo supostamente abusado, não dependendo de uma definição externa à norma e, no mais das vezes, de elevada indeterminação (“inapropriado”, “inusual”, “artificial” etc.) e dependente de avaliações subjetivas, como decorreria da teoria externa³²¹. O argumento,

³¹⁸ Cf. LANG, Michael. The signalling function of Article 29(9) of the OECD Model – The “Principal Purpose Test”. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 264-266, 2020 (265-266).

³¹⁹ Cf. SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (9).

³²⁰ Cf. HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 167, n. 2, p. 167-183, 2008 (170); SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (8); GALENDI JR., Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 236-237.

³²¹ Cf. SEILER, Marcus. **GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU**. Wien: Linde Verlag, 2016, p. 38-39.

todavia, não convence. De um lado, o fato de se reconhecer que a prevenção do abuso deve ser objeto de estipulação normativa específica, definindo-o, não implica que qualquer conteúdo para tanto seria admissível. Especialmente no âmbito do direito doméstico, em que regras gerais antiabuso acarretariam necessariamente uma expansão da incidência tributária, referida estipulação sempre estará sujeita ao controle de constitucionalidade, observadas as características do sistema que se refira. De outro lado, do ponto de vista do princípio da igualdade, muito embora os efeitos de analogia ou redução teleológica pressupostos pela teoria interna pudessem se embasar numa aplicação isonômica da regra tributária, a teoria interna levaria ao resultado de que, em qualquer momento, poderia a autoridade tributária ir além do sentido possível das palavras empregadas na legislação, mediante um conceito bastante abrangente de interpretação (incluindo, portanto, a integração), tudo com base no sentido e finalidade dos dispositivos alegadamente abusados.

O problema identificado por LANG, quanto a uma complexidade particular dos acordos de bitributação que demandaria um recurso, a todo momento, a consideração teleológica tampouco se resolveria com a proposta da teoria interna. Ora, não há outra fonte de interpretação senão a linguagem empregada pelos negociadores e aprovada pelos Poderes Legislativos dos Estados contratantes. As dificuldades que se encontrariam na interpretação do texto do tratado se fariam presentes – com ainda maior intensidade – na consideração teleológica proposta pelo autor, além da problemática premissa do abandono do texto como limite à atuação do intérprete/aplicador.

Por essa razão, também com relação aos acordos de bitributação, a interpretação dos dispositivos que leva à construção do antecedente da regra geral antiabuso é de crucial importância à luz do princípio da igualdade. Isso porque, na medida em que o abuso é definido na hipótese, será a partir desse critério que se diferenciarão os contribuintes sujeitos à regra geral antiabuso (e aos quais se negará o benefício do tratado pleiteado) daqueles que se beneficiarão das consequências estipuladas no tratado para os negócios jurídicos tais como por eles estruturados.

2.2.2. Elemento subjetivo

2.2.2.1. Obtenção de um benefício como um dos principais objetivos

Tratando-se do teste do objetivo principal, recomendado pela OCDE, o elemento subjetivo, voltado ao contribuinte ou pessoas a ele relacionadas, exige que a obtenção de um benefício tenha constituído um dos principais objetivos do negócio ou arranjo. Sobressaem-se dois aspectos a serem considerados na interpretação do dispositivo, à luz do princípio da igualdade. Em primeiro lugar, qual o sentido de benefício e, em segundo, qual o significado de principal, em contraposição a secundário, na qualificação do objetivo do negócio ou arranjo.

2.2.2.1.1. Conceito de benefício

Com relação ao primeiro ponto, a referência a um “benefício” a ser negado deve ser entendida, exclusivamente, no sentido da redução da tributação doméstica imposta pelo tratado ao Estado que o aplica, baseado em uma determinada regra distributiva. Não afeta, naturalmente, eventuais benefícios concedidos pela legislação doméstica do Estado que aplica a cláusula, nem benefícios, convencionais ou domésticos, que seriam exigíveis perante o outro Estado contratante³²². Esse ponto é essencial, pois, muitas vezes, o contribuinte realiza atos ou negócios que reduzem sensivelmente sua tributação (como, por exemplo, a mudança de sua residência fiscal) sem que essa diminuição decorra diretamente do acordo de bitributação, mas da legislação doméstica de um dos Estados contratantes – ainda que o contribuinte possa ter se valido de regras convencionais de desempate para consolidar sua residência naquele país também para fins do tratado.

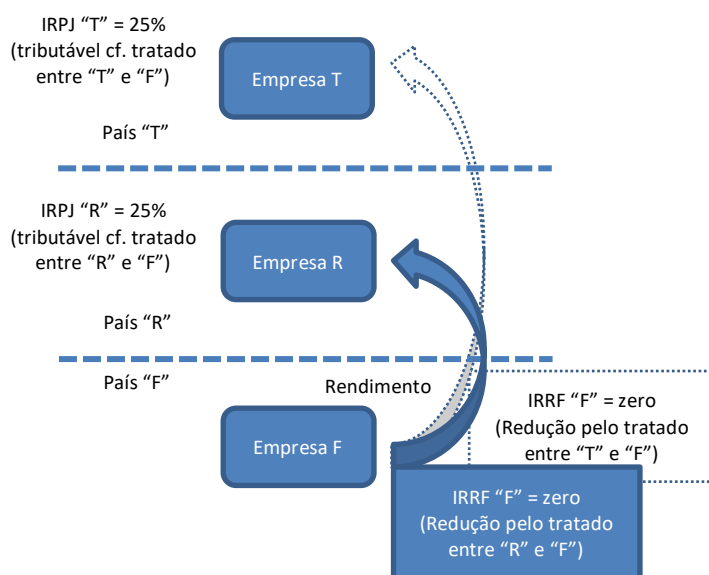
À satisfação do elemento subjetivo, todavia, não basta a demonstração da existência de um determinado benefício, tal como a redução da tributação originalmente prevista na

³²² Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (43).

legislação doméstica do Estado da fonte. Antes, deve ser razoável concluir, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, que um dos objetivos principais do arranjo ou negócio jurídico tenha sido a obtenção do referido benefício. A demonstração do vínculo entre o arranjo ou negócio e a obtenção do benefício (qualificando-se como um dos seus principais objetivos), demanda a caracterização de uma posição tributária mais vantajosa do contribuinte (o que, invariavelmente, implica uma comparação entre as situações com ou sem o arranjo). Nessa comparação, surge, então, a seguinte questão: ela deve ter como referência apenas a tributação em um dos Estados contratantes, nos dois ou em todas as jurisdições envolvidas, inclusive terceiros países?

A questão é de toda relevância, uma vez que um determinado arranjo ou negócio pode reduzir a tributação na fonte, porém tal diminuição pode ser neutralizada por força da aplicação do método do crédito pelo Estado da residência, no qual haverá, exatamente graças a essa redução, um crédito menor a compensar. Do mesmo modo, é possível cogitar a interposição de uma entidade residente em uma determinada localidade (país “R”) com a qual o Estado da fonte do investimento (país “F”) possua um acordo de bitributação, deslocando-se a residência do beneficiário do pagamento. Todavia, a tributação final no Estado de residência (país “R”) poderia ser semelhante àquela a que se sujeitaria fosse o beneficiário residente da jurisdição originária do investimento (país “T”), ou a aplicação do tratado entre “R” e “F” não conduza a um regime distinto daquele que se obteria a partir de eventual acordo entre “T” e “F”. Esquemáticamente, teríamos o seguinte (Figura 1):

Figura 1 – Perspectivas para a definição do conceito de benefício.



No exemplo dado, do ponto de vista da autoridade tributária do país “F”, se caracterizará o benefício (redução da tributação na fonte, por exemplo), podendo-se alegar que a sua obtenção constituiria um dos principais objetivos do deslocamento da residência do beneficiário do país “T” para o “R”. Ocorre que, ao fim e ao cabo, o deslocamento da residência em nada mudou, no exemplo, a tributação final incidente sobre a operação considerando os tratados internacionais e leis internas dos países “T”, “R” e “S”.

Uma decisão do *Income Tax Appellate Tribunal (ITAT)* de Rajkot, na Índia, demonstra a relevância dessa consideração mais abrangente na definição de benefício para fins da interpretação e aplicação de regras gerais antiabuso em acordos de bitributação³²³. O caso *Martrade Gulf Logistics* envolvia o acordo de bitributação entre Índia e Emirados Árabes Unidos, celebrado em 1992, cujo art. 29 veiculava disposição relativamente semelhante ao teste do objetivo principal³²⁴. O contribuinte era sociedade residente para fins fiscais nos Emirados Árabes Unidos e pleiteava benefícios previstos no referido tratado. As autoridades tributárias indianas, por sua vez, os negaram sob o fundamento de que a exploração da atividade de transporte aéreo e marítimo por meio da entidade emiradense tivera como um de seus principais objetivos a sua obtenção. Todavia, a sociedade emiradense era uma subsidiária integral de sociedade alemã, sendo que o tratado celebrado entre Índia e Alemanha previa os mesmos benefícios, fosse a atividade explorada por sociedade alemã. Por essa razão, o tribunal indiano refutou a acusação das autoridades indianas e assegurou os benefícios convencionais à contribuinte.

Nessa linha, à luz do exemplo e da decisão indiana analisados acima, resta claro que um arranjo ou negócio jurídico apenas poderá apresentar, dentre seus objetivos principais, a obtenção de um benefício se, e somente se, a concessão desse benefício implicar uma efetiva e definitiva melhora da posição tributária dos contribuintes envolvidos no arranjo. A economia tributária efetiva é, pois, condição necessária, embora não suficiente, para a caracterização do elemento subjetivo do antecedente da regra. Tais circunstâncias, se presentes, indubitavelmente comporão os “fatos e circunstâncias relevantes” que deverão ser comprovados e levados em consideração pela autoridade tributária na aplicação da

³²³ Income Tax Appellate Tribunal, Rajkot Bench, ITA n. 7-9/Rjt/2011, *Income Tax Officer vs. Martrade Gulf Logistics FZCO-UAE*, 28 de novembro de 2017.

³²⁴ “Art. 29. An entity which is a resident of a Contracting State shall not be entitled to the benefits of this Agreement if the main purpose or one of the main purposes of the creation of such entity was to obtain the benefits of this Agreement that would not be otherwise available. The cases of legal entities not having bona fide business activities shall be covered by this Article” (redação disponibilizada na própria decisão citada).

cláusula³²⁵. Neste ponto, não se pode ignorar o influxo do princípio da igualdade, uma vez que a existência, ou não, de economia tributária efetiva direta ou indiretamente decorrente do arranjo ou negócio é critério relevante para a diferenciação entre contribuintes, não podendo receber o mesmo tratamento (negativa de benefícios) contribuintes que se encontrem em situações distintas (com ou sem economia efetiva) em razão da simples desconsideração de tal critério distintivo.

Aqui, a ausência de um critério normativo para a interpretação consoante o princípio da igualdade tem repercutido nas conclusões propostas em estudos sobre o tema, que acabam deixando de identificar que situações menos protetivas ou excessivamente restritivas aos direitos dos contribuintes devem ser rechaçadas. BURIÁK, por exemplo, entende que a redação do dispositivo não traz uma resposta para essa questão³²⁶ – bem demonstrando a dificuldade encontrada para a interpretação do dispositivo quando não orientada pelo princípio da igualdade. A ausência de um critério interpretativo nele baseado faz com que tais questões sejam consideradas mera preferência interpretativa, como se pudessem as autoridades tributárias escolher este ou aquele resultado interpretativo. Veja-se, por exemplo, que PEGORARO chega a reconhecer que “a aplicação da cláusula de PPT com base na situação global do contribuinte conduziria a um resultado mais justo do ponto de vista fiscal”, mas conclui que “essa interpretação mais [dela] parece não encontrar suporte na [sua] redação da cláusula, tampouco na sistemática de aplicação dos acordos de bitributação”³²⁷.

À luz do princípio da igualdade, portanto, e no pressuposto de que o antecedente da regra exerce a função definitória do conceito de abuso do tratado, o termo “benefício”, portanto, deve corresponder a uma vantagem tributária decorrente da aplicação de alguma norma do tratado em referência, devendo-se estabelecer, como comparativo, a situação tributária global da operação caso o negócio ou arranjo que visara tal benefício não tivesse sido realizado. A noção de vantagem tributária não se limita à carga tributária, ainda que

³²⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal**: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (768). Os autores, entretanto, não parecem reputar tal comprovação como dever das autoridades tributárias, apesar de assentarem que a economia fiscal poderá constituir fato ou circunstância relevante.

³²⁶ Cf. BURIÁK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53 (item 2.2.2.).

³²⁷ PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 114-116.

efetiva, incidente sobre a operação. Outros proveitos podem ser visados pelo contribuinte, relacionados, por exemplo, ao momento em que realizaria o pagamento do tributo, diferindo-o, ou mesmo ao aproveitamento de créditos, como numa situação em que o beneficiário, apurando prejuízos fiscais, teria uma vantagem financeira se pudesse evitar a retenção na fonte, dada a dificuldade que teria em se aproveitar do referido crédito etc. Em suma, a noção de benefício implica necessariamente uma vantagem tributária, de cunho econômico-financeiro, que coloque o contribuinte numa situação mais vantajosa globalmente considerada.

É claro que sua intensidade importa nessa consideração: a redução da carga tributária efetiva é mais intensa que a otimização do aproveitamento de créditos tributários, a qual, por sua vez, é mais acentuada que um mero diferimento do momento do pagamento do imposto – apenas para mencionar três diferentes tipos de vantagens econômico-financeiras que podem decorrer direta ou indiretamente de arranjo ou negócio jurídico. O que importa é não perder de vista que tal benefício deve ser relevante o suficiente para qualificá-lo como uma das razões que objetivamente impulsionaram a realização da operação que nele resultou.

2.2.2.1.2. Distinção entre objetivos principais e secundários de um arranjo ou negócio jurídico

A referência, no dispositivo recomendado pela OCDE, a “um dos principais objetivos” suscita duas questões: a possível multiplicidade de objetivos principais e a distinção entre estes e aqueles que seriam meramente secundários. Quanto à primeira, a posição adotada pela OCDE, em seus Comentários, conduziria a conclusão de que, na maior parte das situações em que houver um benefício concedido pelo tratado em decorrência do arranjo ou negócio, sua obtenção terá constituído um de seus principais objetivos³²⁸. Ainda que haja outras razões econômicas, bem como que o benefício em questão seja comum a uma série de outros tratados que poderiam ter sido aplicados, mesmo assim estrará caracterizada a hipótese descrita no elemento subjetivo, de acordo com a OCDE. Já com

³²⁸ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590-591 (§§ 179-180).

relação à segunda questão nem o texto do tratado, nem os Comentários da OCDE fornecem elementos mais concretos para a classificação de objetivos entre principais e secundários.

A verdade é que a regra proposta pela OCDE aparenta, intencionalmente, deixar um amplo espaço para sua aplicação simplesmente por haver um benefício decorrente do tratado. Essa abertura, todavia, pode permitir uma interpretação e aplicação, no caso concreto, inconsistente e, por essa razão, em violação ao princípio da igualdade. Isso por dois motivos. Em primeiro lugar, não é consistente, nem congruente com o princípio da igualdade, um resultado interpretativo que construa uma regra que deixe de diferenciar contribuintes cujo negócio ou arranjo, além do benefício convencional, seja dotado de razões comerciais e econômicas materiais e aqueles outros cujo negócio ou arranjo não se justifica senão pelo benefício visado. Em segundo lugar, a ausência de critérios para qualificar um objetivo como principal ou secundário resulta num amplo espaço para a arbitrariedade, na medida em que deixa de haver segurança se os critérios para a qualificação feita num caso serão aplicados consistentemente em casos posteriores semelhantes.

Dado esse contexto, a ausência de critérios, na regra, que permitam distinguir entre objetivos principais e secundários, ao final, interdita que essa pretensa classificação seja utilizada na aplicação da regra. Objetivos principais, portanto, não são aqueles contrapostos aos secundários, mas o fim a que se destina o arranjo ou negócio e, por conseguinte, o que o permite ser explicado racionalmente. Se não houve um benefício efetivo, assim entendido como uma vantagem tributária decorrente do arranjo ou negócio, eventual limitação da tributação num dos Estados contratantes sequer poderá ser qualificada como um dos objetivos principais do arranjo ou negócio, em linha com o quanto exposto na seção anterior.

De todo modo, a clareza do dispositivo quanto a bastar que a obtenção do benefício tenha sido um dos objetivos principais do arranjo ou negócio não permite, mesmo sob o influxo do princípio da igualdade, buscar uma interpretação corretiva que resultasse na conclusão de que o elemento subjetivo do antecedente da norma não estaria satisfeito meramente por haver outra(s) razão(ões) de cunho comercial ou econômico que justificasse(m) o arranjo ou negócio. Afinal, como adverte LANG, é limitado o recurso a princípios constitucionais na interpretação de tratados, que *prima facie* devem ser interpretados à luz dos critérios do direito internacional e, apenas diante da possibilidade de alternativas interpretativas, princípios constitucionais atuam na prevalência de uma

solução interpretativa em detrimento da outra³²⁹. Tampouco princípios gerais de direito reconhecidos pelas nações, posto que fontes de Direito Internacional Público, parecem ser suficientes para que se vá diretamente contra o próprio texto do tratado³³⁰.

Há, todavia, uma razão adicional para que o conceito relativamente abrangente de “um dos principais objetivos” não viole, por si só, o princípio da igualdade. O mero fato de haver um benefício decorrente do tratado, assim entendido como uma vantagem tributária efetiva considerando a situação global do contribuinte, todavia, não será suficiente para que o antecedente da regra geral antiabuso esteja satisfeito e, portanto, o benefício seja negado. Ao contrário, havendo razões comerciais ou econômicas que justifiquem o arranjo ou negócio, ainda que o elemento subjetivo em si possa estar satisfeito, elas serão determinantes para a avaliação do elemento objetivo do antecedente da regra. Isso porque são justamente essas razões comerciais ou econômicas que demonstrarão que a concessão do benefício será, em verdade, consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes. Essa foi a conclusão de SCHÖN, para quem razões comerciais, a realidade econômica e motivos negociais em geral podem contribuir para confirmar a concessão do benefício à luz do objeto e finalidade das disposições relevantes, i.e., em consideração ao elemento objetivo. A posição do autor alemão é bastante inovadora na doutrina e resolve o problema da insuficiência das demais razões comerciais para obstar a aplicação da regra geral antiabuso.

Nada obstante, é preciso dar um passo além, para o que o influxo do princípio da igualdade é determinante: enquanto SCHÖN reconhece que o real problema seria definir o nível quantitativo ou qualitativo de substância ou atividade econômica que deve ser demonstrado para justificar o benefício convencional – o que, para ele, é um amplo espectro a ser escolhido no caso em particular³³¹ –, o princípio da igualdade não permite que essa decisão seja tomada no casuismo do caso concreto, abrindo espaço para arbitrariedade. Antes, o nível de substância econômica (e demais razões comerciais) exigido para que se conceda o benefício a despeito de sua obtenção ter sido um dos principais objetivos do

³²⁹ Cf. LANG, Michael. Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 19-22, 1990 (20-21).

³³⁰ Cf. KELSEN, Hans. Théorie du Droit International Public. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 42, 1932, p. 117-352 (121).

³³¹ “The real issue seems to be which quantitative or qualitative levels such ‘economic substance’ or ‘economic activity’ has to reach in order to justify a treaty benefit. Evidently there is a wide ‘spectrum’ from which to choose in a particular case”, SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (17).

negócio ou arranjo é totalmente dependente da consideração teleológica das disposições relevantes³³². É bem verdade que objeto e finalidade podem variar de um acordo de bitributação para outro; todavia, não se trata de uma questão casuística relacionada ao caso concreto, mas de interpretação das disposições relevantes.

2.2.2.2. Abuso com relação aos fins do acordo de bitributação

Diversos acordos de bitributação brasileiros celebrados antes do Projeto BEPS previram regras gerais antiabuso cujo antecedente é bastante distinto do modelo posteriormente recomendado pela OCDE. Nesses tratados, refere-se tão somente ao abuso com relação aos seus fins³³³, com pequenas variações em suas redações, em algumas situações com referência ao objeto do tratado (em conjunto com seus fins³³⁴ ou não³³⁵). Em tais casos, percebe-se que a definição de abuso presente no antecedente da regra não faz qualquer referência a um elemento subjetivo, voltado ao comportamento do contribuinte.

Por essa razão, nesses tratados, o antecedente da regra é composto exclusivamente pelo elemento objetivo, que leva em conta a finalidade (e o objeto, em alguns deles) do acordo de bitributação. Ou seja, em comparação com o teste do objetivo principal, recomendado pela OCDE, percebe-se que, nesses tratados, toda concessão de benefício exige, por parte da autoridade, uma consideração se tal aplicação do acordo de bitributação é consonante com sua finalidade (e objeto). Não é, pois, relevante se se trata de um benefício cuja obtenção tenha sido um dos principais objetivos do arranjo ou negócio, nem mesmo se o modo pelo qual o contribuinte se organizou, de alguma forma, levou em consideração tal benefício. Assim, enquanto, no teste do objetivo principal, o antecedente da regra geral antiabuso é composto por dois elementos (*two-prong approach*)³³⁶, nos acordos brasileiros

³³² Cf., a respeito do (limitado) espaço para a consideração teleológica das regras distributivas em acordos de bitributação, item 2.2.3.3.3. (Teste do objetivo principal como proteção dos requisitos, inclusive indutores ou antiabuso, específicos das regras distributivas) abaixo.

³³³ Israel (2002), Rússia (2004) e Turquia (2010).

³³⁴ México (2003).

³³⁵ Venezuela (2005).

³³⁶ Cf. SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (1).

anteriores ao Projeto BEPS, há apenas a consideração teleológica do tratado como critério para sua aplicação. Trata-se, portanto, de norma mais aberta e menos protetiva ao contribuinte – tanto que SCHÖN denomina o primeiro elemento, aqui chamado de “subjetivo”, como “critério protetivo” (*protective threshold*)³³⁷. Essa abertura do antecedente da regra, nesses casos, resulta numa maior vagueza da regra, o que, como visto anteriormente, implica uma maior relevância do princípio da igualdade na interpretação do único elemento que compõe o seu antecedente, a saber, o elemento objetivo que se volta à consideração teleológica do tratado.

2.2.3. Elemento objetivo

2.2.3.1. Centralidade do elemento objetivo na definição de abuso

O elemento objetivo do antecedente das regras gerais antiabuso ora analisadas revela-se central na prevenção ao abuso, uma vez que, ao fim e ao cabo, abusivo será o benefício cuja concessão contrarie o objeto e finalidade das disposições relevantes. Sua importância se destaca especialmente em regras antiabuso cujo elemento subjetivo é amplo o suficiente para abranger situações em que não há uma divergência entre a concessão do benefício e o objeto e finalidade das disposições relevantes. Esse é o caso, vale dizer, tanto no teste do objetivo principal quanto, especialmente, nas regras gerais antiabuso dos tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS, basicamente desprovidas de elemento subjetivo.

De fato, esse tipo de medida antiabuso, na legislação doméstica ou nos tratados internacionais, volta-se, invariavelmente, a uma incompatibilidade entre o objeto e finalidade de uma norma e sua literalidade. Alcançado um determinado critério prescrito pela própria regra (elemento subjetivo, no caso do teste do objetivo principal), a regra geral antiabuso se volta ao seguinte conflito: embora, do ponto de vista literal, a regra

³³⁷ Cf. SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (6).

convencional concedente do benefício seja aplicável, sua observância, conforme o caso, frustraria o objeto e a finalidade da própria regra³³⁸.

De fato, é essa divergência que leva à negativa do benefício que, na literalidade do dispositivo, deveria ser concedido. Isso porque uma regra geral antiabuso não se volta propriamente a situações de clara fraude ou simulação, em que a recusa ao benefício pretendido pelo contribuinte decorre do simples delineamento dos fatos efetivamente por ele praticados que, diferentemente da aparência apresentada, não se enquadram na hipótese de concessão do benefício. O que há em regras antiabuso como estas ora analisadas é a satisfação, por parte do contribuinte, dos requisitos para concessão do benefício se considerados literalmente; porém, alguma particularidade do caso concreto leva a essa divergência entre literalidade e finalidade que, em razão da regra geral antiabuso, provoca a prevalência da segunda em detrimento da primeira.

Entendido dessa forma o funcionamento da regra geral antiabuso, o desafio que se coloca, então, é estabelecer o objeto e finalidade das disposições relevantes, a fim de que se possa interpretar e aplicar a cláusula convencional de forma consistente e, portanto, em linha com o princípio da igualdade.

2.2.3.2. Diferentes interpretações sobre o elemento objetivo no caso *Alta Energy*³³⁹

As considerações da seção anterior tornam-se mais claras quanto cotejadas as duas posições firmadas pelos juízes da Suprema Corte do Canadá (*Supreme Court of Canada*) em um caso julgado em novembro de 2021³⁴⁰. Tratou-se de uma reestruturação societária

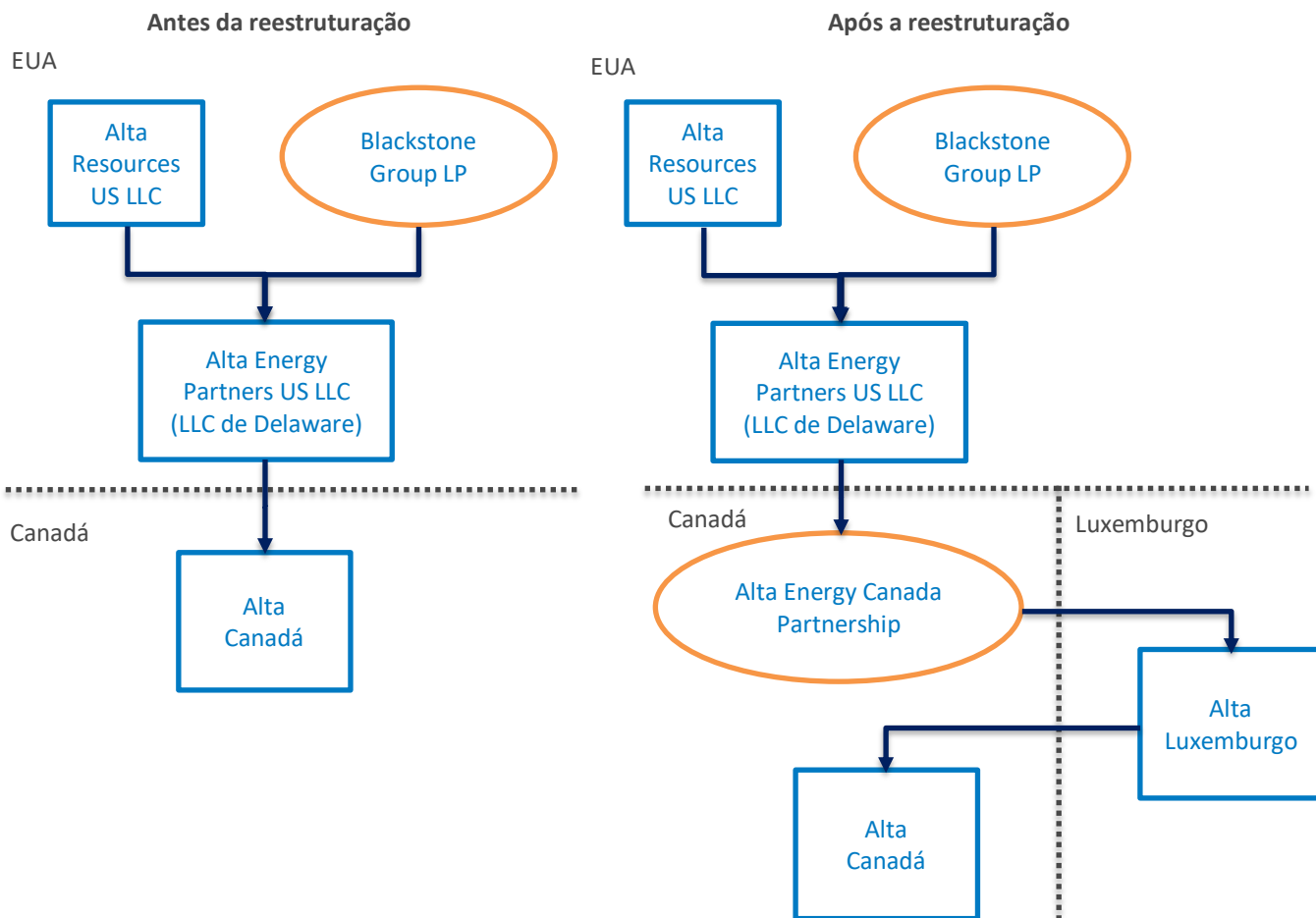
³³⁸ Cf. SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (4-5).

³³⁹ Cf., para uma análise mais abrangente do caso, LAVEZ, Raphael Assef. Reflexões acerca da interpretação e aplicação do Principal Purpose Test (PPT) a partir do Caso *Alta Energy*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* (coord). **Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional IBDT/DEF-USP - Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes**. São Paulo: IBDT, 2022, p. 373-395.

³⁴⁰ *Canada vs. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

internacional que envolveu uma empresa canadense que explorava propriedades de petróleo e gás natural em Alberta, Canadá (Alta Energy Partners Canada Ltd., “Alta Canadá”), cujos investidores eram uma empresa do ramo petrolífero com sede no Texas (Alta Resources LLC) e uma empresa de *private equity* de Nova York (Blackstone Group LP). Após essa reestruturação, a empresa canadense passou a ser diretamente detida por uma empresa do grupo residente em Luxemburgo (Alta Luxemburgo). Cerca de um ano e meio depois, Alta Luxemburgo vendeu sua participação na Alta Canadá para uma empresa não relacionada e pleiteou a não incidência do imposto de renda canadense sobre o respectivo ganho de capital com fundamento no acordo de bitributação entre Canadá e Luxemburgo. Negada pelas autoridades fiscais canadenses, a concessão do benefício foi posteriormente assegurada pela decisão final da Suprema Corte do Canadá. Esquemáticamente, a reestruturação societária pode ser assim representada (Figura 2):

Figura 2 – Caso Alta Energy (Canadá).



A não incidência do imposto canadense sobre os ganhos de capital foi pleiteada pela contribuinte com base art. 13 do tratado entre Canadá e Luxemburgo. Embora o valor das ações vendidas decorresse principalmente de imóveis situados no Canadá, o que levaria a uma tributação na fonte de acordo com o art. 13(4)(a) do tratado, era prevista uma exceção em que se afastaria a tributação do ganho de capital no Estado em que localizados os imóveis. Assim, não seria tributado na fonte o ganho de capital auferido na alienação de ações de sociedade que desenvolvesse atividades empresariais nos referidos bens imóveis, desde que distintas da sua mera locação. Nesse caso, não se aplica a tributação na fonte prevista no art. 13(4)(a), mas a regra residual do art. 13(5), que aloca a tributação dos ganhos exclusivamente para o Estado de residência do alienante.

As autoridades fiscais canadenses reconheceram que Alta Luxemburgo era residente naquele país para fins de aplicação do tratado, bem como que Alta Canadá desenvolvia uma atividade empresarial distinta da mera locação naqueles imóveis³⁴¹. No entanto, o benefício foi negado sob o fundamento de que a reestruturação ocorrida anteriormente à venda teria sido abusiva, uma vez que a Alta Luxemburgo não teria qualquer conexão econômica com seu país de residência, não tendo desenvolvido qualquer outro negócio ou investimento, antes ou depois da venda. Nesse contexto, as autoridades fiscais justificaram a recusa do benefício com base na regra geral antiabuso doméstica canadense.

À parte da controversa possibilidade de uma regra de direito doméstico fundamentar que se deixe de conceder um benefício prescrito num acordo de bitributação³⁴², é notável a semelhança entre a regra geral antiabuso canadense³⁴³ e as duas etapas que compõem o teste

³⁴¹ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 28. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

³⁴² Cf. VOGEL, Klaus. *Steuerungsumgehung nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht. Steuer und Wirtschaft*, v. 62, n. 4, p. 369-381, 1985 (369); LANG, Michael. *Treaty Shopping – Der Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. Steuer und Wirtschaft International*, p. 55-60, 1991 (58).

³⁴³ O processo de aplicação da regra geral antiabuso canadense envolve três etapas, a saber: (i) se a operação implicou uma redução na carga tributária; (ii) se a operação qualifica-se como uma elisão tributária, no sentido de que se justificaria apenas pela obtenção da vantagem, sem que haja razões comerciais ou negociais não tributárias para tanto; e (iii) se a transação é abusiva. Nesta última, a partir da análise fática da operação, sua natureza abusiva derivaria da frustração do “objeto, espírito e finalidade” das disposições em que se baseou a vantagem tributária, quando interpretadas como um todo. Cf. BROWN, Catherine Anne. *Recent Developments in the Application of the “Object, Spirit and Purpose Test” in a Tax Treaty Context: the Canadian Experience*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* (coord). **Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional IBDT/DEF-USP - Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes**. São Paulo: IBDT, 2022, p. 396-403 (396).

proposto pela OCDE³⁴⁴⁻³⁴⁵. No caso, não houve controvérsia relevante quanto à ausência de razões não tributárias para a reorganização realizada (particularmente a reestruturação que levou à transferência das ações da Alta Canadá para Alta Luxemburgo), tampouco o benefício obtido pela contribuinte, uma vez que (i) fosse aplicável o acordo de bitributação entre EUA e Canadá, o ganho seria tributável na fonte; e (ii) a tributação do ganho de capital em Luxemburgo era consideravelmente baixa. Assim, não se colocou em dúvida a satisfação do critério que compõe o “elemento subjetivo” da regra antiabuso, tendo se limitado a controvérsia ao “elemento objetivo”, ou seja, se a concessão do benefício estaria de acordo com o objeto e finalidade da respectiva norma.

2.2.3.2.1. Elemento objetivo com base em finalidades gerais do tratado

No julgamento pela Suprema Corte do Canadá, a posição minoritária reconheceu, como “objeto, espírito e finalidade” do acordo de bitributação como um todo, a atribuição de “competência para tributar ao Estado com o qual a renda do contribuinte possua a conexão econômica mais próxima”³⁴⁶. Portanto, segundo a posição minoritária, a teoria da pertença econômica basearia a delimitação do escopo subjetivo de um tratado para os residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes, uma vez que seriam as pessoas com vínculo econômico com um ou os dois países em questão³⁴⁷.

Nessa linha, a atribuição de competência para tributar ao Estado com a conexão mais estreita com a renda do contribuinte também foi identificada pela minoria como a finalidade subjacente da exceção do art. 13(4) do acordo de bitributação entre Canadá e Luxemburgo.

³⁴⁴ No entanto, a regra geral antiabuso canadense parece definir um critério mais rigoroso na definição de abuso, referindo-se à completa ausência de razões econômicas. Cf. KANDEV, M. N.; LENNARD, J. J. The OECD Multilateral Instrument: A Canadian perspective on the Principal Purpose Test. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 1, p. 54-60, 2020 (58).

³⁴⁵ Cf. DUFF, David G. Tax treaty abuse and the Principal Purpose Test – Part 1. **Canadian Tax Journal**, v. 66, n. 3, p. 619-677, 2018 (622).

³⁴⁶ No original, “to assign taxing rights to the state with the closest economic connection to the taxpayer’s income”. *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 104. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁴⁷ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 152. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

Nesse sentido, o fato de a sociedade cujas ações foram alienadas desenvolver uma atividade empresarial implicaria, ainda segundo a minoria, que o contribuinte, vendedor, usufruiria de mais benefícios no Estado de sua residência em comparação àquele em que estão localizados os bens imóveis³⁴⁸. Consequentemente, a ausência de “conexão econômica genuína com Luxemburgo” teria frustrado o “objeto, espírito e finalidade” das disposições que atribuíram competência para tributar exclusivamente a Luxemburgo nesse caso³⁴⁹. Além disso, também teria sido frustrado o objetivo geral de estimular o comércio e o investimento no Canadá, o que seria subjacente também à exceção da propriedade imobiliária empresarial. De acordo com a minoria, não teria havido a aquisição ou realização de novo investimento no Canadá, mas tão-somente a liquidação de um investimento já existente sem o recolhimento do imposto sobre o respectivo ganho de capital³⁵⁰. Em conclusão, a minoria qualificou a operação como abusiva e negou a concessão do benefício de afastar o imposto canadense sobre o ganho de capital apurado pela Alta Luxemburgo.

2.2.3.2.2. Elemento objetivo com base nas finalidades específicas das disposições relevantes, a partir de seu texto

Para a posição majoritária da Suprema Corte do Canadá, a avaliação acerca do caráter abusivo da operação deve ter como ponto de partida a análise do “objeto, espírito e finalidade” dos art. 1 e 4(1) do acordo de bitributação entre Canadá e Luxemburgo, que definem o escopo subjetivo do tratado, bem como do art. 13(4)(5), que prescreve o benefício reivindicado pelo contribuinte. Sob essa perspectiva, prevaleceu o entendimento de que as autoridades fiscais não teriam demonstrado, inequivocamente, o caráter abusivo da operação, isto é, que a intervenção de uma entidade luxemburguesa teria frustrado o objeto, espírito e finalidade das disposições acima mencionadas³⁵¹. Além disso, concluiu-se que

³⁴⁸ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafos 104, 157, 164. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁴⁹ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 179. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵⁰ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 173. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵¹ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 93. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

uma regra geral antiabuso não poderia servir de pretexto para que autoridades fiscais ou judiciais alterassem, de forma unilateral, o próprio tratado, tendo sido negado, portanto, provimento ao recurso contra o contribuinte³⁵².

Com relação aos art. 1 e 4(1), a maioria firmou-se na premissa de que a residência em um dos Estados Contratantes constituiria o principal requisito para o acesso aos benefícios do tratado. De fato, reconheceu-se que a residência está situada “no cerne dos tratados bilaterais”³⁵³, de modo que o critério determinante eleito pelo tratado foi a condição da pessoa estar sujeita ao imposto (“*liable to tax*”) em um ou ambos os Estados Contratantes em razão de um dos critérios relacionados no art. 4 (1). E, mais importante, os critérios ali relacionados são de natureza subjetiva, fazendo-se referência à definição da legislação doméstica de cada Estado Contratante³⁵⁴. Daí a maioria ter reconhecido que o critério da legislação de Luxemburgo para definição da residência de pessoas jurídica (local de incorporação) era consistente com a prática internacional³⁵⁵.

A partir desse raciocínio, a maioria concluiu que a falta de “conexões econômicas substantivas” de Alta Luxemburgo com o seu Estado de residência, como alegado pelas autoridades fiscais canadenses, não teria sido suficiente para frustrar o objeto, espírito e finalidade dos art. 1 e 4 (1) do tratado em questão. Nesse sentido, tivessem os negociadores pretendido recusar essa abordagem formal ao escopo subjetivo do tratado, tal intenção teria sido minimamente refletida em seu texto³⁵⁶. A esse respeito, é relevante a referência ao art. 28 (3) do tratado entre Canadá e Luxemburgo, que excluiu apenas algumas *holdings* luxemburguesas beneficiárias de regime preferencial dos benefícios do tratado –sendo amplamente conhecidos, à época em que negociado o tratado, os regimes fiscais preferenciais concedidos por Luxemburgo. De acordo com a maioria, esse elemento contextual teria demonstrado que a interposição de uma empresa luxemburguesa, ainda que por razões de elisão fiscal (*tax avoidance*), foi expressamente tratada por meio da exclusão de certas *holdings* luxemburguesas, e não por qualquer outra abordagem em que se

³⁵² *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 9. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵³ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 52. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵⁴ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 54. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵⁵ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 60. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵⁶ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 62. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

qualificassem as “conexões econômicas substantivas” como requisitos adicionais ao acesso aos benefícios do tratado por empresas luxemburguesas diversas daquelas *holdings*³⁵⁷. O “objeto, espírito e finalidade” dos art. 1 e 4(1) do tratado estariam centrados na permissão que os residentes de um ou ambos os Estados Contratantes acessem os benefícios do tratado, contanto que estejam expostos à tributação naquela localidade por sua condição pessoal – o que, tratando-se de pessoas jurídicas, também compreende o local de incorporação como critério internacionalmente aceito.

Em relação à própria regra distributiva que excluía a tributação do ganho de capital na fonte, tal como pleiteado pela contribuinte, a maioria rejeitou o argumento trazido pelas autoridades fiscais de que o “objeto, espírito e finalidade” do art. 13(4)(5) do acordo de bitributação estariam vinculados à teoria da pertença econômica (“*economy allegiance*”). Segundo esta, alegaram as autoridades fiscais, as regras distributivas do tratado teriam o propósito subjacente de alocar a tributação ao Estado Contratante ao qual os rendimentos, ganhos ou lucros estivessem mais proximamente conectados. Nesse sentido, o fisco negou a concessão do benefício sob o fundamento de que a exceção do art. 13(4), relativa às propriedades imobiliárias destinadas a atividades empresariais, teria como objetivo alocar a tributação sobre os ganhos de capital exclusivamente ao Estado de residência, porque tais ganhos, nesse caso, estariam mais proximamente conectados ao Estado da residência que àquele em que situados os imóveis. Embora a maioria tenha admitido que tal vínculo econômico poderia ter norteado o tratado como um todo, reconheceu a exceção do art. 13(4), na realidade, como um afastamento desse racional.

Isso porque, em primeiro lugar, a Convenção Modelo da OCDE não incluiu tal exceção: ao contrário, os ganhos de capital derivados da alienação de propriedades imobiliárias, bem como de ações cujo valor derive de imóveis detidos pela empresa, também podem ser tributados pelo Estado em que localizados (“*situs*”). Em segundo lugar, a exceção aplicava-se a atividades negociais desenvolvidas em uma propriedade imobiliária localizada em um Estado que, em razão de tal regra, deveria isentar o ganho de capital. Não apenas o valor das ações vendidas decorre majoritária, se não exclusivamente, de uma propriedade imobiliária (que enfatiza a conexão com o Estado do *situs*), mas também de uma atividade empresarial desenvolvida dentro de seu território, com inegável (e crucial) presença física.

³⁵⁷ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafos 64-65. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do]. Acesso em 30.05.2023.

De acordo com a maioria, portanto, o propósito subjacente de tal exceção, afastando-se da referida teoria da pertença econômica, teria sido a atração dos investimentos estrangeiros para o Estado do *situs*, que isentaria o ganho de capital da alienação de ações cujo valor derivasse de propriedades imobiliárias nele localizadas, desde que fossem realizadas atividades empresariais em tais propriedades diversas da mera locação³⁵⁸.

Em conclusão, a maioria baseou-se na ausência de regras que obstassem o acesso aos benefícios do tratado por entidades submetidas à baixa tributação ou desprovidas de substância, já que os negociadores optaram por excluir apenas determinadas *holdings* luxemburguesas, bem como na finalidade subjacente à exceção, que seria a atração de investimentos para o país da fonte. Ambas as considerações refutaram, segundo a maioria, a qualificação da operação como abusiva, ainda que exclusivamente motivada para a redução da carga tributária³⁵⁹. A Suprema Corte do Canadá, assim, negou provimento ao recurso das autoridades fiscais, recusando-se a impor ao contribuinte uma exigência *ad hoc* de que houvesse conexões econômicas substantivas com o Estado de residência para que se pudesse acessar os benefícios do tratado em geral e, especificamente, para que fosse concedida a isenção do art. 13(4)(5).

2.2.3.2.3. Análise do caso *Alta Energy* a partir do princípio da igualdade

A Suprema Corte do Canadá, em sua decisão no caso *Alta Energy*, não tratou do princípio da igualdade em sua fundamentação. Nada obstante, o cotejo entre os dois modos de se interpretar o elemento objetivo da regra antiabuso, versados pelas posições minoritária e majoritária, permitem considerações importantes à luz do princípio da igualdade. Há duas principais diferenças, no caso *Alta Energy*, entre os raciocínios adotados pela maioria e pela minoria acerca da abordagem teleológica às disposições pertinentes do acordo de bitributação entre Canadá e Luxemburgo. Em primeiro lugar, enquanto a maioria referia-se

³⁵⁸ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafos 76-77. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

³⁵⁹ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 85. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

repetidamente à intenção dos negociadores do tratado³⁶⁰, a minoria fazia referência mais à finalidade do tratado e à lógica subjacente às disposições dele pertinentes³⁶¹. Em segundo lugar, a maioria parece ter buscado analisar especificamente a finalidade das disposições pertinentes, reconhecendo suas particularidades, enquanto a minoria parece ter buscado uma finalidade subjacente ao tratado como um todo para, a partir daí, explicar a lógica das disposições relevantes.

Sob ambos os aspectos, as premissas adotadas pela minoria resultam numa interpretação da regra geral antiabuso desconectada com o princípio da igualdade. Quanto ao primeiro ponto, a imagem dos negociadores não passa de uma ficção criada pelo intérprete do tratado, especialmente porque não é possível individualizar a finalidade visada subjetivamente pelos negociadores, pois o tratado é resultado da confluência de amplo rol de fatores e atores, sem mencionar a aprovação legislativa pelos parlamentos de ambos os Estados contratantes. Buscar, sob o viés subjetivo, o que teriam pretendido os negociadores, é fonte de incerteza, o que pode corroborar com uma maior arbitrariedade na aplicação no caso concreto, já que os critérios com base nos quais se distinguirão os contribuintes tornam-se mais inespecíficos.

Já com relação ao segundo ponto, a pressuposição de uma finalidade subjacente a todo o tratado, especialmente desprovida de base textual direta nele próprio, também reforça a indeterminação desse resultado interpretativo. Isso porque, considerando as disposições relevantes do tratado em questão – art.1 e 4(1), que definem seu escopo subjetivo, e art. 13(4)(5), que prevê concretamente o benefício pleiteado –, é muito difícil acompanhar o entendimento da minoria de que a teoria da pertença econômica seria de alguma relevância no objeto e finalidade do tratado como um todo ou das disposições relevantes especificamente. Deixando de lado a insubsistência normativa da premissa, na medida em que pressuporia que um Estado teria precedência ao outro no tocante à competência para tributar determinados rendimentos, o que não se reconhece³⁶², o conceito de pertença econômica traz consigo um elevado grau de vagueza. Isso porque, ainda que se aceitasse que

³⁶⁰ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafos 4, 8, 41-42, 59, 62, 66. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

³⁶¹ *Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafos 115-116, 132-133, 138. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

³⁶² Cf. VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Morris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 5ª ed. München: C.H. Beck, 2008, p. 114 (Nm. 14); SCHAUMBURG, Harald. Normengruppen im System des Internationalen Steuerrechts. In: SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 4ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, p. 7 (Nm. 2.5).

o acesso aos benefícios do tratado estivesse condicionado a uma conexão genuína do contribuinte com o Estado de sua residência, seria muito difícil determinar exatamente qual a intensidade necessária para tal conexão e, mais importante, sob quais critérios tal conexão deveria ser avaliada.

Dessa forma, a ausência de critérios concretos com base nos quais os contribuintes poderiam ser diferenciados quanto ao acesso aos benefícios do tratado, o que pode se explicar pelo distanciamento do posicionamento da minoria do texto convencional, demonstra que, também sob a perspectiva do princípio da igualdade, a interpretação da regra antiabuso prevalecente na decisão mostra-se mais congruente com os direitos do contribuinte e, por conseguinte, mais acertada.

2.2.3.3. “Objeto e finalidade das disposições relevantes” a partir do texto do tratado e princípio da igualdade

À luz do princípio da igualdade, “objeto e finalidade das disposições relevantes”, cerne do elemento objetivo, devem ser considerados a partir do texto do próprio tratado. Inversamente, não se trata de uma remissão à intenção subjetiva dos negociadores, tampouco uma autorização, ao intérprete/aplicador, para construir uma finalidade pressuposta que permeie o tratado como um todo, como as ideias de conexão genuína e pertença econômica. Essa tese se justifica por meio de diversos fundamentos.

Em primeiro lugar, a autoridade do tratado, como resultado das negociações aprovadas após os procedimentos previstos constitucionalmente, deriva de seu texto, no sentido de que qualquer elemento não textual não tem autoridade para vincular suas partes. A abordagem subjetiva da finalidade inverte o processo interpretativo: em vez de buscar a finalidade em seu próprio texto, numa análise sistemática de suas disposições, pretende-se interpretar o texto do tratado a partir de certos aspectos contextuais (e extratextuais) que teriam cercado seus negociadores. Em termos mais amplos, é muito difícil argumentar que mesmo a intenção subjetiva dos negociadores seja de alguma forma diferente da enunciação do texto em si. De modo simples, os negociadores intencionaram aquilo que o texto exprime.

Assim sendo, a principal fonte dessa busca pela finalidade subjacente é a própria redação das disposições consideradas sistematicamente.

Em segundo lugar, um mesmo tratado pode visar múltiplos objetivos, com diferentes finalidades, por vezes até contraditórios entre si³⁶³. É neste ponto que a referência ao *objeto* das disposições relevantes deixa de ser supérflua. Ora, o objeto de uma disposição é a matéria sobre o qual ela versa ou o elemento que ela disciplina. Um acordo de bitributação disciplina as matérias mais diversas (diferentes objetos) visando finalidades díspares, eventualmente conflitantes entre si. Essa consideração revela-se de primeira importância quando levada em conta a redação de novo preâmbulo recomendada, ao lado do teste do objetivo principal, pela OCDE. A questão central, portanto, estará na identificação, no caso concreto, de quais são as disposições relevantes para, então, delinear(em)-se seu(s) objeto(s) e, a partir daí, identificar (ou, melhor posto, construir por meio de argumentos, com ênfase no sistemático) a sua finalidade para, então, cotejá-la com a concessão do benefício.

A tese fundamenta-se, ainda, com base em um terceiro argumento, que se refere ao próprio controle dos acordos de bitributação à luz do princípio da igualdade. Como visto, na negociação, celebração e aprovação de acordos de bitributação, reconhece-se uma relativamente ampla margem de conformação ao legislador. Especialmente o caráter bilateral da negociação justifica que haja diferentes tratamentos conforme o tipo de rendimentos, derivados de concessões recíprocas feitas pelos Estados contratantes na delimitação de suas competências tributárias. Ocorre que, uma vez tomadas essas decisões, elas devem ser levadas a sério pelo intérprete/aplicador, ao qual é defeso distanciar-se do padrão fixado no texto do tratado. Aqui, portanto, merece cautela a concepção, própria do Direito Internacional Público, de que as partes seriam donas de seu próprio tratado (*masters of their own treaty*), no sentido de que poderiam, após sua celebração, modificá-lo implicitamente mediante sua interpretação autêntica³⁶⁴. De fato, tal concepção encontra

³⁶³ Cf. HOSSEINNEJAD, Katayoun. Interpretation in light of which “object and purpose”? **German Yearbook of International Law**, v. 61, n. 1, p. 377-401, 2018 (383-384). Alguns autores, à luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, todavia, refutam a possibilidade de uma aproximação teleológica objetiva, voltando-se sempre àquilo que as partes teriam pretendido: cf. YASSEEN, Mustafa Kamil. L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le Droit des Traités. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 151, 1976, p. 1-114 (57); LINDERFALK, Ulf. **On the interpretation of treaties**. The modern International Law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Dordrecht: Springer, 2007, p. 205.

³⁶⁴ Cf. DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 553-554 (Nm. 74).

suporte na Convenção de Viena sobre os Direitos do Tratado, especialmente em seu art. 31(3)(b), que inclui “qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação” no contexto extrínseco dos tratados, a ser levado em consideração em sua interpretação. Isso não significa que eventual prática subsequente possa suplantar a ausência de referência específica no texto do tratado nesse sentido e o sentido comum dos termos nele empregados, como reconhecido pela Corte Internacional de Justiça³⁶⁵.

Seja como for, em matéria de acordos de bitributação, essa concepção de que as partes seriam donas de seu próprio tratado, no sentido de emendá-lo mediante práticas subsequentes, encontra-se ainda mais limitada. Em primeiro lugar – e essa razão se aplica para tratados internacionais em geral –, nem autoridades tributárias, nem tribunais administrativos ou judiciais teriam o poder para tanto, na medida em que não são investidos de competência para a celebração (ou modificação) de tratados (*treaty-making power*), muito menos unilateralmente. Autos de infração ou decisões judiciais nacionais, por si só, não constituem prática subsequente no sentido empregado pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, porquanto meramente unilaterais³⁶⁶, tampouco observariam o procedimento próprio para emenda do acordo de bitributação³⁶⁷.

Mais importante, os acordos de bitributação destacam-se por sua *trilateralidade*, na medida em que envolvem interesses e direitos do contribuinte³⁶⁸. Também sob essa perspectiva, reconhecer, às autoridades locais, a competência para exigir requisitos adicionais de modo casuístico e sem referência expressa ao texto do tratado implica grave violação ao princípio da igualdade. Afinal, do mesmo modo em que se fala em igualdade

³⁶⁵ “The Chamber considers that, while both customary law and the Vienna Convention on the Law of Treaties (Art. 31, para. 3 (b)) contemplate that such practice may be taken into account for purposes of interpretation, none of these considerations raised by Honduras can prevail over the absence from the text of any specific reference to delimitation. In considering the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty, it is appropriate to compare them with the terms generally or commonly used in order to convey the idea that a delimitation is intended” (CIJ, *Case concerning the land, island and marine frontier dispute*, 11 de setembro de 1992, parágrafo 380).

³⁶⁶ Cf. AVERY JONES, John F.; HATTINGH, Johann. Treaty Interpretation. In: **Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics. Amsterdam: IBFD, 2021, tópico 3.4.7. (comentário online). Disponível em [https://www.ibfd.org]. Acesso em 23.11.2021.

³⁶⁷ Cf. VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. **Berkeley Journal of International Law**, v. 4, n. 1, p. 4-85, 1986 (35).

³⁶⁸ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordos de bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 237-249, 2013 (240).

perante a lei enquanto conformidade aos critérios legais³⁶⁹, deve-se assegurar a igualdade perante o acordo de bitributação: é apenas a partir das disposições acordadas pelos Estados contratantes, vertidas no próprio texto do tratado, que estão os padrões em razão dos quais se dispensará este ou aquele tratamento ao contribuinte. Ocorre que, a partir do momento em que se admitem requisitos adicionais *de lege ferenda*, baseados numa consideração teleológica sem fundamento direto no texto do tratado, deixam-se de lado tais padrões. Passa, então, a inexistir garantia de que, num caso futuro relacionado a outro contribuinte, porém em situação equivalente, os mesmos critérios serão aplicados, pois decorrem mais dos juízos realizados pelo aplicador e julgador (que mudam conforme o caso) do que do texto do tratado em si (que permanece).

A demonstração da tese ora esposada leva a três consequências relevantes, que serão exploradas nas subseções subsequentes: **(i)** a diferenciação entre o elemento objetivo e a regra geral de interpretação do art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados; **(ii)** a baixa relevância normativa do novo preâmbulo recomendado pela OCDE na interpretação do elemento objetivo; e **(iii)** o reconhecimento do teste do objetivo principal como uma proteção dos requisitos indutores ou antiabuso presentes no tratado.

2.2.3.3.1. Diferenciação entre o elemento objetivo e o art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados

O elemento objetivo da regra geral antiabuso recomendada pela OCDE, ao condicionar a concessão do benefício à concordância com o objeto e finalidade das disposições relevantes, não se confunde com a consideração ao objeto e finalidade do tratado a que se refere o art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. O entendimento contrário, que encontra eco tanto na literatura estrangeira³⁷⁰ quanto

³⁶⁹ Cf. ISENSEE, Josef. **Die typisierende Verwaltung**: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts. Berlin: Duncker & Humblot, 1976, p. 133.

³⁷⁰ Nesse sentido, segundo LANG, “Article 29(9) of the OECD Model does not represent a legal basis for denying treaty benefits. The provision merely emphasizes the necessity for an interpretation based on object and purpose in those cases in which one of the principal purposes of a transaction was to obtain a benefit” [LANG, Michael. The signalling function of Article 29(9) of the OECD Model – The “Principal Purpose Test. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 264-268, 2020 (268)]. Ainda segundo LANG, “the rule is a mere hint for the interpretation and totally expendable” [LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an

nacional³⁷¹, reputa a referência, no elemento objetivo, ao objeto e finalidade das disposições relevantes como desnecessária, uma supérflua redundância, na medida em que, em toda e qualquer situação, um benefício de um acordo de bitributação apenas seria concedido se estiver de acordo com o objeto e finalidade do tratado. Essa conclusão, todavia, não é acertada por duas razões: **(i)** pretende atribuir ao “objeto e finalidade” uma condição autônoma e primária na interpretação dos tratados, o que não lhes confere a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados; e **(ii)** não considera a especificidade da função atribuída, no teste do objetivo principal, à consideração ao objeto e finalidade das disposições relevantes.

Preliminarmente, cabe advertir que a versão brasileira oficial da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, promulgada pelo Decreto nº 7.030, de 2009, em seu art. 31(1), refere-se a “*objetivo e finalidade*”. Os acordos brasileiros que incluem o teste do objetivo principal, regra geral, referem-se a “*objeto e propósito das disposições relevantes*”. Curiosamente, na versão em língua inglesa da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, que corresponde a um de seus idiomas autênticos a teor de seu art. 85, assim como na Convenção Modelo da OCDE, a expressão é semelhante: “*object and purpose*”.

As semelhanças param por aí. A Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em seu art. 31(1), estabelece a regra geral de que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo [objeto³⁷²] e finalidade”. Ou seja, a interpretação do tratado não se deve dar segundo seu objeto e finalidade, mas de acordo com o sentido comum atribuível aos seus termos em seu contexto e apenas à luz de seu objeto e finalidade. O texto, portanto, é o ponto de partida da interpretação, assim como o limite para a consideração ao objeto e finalidade³⁷³.

Antiabuse Rule in Tax Treaties. **Tax Notes International**, v. 74, n. 7, p. 655-664, 2014 (661)]. Cf., por fim, BURIK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53 (2.3.3.).

³⁷¹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A prevenção de abusos dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação no Plano de Ação do Projeto BEPS: perspectiva brasileira. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (coord.). **Direito tributário internacional: homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 559-588 (582); BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. **Intertax**, v. 43, n. 12, p. 825-838, 2015 (835-836).

³⁷² Tradução mais consistente com as expressões empregadas nos idiomas autênticos da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

³⁷³ Cf. DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 547 (Nm. 58).

De fato, “objeto e finalidade” não se consideram separadamente do texto, na medida em que sempre serão empregados em relação ao sentido comum dos termos empregados no tratado³⁷⁴. Em verdade, o recurso ao “objeto e finalidade”, nos termos do art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, volta-se à decisão, no processo hermenêutico, pela prevalência, entre eventuais soluções interpretativas derivadas do sentido comum dos termos empregados, daquela que se mostre mais consistente com o objeto e finalidade do tratado. O que não pode ocorrer – como, ademais, foi rechaçado Tribunal de Reivindicações do Irã e dos Estados Unidos no julgamento do caso *Federal Reserve Bank of New York vs. Bank Markazi* – é que objeto e finalidade do tratado sejam considerados como “fontes independentes de significado que contraditem o texto claro”³⁷⁵.

Tais considerações, próprias do Direito Internacional Público como um todo, são bastantes para demonstrar o desacerto da conclusão de que o art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados implicaria que apenas fossem assegurados benefícios previstos em acordos de bitributação quando sua concessão estiver de acordo com o objeto e finalidade do tratado. Em verdade, o argumento de que o elemento objetivo da regra geral antiabuso recomendada pela OCDE seria supérfluo à luz da regra geral de interpretação do art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados tem por indisfarçável pano de fundo a teoria interna, analisada anteriormente, que qualifica a prevenção ao abuso em matéria tributária como uma questão de interpretação. E, novamente, claro está que, pretender recusar um benefício previsto no acordo de bitributação a um contribuinte que, do ponto de vista literal e considerado o sentido comum dos termos empregados pelo tratado, satisfaça as condições para tanto apenas pode significar uma ruptura com o sentido possível das disposições convencionais, indo além, portanto, da interpretação em sentido estrito.

Já o teste do objetivo principal, recomendado pela OCDE, atribui à consideração teleológica (i.e., objeto e finalidade das disposições relevantes) uma função que não encontra paralelo na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Ainda que um contribuinte

³⁷⁴ Cf. LINDERFALK, Ulf. **On the interpretation of treaties**. The modern International Law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Dordrecht: Springer, 2007, p. 203.

³⁷⁵ No original contextualizado: “Even when one is dealing with the object and purpose of a treaty, which is the most important part of the treaty’s context, the object and purpose does not constitute an element independent of that context. The object and purpose is not to be considered in isolation from the terms of the treaty; it is intrinsic to its text. It follows that, under Article 31 of the Vienna Convention, a treaty’s object and purpose is to be used only to clarify the text, not to provide independent sources of meaning that contradict the clear text” (Iran-United States Claims Tribunal, *Federal Reserve Bank of New York vs. Bank Markazi*, Caso n° 823, de 16.11.1999, parágrafo 58).

tenha, do ponto de vista literal e considerado o sentido comum dos termos empregados pelo tratado, satisfeito os requisitos para a concessão de um determinado benefício, ele lhe poderá ser negado caso sua obtenção, além de haver constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio, for contrária ao objeto e finalidade das disposições relevantes. Claro está, portanto, que a função exercida pela consideração ao objeto e finalidade, neste caso, se dá em um momento logicamente posterior à interpretação do tratado (ao menos quanto aos demais requisitos para a concessão do benefício): o contribuinte já se enquadra na situação em que, de acordo com a literalidade do tratado, ensejaria o benefício; todavia, deixa-se de lhe conceder exatamente por força da regra geral antiabuso.

2.2.3.3.2. Baixa relevância normativa do novo preâmbulo na interpretação do elemento objetivo

Ao lado da inclusão do teste do objetivo principal, a OCDE recomendou, no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS, a modificação do título dos acordos de bitributação, bem como de seu preâmbulo, a fim de esclarecer que tais tratados não têm como objetivo criar situações de dupla não tributação, representando uma declaração clara de que a prevenção à elisão tributária (e não apenas à evasão) constitui uma das finalidades do tratado. No Relatório Final, a OCDE expressamente declara que tal inclusão “será relevante para a interpretação e aplicação dos tratados”, à luz do art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados³⁷⁶.

As considerações da subseção anterior são suficientes para demonstrar que a pretensão da OCDE não encontra guarida na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Ainda que o preâmbulo, assim como o título do tratado, além de perfazer o seu contexto nos termos do art. 32(2) da Convenção de Viena, sejam fontes relevantes para a construção interpretativa da finalidade do tratado, para que eles possam irradiar efeitos concretos, é necessário que ela esteja refletida nas disposições do próprio tratado³⁷⁷. Como

³⁷⁶ Cf. OCDE. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances**. Action 6 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profits Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015, p. 92.

³⁷⁷ Cf. EHRLICH, Ludwig. L'interprétation des traités. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 24, 1928, p. 1-146 (103).

visto, nenhuma finalidade, por mais inquestionável que seja, porquanto expressamente contida no contexto do acordo, tem o condão de superar a ausência de disposição em seu sentido, como se fosse uma fonte autônoma e independente do texto para a interpretação do tratado. Desta feita, a mera inclusão do preâmbulo tal como recomendado pela OCDE, desacompanhado de medidas antiabuso expressamente incluídas em suas cláusulas, pouco – senão nada – importaria para a finalidade ali versada. Em outras palavras, o preâmbulo, por si só, seria de diminuta relevância para o combate ao abuso do acordo de bitributação se a intenção ali formalizada não se encontrasse refletida das disposições específicas do tratado.

Nos acordos de bitributação celebrados ou renegociados após a publicação dos relatórios do Projeto BEPS, a adoção do preâmbulo recomendado pela OCDE foi acompanhada da inclusão de regras gerais e específicas antiabuso no próprio tratado. Assim, a intenção ali versada pelos Estados contratantes se fez repercutir nas disposições específicas do tratado mediante adoção de medidas como as regras de limitação de benefícios e o teste do objetivo principal³⁷⁸. Questão relevante, todavia, diz respeito à influência do preâmbulo na interpretação em si de demais dispositivos convencionais, em especial a cláusula que veicula o teste do objetivo principal³⁷⁹.

DUFF, por exemplo, sustenta que o preâmbulo faz parte das disposições relevantes a cujos objeto e finalidade a parte final da cláusula do teste do objetivo principal faz referência (i.e., o elemento objetivo). Para o autor, a finalidade primária de um tratado com o preâmbulo emendado não é a simples alocação de competência tributária entre os Estados contratantes para encorajar a atividade econômica transfronteiriça por meio da redução ou eliminação da dupla tributação, mas o fazer de modo a estimular atividades “genuínas ou de boa-fé” ao invés de arranjos ou negócios voltados à economia tributária e desprovidos de substância econômica³⁸⁰. Em outras palavras, se a concessão do benefício depende de sua conformidade com o objeto e finalidade das disposições relevantes, e a finalidade do tratado for a prevenção à criação de oportunidades de redução ou eliminação da tributação por meio da elisão ou evasão fiscal, poder-se-ia concluir que a concessão do benefício seria contrária à

³⁷⁸ Cf. DE BROE, Luc. role of the preamble for the interpretation of old and new tax treaties and on the policy of the prevention of treaty abuse. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 163-173, 2020 (171).

³⁷⁹ Cf. SCHWARZ, Jonathan. The impact of the new preamble on the interpretation of old and new treaties and on the policy of abuse prevention. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 174-178, 2020 (177).

³⁸⁰ Cf. DUFF, David G. Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose Test – Part 2. **Canadian Tax Journal**, v. 66, n. 4, p. 947-1011, 2018 (987; 992).

finalidade do tratado sempre que sua obtenção houver constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio.

Essa conclusão, todavia, é equivocada à luz da interpretação do elemento objetivo por duas razões essenciais: **(i)** ignora a relevância do fato de que um único acordo de bitributação encerra uma gama de finalidades, algumas delas eventualmente contraditórias entre si; e **(ii)** revela-se inconsistente com o princípio da igualdade, na medida em que deixa de distinguir aqueles contribuintes que efetiva e substancialmente atenderam aos requisitos específicos para a obtenção do benefício pleiteado daqueles que não o fizeram, aplicando-lhes potencialmente o mesmo tratamento, a recusa do benefício, a depender da discricionariedade da autoridade tributária que se debruçar sobre sua situação. A segunda razão torna-se evidente à luz do argumento de DUFF: enquanto o preâmbulo, na medida em que influencia a interpretação da cláusula do teste do principal objetivo, implicaria uma espécie de exigência geral de que arranjos ou negócios sejam genuínos, praticados de boa-fé e dotados de substância econômica, nada se diria, então, acerca do grau de substância exigido ou de que modo que a genuinidade e boa-fé deveriam ser apreciadas. O emprego de critérios genéricos, ao fim e ao cabo, acaba resultando na sua especificação apenas no caso concreto, dando azo a uma aplicação inconsistente da regra geral antiabuso e, por conseguinte, em violação ao princípio da igualdade.

De fato, reconhecendo-se nos acordos de bitributação, inclusive após inclusão do preâmbulo tal como recomendado pela OCDE, um rol de diferentes finalidades, o(s) objeto(s) e finalidade(s) do tratado devem ser interpretados especificamente a partir de suas disposições pertinentes, evitando considerações gerais que tratem o tratado como um todo, porém desconectadas do texto em si³⁸¹. Essa conclusão é reforçada se analisado mais detidamente o sentido das expressões empregadas no elemento objetivo da regra geral antiabuso recomendada pela OCDE: “objeto” e “finalidade” (ou propósito).

Como mencionado na subseção anterior, a expressão “objeto e finalidade”, adotada até aqui, encontra as mais variadas formas nos instrumentos internacionais que as veiculam. De um lado, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, em seu art. 31(1), refere-se a “[...] seu objetivo e finalidade” na versão brasileira em língua portuguesa³⁸²; “[...] *its*

³⁸¹ Cf. HOSSEINNEJAD, Katayoun. Interpretation in light of which “object and purpose”? **German Yearbook of International Law**, v. 61, n. 1, p. 377-401, 2018 (383-384).

³⁸² Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro 2009.

object and purpose”, na versão em língua inglesa³⁸³; “[...] *son objet et de son but*”, em língua francesa³⁸⁴; “[...] *su objeto y fin*”, na versão em língua espanhola³⁸⁵ (sendo esses três últimos idiomas, ao lado do russo e do chinês, considerados autênticos a teor de seu art. 85); e “[...] *seines Zieles und Zweckes*”, em língua alemã³⁸⁶. De outro, tratando-se do teste do principal objetivo, encontra-se, nos acordos de bitributação brasileiros que o incluíram, a expressão “objeto e propósito”; na versão oficial em inglês da Convenção Modelo da OCDE, “*object and purpose*”; na tradução do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS para o alemão, “*Ziel und Zweck*”; na versão do mesmo documento em francês, “*à l’objet et au but*”.

Dessa verdadeira babel terminológica, sobressai-se a seguinte questão: em que medida a justaposição dos dois termos na estrutura do elemento objetivo pode contribuir, afinal, para sua interpretação? Conotam sentidos diversos, ainda que devam ser considerados conjuntamente?

Se forem considerados os termos empregados na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados nas línguas inglesa (*object and purpose*) e francesa (*l’objet et le but*), que guardam entre si evidente similaridade, e parecem ter sido replicados na Convenção Modelo da OCDE, algumas distinções podem ser identificadas. De fato, como antecipado anteriormente, “objeto” e “finalidade” (ou propósito, ou objetivo), se tomados literalmente, conotam sentidos que, embora relacionados, não se confundem. Realmente, o “objeto” descreve o conteúdo substantivo do tratado, ou seja, direitos e obrigações dele derivados, enquanto a “finalidade” se constitui no estado de coisas almejado com a medida, sua razão de ser ou o que justifica sua adoção³⁸⁷. Em que pese essa diferença de sentido – o que, com relação aos termos empregados nas línguas portuguesa, inglesa e francesa, parece evidente – fato é que, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, a expressão “objeto e finalidade” é

³⁸³ Disponível em [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf]. Acesso em 31.05.2023.

³⁸⁴ Disponível em [https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/french/conventions/1_1_1969.pdf]. Acesso em 31.05.2023.

³⁸⁵ Disponível em [https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf]. Acesso em 31.05.2023.

³⁸⁶ Na versão oficial austríaca, disponível em [<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10000684>]. Acesso em 31.05.2023.

³⁸⁷ Cf. YASSEEN, Mustafa Kamil. L’interprétation des traités d’après la Convention de Vienne sur le Droit des Traités. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 151, 1976, p. 1-114 (55); LINDERFALK, Ulf. **On the interpretation of treaties**. The modern International Law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Dordrecht: Springer, 2007, p. 209; DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 545-546 (Nm. 54).

considerada em conjunto, sem grandes esforços para verificar consequências práticas da distinção³⁸⁸. Essa consideração conjunta, inclusive, foi reconhecida por VOGEL em estudo específico tratando dos acordos de bitributação³⁸⁹. Nada obstante, não se pode negar que, em alguma medida, a posição do autor alemão possa ter se influenciado pelo fato de que os termos utilizados na língua alemã (“*Ziel und Zweck*”), a despeito de não constituir um idioma reconhecido como autêntico pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, realmente guardam uma similaridade mais acentuada se comparada com os termos empregados em outras versões em línguas distintas, inclusive aquelas consideradas como autênticas³⁹⁰.

Isso não significa que o fato de a expressão ser composta por dois termos – “objeto” e “finalidade” – e não apenas um – “finalidade”, que já seria suficiente para a consideração teleológica que se procura enfatizar – seja irrelevante na interpretação do elemento objetivo da regra geral antiabuso ora analisada. Cabe, para o teste do objetivo principal, a mesma ressalva que YASSEEN apresenta com relação ao art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados: “O uso do termo objeto em conjunto com o termo finalidade pode ser assim, mais uma garantia contra uma interpretação teleológica excessiva”³⁹¹. Esse aspecto é fundamental, inclusive para fins de interpretação do teste do objetivo principal, pois demonstra que não basta a indicação de uma finalidade genérica – ainda que derivada do preâmbulo – para argumentar no sentido da incompatibilidade entre a concessão do benefício e o objeto e finalidade das disposições relevantes, sem que tal conclusão seja, efetivamente, referendada pelo objeto das disposições relevantes.

Tais considerações, acrescidas do fato de que acordos de bitributação são tratados extensos, com uma multiplicidade de objetos e finalidades, levam à conclusão de que, ao fim e ao cabo, prevalecerão aqueles que melhor se conformarem à consideração textual e

³⁸⁸ Cf. DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 545-546 (Nm. 54).

³⁸⁹ Cf. VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. **Berkeley Journal of International Law**, v. 4, n. 1, p. 4-85, 1986 (35).

³⁹⁰ Cf. LINDERFALK, Ulf. **On the interpretation of treaties**. The modern International Law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Dordrecht: Springer, 2007, p. 208; SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 182.

³⁹¹ No original, “L’emploi du terme objet conjointement avec le terme but peut être ainsi une garantie de plus contre une interprétation téléologique excessive” [YASSEEN, Mustafa Kamil. L’interprétation des traités d’après la Convention de Vienne sur le Droit des Traités. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 151, 1976, p. 1-114 (57)].

sistemática da disposição relevante³⁹². Isso significa que, em vez de buscar uma finalidade pretensamente prevalecente no tratado e, a partir dela, escrutinar toda concessão de benefício cuja obtenção tenha constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio – o que recairia numa consideração teleológica excessiva, como adverte YASSEEN –, o conteúdo mais correto do elemento objetivo é voltar-se ao objeto e finalidade do dispositivo relevante em si. Dessa maneira, ainda que a introdução do novo preâmbulo constitua elemento que leve à conclusão de que a prevenção ao abuso, incluída a elisão fiscal, seja uma das finalidades do tratado, se verificados os acordos de bitributação em seus detalhes, ficará claro que nem todos os dispositivos têm por objeto, no sentido estipulado há pouco, medidas que promovam a prevenção ao abuso. E, em casos nos quais as disposições relevantes não tenham esse objeto, a finalidade expressada pelo preâmbulo é de pequena relevância para a verificação do elemento objetivo, isto é, se concessão do benefício é consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes.

De fato, se tomada a redação do preâmbulo proposta pela OCDE, destaca-se a preocupação com a contenção aos arranjos *treaty shopping* e à dupla não tributação. Com relação à primeira situação, a intenção formalizada no preâmbulo foi devidamente refletida nas regras de limitação de benefícios. Ora, como afirmar, então, que poderá o preâmbulo, por si só, levar à exclusão do escopo subjetivo do tratado contribuinte que tenha se qualificado para tanto, inclusive à luz das regras de limitação de benefícios? Em outras palavras, a contenção ao *treaty shopping*, consoante o preâmbulo, constitui uma das finalidades do acordo de bitributação, a qual foi devidamente implementada pelas regras antiabuso. Uma vez atendidas tais regras, não restará espaço para que o intérprete/aplicador, embasando-se no preâmbulo, construa requisitos *ad hoc* e sem referibilidade ao texto do tratado para o acesso aos benefícios nele previstos.

Com relação à contenção à dupla não tributação, essa finalidade parece melhor se conjugar com dispositivos cujo objeto tratem da cooperação entre os Estados contratantes, a exemplo da troca de informações. Como afirmar, por outro lado, que o art. 10 (dividendos) tem a finalidade de evitar a tal dupla não tributação, enquanto seu objeto não guarda qualquer relação a tanto? Imagine-se que o art. 10, numa determinada situação, elimine ou reduza sensivelmente a tributação na fonte de dividendos pagos por sociedade de um Estado

³⁹² Cf. DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 546 (Nm. 55).

contratante a acionista residente no outro Estado contratante. A norma não tem o objeto e finalidade de contenção à dupla não tributação, na medida em que nada dispõe acerca do tratamento que se atribuirá a tal rendimento pelo outro Estado contratante em que reside o beneficiário. Se sua legislação doméstica, por exemplo, isenta tais dividendos, nada obstante o tratado permita que ali fossem tributados, não é uma circunstância objeto, nem mesmo indiretamente, do art. 10. Fosse relevante o fato de não haver, em concreto, tributação no Estado de residência à luz de sua legislação doméstica, deveria o tratado veicular cláusula *switch-over* ou assemelhada que, ausente tributação efetiva na residência, eliminaria a restrição à tributação na fonte. Sem que haja disposição expressa nesse sentido, o objeto da maior parte das regras distributivas, a exemplo do art. 10, não tem qualquer relação com as finalidades expressas na nova redação do preâmbulo.

Eis por que o sentido do preâmbulo, considerado o tratado como um todo, apenas indica a contenção ao *treaty shopping* e à dupla não tributação em situações abusivas, assim entendidas como aquelas definidas nas regras antiabuso nele próprio previstas. Doutro lado, pretender interpretar, à luz do preâmbulo, as disposições que veiculam justamente essas regras antiabuso, especialmente o teste do objetivo principal, conduz a um raciocínio circular cujo resultado é atribuir exclusivamente ao intérprete/aplicador a definição, então, do que constituirá um abuso do tratado.

Em síntese, a despeito do intento da OCDE de atribuir um papel de destaque à finalidade antiabuso na interpretação dos acordos de bitributação em geral e do elemento objetivo em particular, a sua enunciação no preâmbulo dos tratados tem pequena relevância normativa, senão nos casos em que as disposições relevantes tenham, como objeto, medidas de prevenção ao abuso. Isso porque, analisadas detalhadamente, as disposições relevantes de um acordo de bitributação trazem consigo uma série de requisitos para a concessão de benefícios, alguns de natureza mais formal, outros mais substancial; alguns ligados à indução de determinados comportamentos por parte dos contribuintes e apenas alguns outros de caráter antiabuso. Apenas com relação a estes últimos a finalidade expressada no preâmbulo exercerá uma relevância normativa de destaque quanto à interpretação e consideração no elemento objetivo da regra geral antiabuso.

2.2.3.3.3. Teste do objetivo principal como proteção dos requisitos, inclusive indutores ou antiabuso, específicos das regras distributivas

As considerações anteriores convergem no sentido de que, no tocante ao elemento objetivo do antecedente da regra, deve-se verificar a consonância da concessão do benefício e o objeto e finalidade da disposição relevante, especificamente examinadas, deixando-se de lado considerações genéricas a uma finalidade precípua que nortearia o tratado como um todo, mas que não guarde referibilidade com o texto das disposições relevantes em si. Crucial neste ponto, portanto, é estabelecer os critérios para que se determine essa relação de consonância, a fim de assegurar a consistência em sua aplicação.

A OCDE, em seus Comentários, destaca a relevância da substância do arranjo ou negócio praticado pelo contribuinte, com referência a expressões como “razões comerciais válidas”³⁹³, “genuinamente”³⁹⁴, “negócios reais”³⁹⁵ e “atividades econômicas reais”³⁹⁶. Tais referências, em que pese isoladas e não expressas no texto da Convenção Modelo, reforçam a – correta – posição de diversos autores de que o elemento objetivo trata primordialmente da substância do arranjo ou negócio³⁹⁷, do seu caráter genuíno³⁹⁸ ou da existência de razões comerciais³⁹⁹.

O problema está no fato de que, na maior parte das vezes, essa conclusão parte da consideração genérica de que a finalidade precípua dos acordos de bitributação seja a

³⁹³ OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590 (§ 176).

³⁹⁴ OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 594 (§ 182-E).

³⁹⁵ OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 595 (§ 182-G).

³⁹⁶ OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 602 (§ 187-B).

³⁹⁷ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (776).

³⁹⁸ Cf. PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 144; VALÉRIO, Carla. Applying the OECD Principal Purpose Test in accordance with EU Law: an analysis of the scope, burden of proof and effects. **European Taxation**, v. 61, n. 11, p. 472-484, 2021 (478).

³⁹⁹ Cf. SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (10-12).

promoção de relações econômicas entre os Estados contratantes. Embora seja verdade que, em linhas gerais, esse fomento constitui um dos fins últimos de um acordo de bitributação, essa referência genérica à finalidade última do tratado diz muito pouco sobre os critérios com base nos quais os contribuintes serão diferenciados no tocante à aplicação da regra geral antiabuso. E, levando em consideração o princípio da igualdade, é problemática e fonte de arbitrariedade a indeterminação com relação ao grau necessário de substância ou à relevância exigida das razões comerciais para que se considere a concessão de determinado benefício como consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes. Essa questão é de primeiríssima importância, uma vez que, dado o fato de que o elemento subjetivo constitui apenas o primeiro teste para a aplicação da regra geral antiabuso, bem como sua abertura e potencial de captura de inúmeras situações, é a partir do elemento objetivo que se definirá, de forma mais específica, o conceito de abuso em cuja verificação se negará a concessão do benefício. E é justamente a partir desse conceito de abuso que critérios de diferenciação entre contribuintes serão estabelecidos, o que é crucial no tocante ao princípio da igualdade.

Assim, o ponto de partida para a solução desse problema está no reconhecimento, como mencionado anteriormente, de que as “disposições relevantes” a cujos objeto e finalidade o elemento objetivo faz referência são justamente aquelas em que os benefícios pretendidos estão fundamentados – isto é, tipicamente o art. 4 (residente) em combinação com a regra distributiva aplicável. Ocorre que, embora os objetivos gerais do tratado, influenciados pelo novo preâmbulo, também sejam implementados pelas regras distributivas em específico, nem todos os benefícios estão sujeitos às mesmas condições, como uma limitação ao beneficiário efetivo ou um critério e período para detenção de participação societária no caso de dividendos etc. Tais considerações permitem fazer uma especial referência ao elemento objetivo quando se tratar de benefícios cuja concessão se sujeite a requisitos específicos – sejam regras antiabuso específicas, sejam critérios particulares fixados para estimular determinado tipo de atuação do contribuinte, sejam padrões previamente fixados. Nesses casos, a consideração a seu objeto e finalidade levará à proteção, mediante o teste do objetivo principal, da observância genuína – i.e., substancial e não meramente formal – do requisito específico em questão.

No caso dos acordos de bitributação, em que os benefícios decorrem, em verdade, de regras distributivas entre os Estados contratantes, a consideração teleológica a tais disposições encontra-se limitada justamente pelo fato de que cada alocação decorre de uma

negociação particular entre as partes, sem uma finalidade que se possa construir para além do próprio texto⁴⁰⁰.

A análise da decisão da Suprema Corte do Canadá no caso *Alta Energy* corrobora a impropriedade da construção de uma finalidade que perpassasse por todas as regras distributivas a partir do princípio de que o rendimento deva ser primordialmente tributado naquela jurisdição em que apresentar uma conexão mais estreita. Fosse correta essa premissa, como sustentam alguns autores⁴⁰¹, constituiria abuso, no sentido de ir contra o objeto e finalidade das regras distributivas, situação em que se pretenderia um benefício convencional que reduzisse ou eliminasse a tributação na jurisdição que tivesse maior proximidade econômica com o rendimento, por exemplo. Ocorre que esse pressuposto não é válido, justamente porque não é possível asseverar, com base no Direito Internacional Público, que determinado Estado tenha primazia à tributação de um determinado rendimento em detrimento de outro com relação ao qual o rendimento ou a atividade que o gerou guarde um elemento de conexão⁴⁰². Mesmo que se trate de uma alocação derivada da Convenção Modelo da OCDE e não de alguma particularidade negociada entre os Estados contratantes, tampouco segue válida essa premissa. Isso porque, ao contrário do que sustenta PASCHEN, o modelo alocativo estabelecido pela OCDE não se trata de soluções comuns (“*gemeinsame Lösungen*”)⁴⁰³, mas de decisões tomadas por seus membros, dentre os quais historicamente prevalecem países tipicamente exportadores de capital.

Assim sendo, não há outro modo de interpretar o elemento objetivo do teste do principal objetivo, à luz do princípio da igualdade, se não a partir da constatação de que existem diversos requisitos para que um contribuinte possa acessar os benefícios de um acordo de bitributação. O primeiro deles é o enquadramento em seu escopo subjetivo, o que, nos termos dos art. 1 e 4, depende da qualidade de residente em um dos Estados contratantes. Esse requisito é considerado fraco, no sentido de que o acordo de bitributação não exige um

⁴⁰⁰ Cf. ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ, Andrés. The 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point. In: LANG, Michael *et al.* (ed.) **Tax treaties: building bridges between Law and Economics**. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 129-158 (157).

⁴⁰¹ Cf., por exemplo, PASCHEN, Uwe. **Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht**. Wiesbaden: Springer Fachmedien, 2001, p. 182-185.

⁴⁰² Cf. VOGEL, Klaus. Einleitung. In: VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 5ª ed. München: C.H. Beck, 2008, p. 114 (Nm. 14); SCHAUMBURG, Harald. Normengruppen im System des Internationalen Steuerrechts. In: SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**. 4ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, p. 7 (Nm. 2.5).

⁴⁰³ Cf. PASCHEN, Uwe. **Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht**. Wiesbaden: Springer Fachmedien, 2001, p. 185.

determinado vínculo com a jurisdição senão aquele suficiente para que o contribuinte seja considerado residente no Estado contratante e ali seja tributado em razão de elementos de conexão de natureza pessoal. Isso não é alterado pela previsão de cláusulas de limitação de benefícios, particularmente o art. 29(1) a (7) da Convenção Modelo da OCDE, em sua versão de 2017. Isso porque, mesmo que não atendidas as condições acima, prevê-se a possibilidade de que a autoridade tributária possa, ainda assim, conceder os benefícios do tratado caso se estabeleça que aquela estrutura não teve, como um dos principais objetivos, a obtenção dos benefícios do tratado⁴⁰⁴.

Esse ponto é fundamental, pois demonstra que os requisitos da regra de limitação de benefícios não expandem os critérios para enquadramento de determinada entidade no escopo pessoal dos tratados, tampouco modificam o conceito de residência para fins do acordo de bitributação. Afinal, mesmo que não observados tais requisitos, ainda assim os benefícios poderão ser concedidos, o que apenas demonstra que a inobservância da cláusula de limitação de benefícios não afasta a condição de residente para fins do tratado e, portanto, abrangido em seu escopo pessoal. Apenas uma mudança na redação do art. 4 poderia levar a esse resultado. Daí por que o elemento objetivo da regra antiabuso não tem o condão de robustecer o teste de residência para acesso aos benefícios do tratado⁴⁰⁵.

A OCDE, em seus Comentários, trouxe dois exemplos de aplicação do teste que permitem demonstrar o que se pretende com a tese ora esposada. Tratando do objeto e finalidade do art. 5(3), que estabelece uma delimitação temporal para que um canteiro de obras seja qualificado como um estabelecimento permanente, o exemplo “J” traz uma segregação contratual com base na qual cada contratada (controladora e subsidiária) se responsabilizaria pela obra por onze meses, ou seja, abaixo do critério dos doze meses para caracterização do estabelecimento permanente de acordo com a redação da Convenção Modelo. Todavia, a primeira contratada (controladora) permaneceria contratualmente responsável pela segunda fase, em caso de descumprimento das obrigações pela segunda contratada (subsidiária). Segundo a OCDE, o teste do principal objetivo levaria à negativa dos benefícios do art. 7 (ausência de tributação no local da obra), particularmente à luz do

⁴⁰⁴ É o que dispõe a Convenção Modelo da OCDE, em seu art. 29, parágrafo 5 (versão simplificada) ou 6 (versão detalhada).

⁴⁰⁵ Cf. DANON, Robert J. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242-263, 2020 (247-248, 261).

objeto e finalidade das disposições relevantes – arts. 5(3) e 7⁴⁰⁶. De fato, embora formalmente atendidos todos os requisitos que levariam à concessão do benefício, do ponto de vista substancial, o objeto e finalidade da disposição relevante (delimitação temporal para a caracterização de um estabelecimento permanente) seriam frustrados com a concessão do benefício, uma vez que as condições contratuais e fáticas permitiriam concluir haver uma continuidade na unidade econômica responsável pela obra, numa espécie de burla ao marco temporal de doze meses.

Outro exemplo, também presente nos Comentários da OCDE, trata do critério para que uma participação societária seja qualificada a uma tributação reduzida dos dividendos na fonte, à luz do art. 10(2)(a) da Convenção Modelo da OCDE. No exemplo “E”, aborda-se situação de um determinado acionista que, após deter 24% do capital de certa sociedade ao longo dos último cinco anos, aumenta sua participação para 25% logo após a entrada em vigor do acordo de bitributação entre seu Estado de residência e aquele em que sediada a sociedade, percentual idêntico àquele exigido para a que a participação seja qualificada à redução da tributação na fonte dos dividendos. De acordo com a OCDE, a concessão do benefício estaria em conformidade com o objeto e finalidade das disposições relevantes, na medida em que estabeleceu um padrão predeterminado de 25% de participação para sujeitar os dividendos a uma menor retenção na fonte, o que seria alcançado contanto que o aumento de participação societária tivesse sido genuíno⁴⁰⁷. É claro que outras circunstâncias fáticas, como a não integralização do capital subscrito ou o desfazimento do aumento de capital logo após o pagamento de tais dividendos, poderiam levar a uma conclusão diferente, justamente implicando a frustração do objeto e finalidade do dispositivo relevante.

O segundo exemplo é particularmente interessante por demonstrar a necessária dissociação entre os elementos subjetivo e objetivo. Não há dúvidas, pela circunstância exposta pela OCDE, que o incremento da participação teve como principal objetivo a captura da regra que veicula o benefício de redução da tributação na fonte; todavia, o fato de ter sido realizado de forma genuína, demonstra que o objeto e finalidade do dispositivo, em verdade, seriam frustrados caso o benefício *não* fosse concedido. A sua finalidade, a partir do texto, volta-se justamente ao fomento a participações societárias relevantes, nas quais se investe

⁴⁰⁶ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 596-597 (§ 182-J).

⁴⁰⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 593-594 (§ 182-E).

no negócio em si e não apenas no valor mobiliário representado pelas ações em si, de caráter mais volátil e, eventualmente, especulativo⁴⁰⁸. É claro que o percentual de participação, fixado pelos Estados contratantes, parte de uma consideração generalizante de que, na maior parte das situações, um investimento de tal percentual será relevante no sentido de beneficiar-se da redução de tributação. Naturalmente, pode-se colocar em questão se uma participação de 24,99% não deveria igualmente beneficiar-se, mas o exame é de outra natureza: não se trata de eventual abuso da regra, mas sim da razoabilidade do critério fixado pelo legislador. De todo modo, o exemplo é relevante, pois demonstra que, a par da função definitiva da regra geral antiabuso, não há que se falar em abuso num incremento genuíno de participação ainda que exclusivamente voltado a se beneficiar da redução.

De igual modo, não será abusivo o contrato de construção que preveja duração para a obra – efetivamente cumprida – de onze meses. Não se fazem necessárias demais razões comerciais, propósitos negociais ou qualquer outra justificativa para tal incremento de participação ou delimitação temporal do contrato de construção, contanto que sejam genuínos e não meramente formais. Desde logo, vê-se que, em linha com as conclusões da seção anterior, o novo preâmbulo recomendado pela OCDE exerce pouca ou nenhuma função na aplicação do elemento objetivo, justamente porque as disposições relevantes, em tais casos, não têm como objeto a contenção à elisão tributária (*tax avoidance*), de modo que sua finalidade é diversa daquela consagrada no preâmbulo.

Como se pode verificar, tais considerações aplicam-se tanto para casos de *treaty shopping* quanto de *rule shopping*. De fato, nos dois exemplos acima, não se colocava em questão o enquadramento do contribuinte no escopo subjetivo do tratado, de tal sorte que são casos que envolvem a captura de uma determinada regra mais favorável. Casos de *rule shopping* como esses, justamente por envolverem mais detidamente o enquadramento em regras distributivas, talvez sejam mais facilmente resolvidos com tese ora esposada. Todavia, também com relação às situações de *treaty shopping*, a consideração do elemento objetivo a partir do genuíno atendimento a requisitos específicos do benefício pode contribuir decisivamente para a definição de abuso. Afinal, como exposto acima, não se trata de robustecimento do requisito de residência, mas, antes, a consideração aos requisitos para a obtenção de benefícios. E, tratando de requisitos, regras específicas antiabuso passam a

⁴⁰⁸ Nesse caso, essa finalidade ora construída é corroborada com elementos dos Comentários da OCDE – cf. OCDE. Commentary on Article 10. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital**: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 232 (§ 10).

assumir essencial relevância no conteúdo do elemento objetivo à luz de situações de *treaty shopping*.

Diante de regras específicas antiabuso previstas expressamente no tratado, em particular aquelas com referência aos requisitos subjetivos para o acesso aos seus benefícios, como as regras de limitação de benefícios, deverão elas também ser consideradas no tocante ao elemento objetivo da regra geral antiabuso. Em outras palavras, a referência ao objeto e finalidade das disposições relevantes também deverá levar em conta tais regras. Sob esse viés, a questão acerca da relação entre regras específicas e gerais antiabuso se torna sobremaneira evidente: satisfeitos – genuína e substancialmente – os requisitos versados por regras específicas antiabuso, não haverá espaço para que, no ensejo de uma regra geral antiabuso, não seja concedido o benefício. Isso porque a concessão do benefício, em uma estrutura alegadamente de *treaty shopping*, porém que atenda efetivamente aos requisitos específicos da regra de limitação de benefícios, estará em consonância – e não contrariedade – com o objeto e finalidade das disposições relevantes (nelas incluída a regra de limitação de benefícios). De fato, embora requisitos antiabuso, como nesse caso, tenham obviamente um objeto voltado à contenção da elisão fiscal (o que, à primeira vista, atrairia aquela finalidade expressada no preâmbulo), não é qualquer benefício decorrente de uma alegada estrutura *treaty shopping* que poderá ser negado à luz do teste do principal objetivo.

Em outras palavras, uma vez determinado que certa pessoa se qualifica aos benefícios do tratado ao atender a regra de limitação de benefícios, tais benefícios não poderão ser negados, com base no teste do objetivo principal, por suposta ausência de substância ou vínculo relevante com o seu Estado de residência. Isso porque tais aspectos são, justamente, o objeto da regra de limitação de benefícios, a qual, uma vez atendida de modo substancial, interdita a exigência de requisitos adicionais. Isso reforça as considerações anteriores no sentido de que, ainda que se reconheça, no tratado, uma finalidade (dentre outras) de contenção da elisão fiscal, ela apenas se concretizará a partir das medidas previstas no próprio tratado, não servindo de fundamento ou argumento interpretativo autônomo para construção de requisitos adicionais não decorrentes da literalidade do tratado. É claro que pode haver outros elementos a serem considerados que não digam respeito a aspectos subjetivos do contribuinte que pleiteia determinado benefício – por exemplo, uma determinada cessão de créditos ou direitos a uma entidade inegavelmente considerada qualificada à luz da regra de limitação de benefícios. Nesse exemplo, outro elemento será

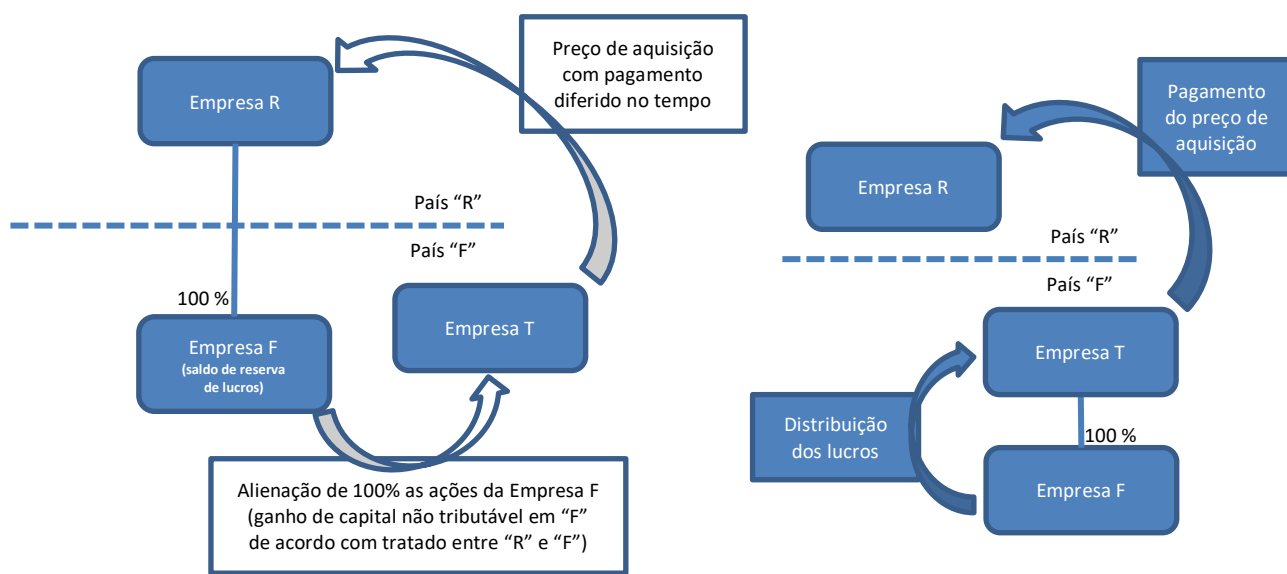
perquirido face ao teste do objetivo principal, a cessão, não se revisitando questões subjetivas do contribuinte, porquanto superadas pelo atendimento da regra de limitação de benefícios.

Retomando a decisão da Suprema Corte do Canadá no caso *Alta Energy*, esse aspecto se mostrou relevante. Isso porque a acusação, ali, era justamente a ausência de substância da sociedade luxemburguesa e, conseqüentemente, de vínculo com a jurisdição de sua residência. Ocorre que o tratado em questão disciplinara o problema da interposição de sociedades luxemburguesas mediante a exclusão, de seu escopo subjetivo, de certas *holdings* luxemburguesas. A ausência de regra específica que impusesse qualquer requisito adicional para o acesso aos benefícios do tratado além dessa exclusão forneceu um argumento preliminar relevante em favor do contribuinte. De fato, o objeto e finalidade das respectivas disposições não foram frustrados pela concessão dos benefícios do tratado a uma entidade luxemburguesa, ainda que sujeita a uma baixa tributação naquela localidade, uma vez que não se tratava daquelas *holdings* excluídas. Aplicando as considerações até aqui desenvolvidas para o caso em referência, a questão relevante seria verificar se, de fato, a exclusão de tais *holdings* foi atendida de modo substantivo, e não apenas formalmente. Exemplo de situações em que tal requisito teria sido atendido de modo apenas formal seria a transformação, daquele tipo societário vedado para outro não vedado, às vésperas da alienação. Todavia, uma vez fixado o requisito subjetivo específico para o acesso aos benefícios do tratado, a regra geral antiabuso não permitirá que se construam requisitos adicionais que não guardem referência com o substancial – e não meramente formal – cumprimento dos requisitos expressos no texto.

Enquanto o caso *Alta Energy* envolve uma operação de *treaty shopping*, também com relação às situações *rule shopping* a tese ora demonstrada permite uma interpretação do dispositivo e conseqüente aplicação da regra geral antiabuso mais consonante com o princípio da igualdade. Tome-se de exemplo uma situação bastante corriqueira, comumente denominada de *dividend stripping*. Em operações desse tipo, comumente se tem uma determinada sociedade que detém certa reserva de lucros, cuja distribuição à controladora, sociedade residente no exterior, pode ensejar tributação na fonte. Busca-se, assim, explorar uma assimetria existente na Convenção Modelo da OCDE entre as regras distributivas relativas a dividendos (art. 10) e ganhos de capital (art. 13): os primeiros podem ser tributados limitadamente na fonte, enquanto os segundos, como regra geral, não. Assim,

antes da efetiva distribuição dos lucros, o que ensejaria a retenção na fonte, a acionista aliena sua participação, podendo-se diferir o pagamento do preço no tempo, de modo que a adquirente possa pagá-lo após haver recebido os dividendos distribuídos. Esquemáticamente, temos o seguinte (Figura 3):

Figura 3 – Exemplo de operação *dividend stripping*.



Admita-se que o país "F" não tribute, em sua legislação doméstica, a distribuição de dividendos para acionistas residentes no mesmo país, de modo que não haverá dúvidas de que o arranjo implicou um benefício tributário mediante a não tributação dos ganhos de capital prevista no tratado. É claro que aferir se a obtenção de tal benefício constituiu um dos principais objetivos da alienação é algo que depende de demais circunstâncias, mas parece razoável pressupô-lo a partir da coincidência entre distribuição dos lucros e pagamento do preço. A questão, então, diz respeito ao elemento objetivo: a concessão do benefício (tributação de ganhos de capital exclusivamente na fonte), no caso, está em consonância com o objeto e finalidade das disposições relevantes? As disposições relevantes do tratado entre "R" e "F", no caso, são os arts. 1 (escopo subjetivo), 4 (residência) e 13 (ganhos de capital).

Se bem analisado o exemplo, questões como a substância da Empresa T, o lapso temporal entre a alienação e a distribuição, eventual vínculo entre as Empresas R e T não são cruciais para definir se a concessão do benefício está consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes. Afinal, tratando-se de sociedade imobiliária, o

art. 13(4) da Convenção Modelo da OCDE autorizaria a tributação dos ganhos na fonte. Antes, é preciso construir, a partir do texto das disposições relevantes, o seu objeto e finalidade, a fim de verificar se os requisitos para sua concessão foram substancial e genuinamente atendidos. Partindo, então, da abordagem textual, infere-se como primeiro requisito tratar-se de efetiva alienação de sociedade que, por sua vez, não tenha mais da metade de seu valor oriunda direta ou indiretamente de uma propriedade imobiliária localizada naquele Estado. Atender substancial e genuinamente esse requisito significa verificar inexistir nenhuma cláusula que desfaça o negócio sem mudança relevante das condições, nem haver qualquer instrumento contratual ou legal que, a despeito de não implicar a propriedade legal de bens imóveis, garantam à sociedade vendida o controle substancial de bens imóveis que representem mais de 50% de seu valor. Ou seja, tudo para evitar que os requisitos específicos sejam contornados por meio de instrumentos que os atenda apenas formalmente, mas não substancial e genuinamente.

Superada essa questão, torna-se fundamental o cotejo entre o art. 10 e o art. 13 para, a partir de seu texto, estipular seu objeto e finalidade. O texto da Convenção Modelo, simplesmente, evidencia a diferença de tratamento e busca definir o termo “dividendos” para fins do tratado. Interpretando sistematicamente todos esses elementos, é possível traçar uma linha distintiva entre ganhos de capital e dividendos: no primeiro caso, o acionista deixa de deter qualquer participação econômica no investimento, não se beneficiando do futuro crescimento do empreendimento e eventuais distribuições subsequentes à venda; no segundo, ele ainda mantém sua participação econômica no investimento. E, no primeiro caso, um tratado que siga a Convenção Modelo da OCDE alocará a tributação exclusivamente no Estado da residência do alienante.

Sob esse viés, superados os requisitos tratados no parágrafo anterior, a única questão relevante a ser enfrentada no tocante ao elemento objetivo é se o alienante, de fato, deixou de deter participação econômica no empreendimento. E, diante dessa pergunta, passam a ser relevantes aspectos muito específicos: se a adquirente se encontra sobre o controle direto ou indireto do alienante, se há a estipulação de cláusula de retrovenda ou de parcelas contingentes do preço que, do modo como desenhadas, comprometerão parcela relevante dos lucros futuros do empreendimento. São, pois, aspectos muito mais específicos relacionados à própria literalidade do tratado, cuja aplicação pode dar-se de modo muito consistente com relação a casos semelhantes no futuro, deixando de lado elementos vagos

cuja graduação do nível de exigência pode ajustar-se a cada caso conforme o arbítrio da autoridade tributária.

O principal fundamento para reconhecer o elemento objetivo como a proteção do cumprimento substancial dos requisitos para acesso aos benefícios do tratado, e não uma fonte de requisitos adicionais e *ad hoc*, decorre justamente das considerações feitas anteriormente sobre a abordagem teleológica dos acordos de bitributação. Expressas no preâmbulo ou pressupostas pelo intérprete, a finalidade de um tratado não pode, por si só, emendar seu próprio texto buscando criar requisitos adicionais, não decorrentes de sua literalidade. Em outras palavras, se o tratado encerra a finalidade de prevenir o seu abuso, o modo pelo qual ela se concretizará deverá ser por meio de suas disposições específicas.

Tais considerações permitem fazer uma especial referência ao elemento objetivo quando se tratar de benefícios cuja concessão se sujeite a determinados requisitos – sejam regras antiabuso específicas, sejam critérios particulares fixados para estimular determinado tipo atuação do contribuinte, sejam padrões previamente definidos pelos Estados contratantes. Nesses casos, a consideração a seu objeto e finalidade levará à proteção, mediante o teste do objetivo principal, da observância genuína do requisito em questão. E, do ponto de vista do princípio da igualdade, tal conclusão encontra fundamento, justamente, no fato de que a diferenciação entre contribuintes deverá sempre guardar por referência os critérios expressamente veiculados pelo tratado. Regras gerais antiabuso podem interditar a concessão de benefícios em situações nas quais tais requisitos são atendidos de forma meramente formal, evitando-se o seu contorno pelo contribuinte. Não poderão, todavia, fundamentar a criação, no caso concreto, de novos requisitos com base nos quais o contribuinte da ocasião seja diferenciado.

Sob essas premissas, verifica-se que o *Conseil d'État* impôs requisitos *ad hoc*, sem referibilidade com o texto e contexto do acordo de bitributação firmado entre França e Luxemburgo, ao referendar a negativa, pelas autoridades francesas e com base na regra geral antiabuso doméstica, de benefício previsto no referido tratado a uma sociedade luxemburguesa⁴⁰⁹. O caso, com alguma semelhança com o caso *Alta Energy* (porém com decisão em sentido inverso), tratava de pessoa física residente na França que constituiu uma sociedade em Luxemburgo, da qual era ele próprio o diretor, a qual veio a adquirir um imóvel

⁴⁰⁹ Conseil d'État, 3^a, 8^a, 9^a e 10^a câmaras reunidas, 25.10.2017, n. 396954. Disponível em [<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000035911868/>].

localizado na França. Após pouco mais de um ano, a sociedade luxemburguesa alienou referido imóvel a uma sociedade francesa detida pela esposa de seu diretor. O ponto de interesse, aqui, é verificar que a redação do acordo de bitributação entre França e Luxemburgo vigente à época dos fatos datava de 1958 e possuía, portanto, características muito particulares – especialmente por dispor que ganhos de capital na alienação de imóveis por sociedades se qualificariam como “lucros das empresas”, tributáveis apenas no Estado da residência. Por sua vez, a legislação doméstica de Luxemburgo não previa a tributação de tais ganhos de capital, ocasionando uma excelente oportunidade de dupla não tributação dos ganhos.

A questão relevante diz respeito aos marcos temporais: enquanto o tratado fora celebrado em 1958, os fatos do caso ocorreram entre 2003 e 2005; apenas em 2006, todavia, foi aprovado um protocolo ao tratado que passou a prever a prevalência da qualificação de tais proventos como ganhos de capital, tributáveis no Estado do *situs*, e não mais como lucros das empresas, tributáveis apenas no Estado da residência. Nada obstante, em 2017, o *Conseil d'État* decidiu que “não se pode considerar que os Estados contratantes do acordo de bitributação franco-luxemburguês teriam pretendido, ao alocar as competências tributárias, aplicar suas estipulações a situações resultantes de arranjos artificiais desprovidos de qualquer substância econômica”⁴¹⁰.

A decisão demonstra uma espécie de “atualização” do tratado por meio da interpretação que lhe foi atribuída pelo tribunal, implicando, na prática, efeitos retroativos de mudança realizada no texto do tratado posteriormente aos fatos apreciados. Mais que isso, a decisão demonstra clara influência do Projeto BEPS, ao endossar a conclusão de que “a interposição da sociedade luxemburguesa na operação imobiliária era artificial e que ela não havia tido nenhum outro objetivo, senão evitar qualquer tributação na França sobre os ganhos de capital da alienação”⁴¹¹. Essa abordagem dinâmica e retroativa, ao fim e ao cabo, implica uma violação ao princípio da igualdade, uma vez que aplica a um contribuinte os efeitos de uma mudança normativa efetivada posteriormente à prática de seus atos. Assim, outros contribuintes que eventualmente praticaram atos semelhantes sob vigência da mesma

⁴¹⁰ No original: “Les Etats parties à la convention fiscale franco-luxembourgeoise ne sauraient être regardés comme ayant entendu, pour répartir le pouvoir d'imposer, appliquer ses stipulations à des situations procédant de montages artificiels dépourvus de toute substance économique”.

⁴¹¹ No original: “[...] l'interposition de la société luxembourgeoise Partinverd dans l'opération immobilière litigieuse était artificielle et qu'elle n'avait eu d'autre but que de faire échapper la plus-value de cession à toute imposition en France”.

norma convencional acabariam por receber um tratamento distinto daquele que, individualmente, sofreu as consequências de uma mudança legislativa posteriormente introduzida⁴¹².

A decisão, como exposto, embasa-se na acusação de falta de substância econômica, o que frustraria aquilo que as partes teriam intencionado. Nada obstante – e aí está o principal problema da decisão –, deixa de especificar com base em quais disposições convencionais essa finalidade, alegadamente frustrada, poderia ser construída e, mais importante, de que modo o texto do tratado poderia corroborar a determinação de quais elementos e de qual grau de substância seriam exigidos para a concessão do benefício. Dessa maneira, não há como definir a quais requisitos deve o contribuinte atender. Assim, a cada elemento de “substância econômica” que o contribuinte traga em um caso subsequente, poderá a autoridade tributária modificar o grau de exigência para que, ainda assim, não seja suficiente para a concessão do benefício.

A tese ora esposada, portanto, guarda estreita relação com a interação entre acordos de bitributação e o princípio da igualdade. Isso porque, embora se reconheça a negociadores e ao legislador uma ampla margem de conformação na celebração e aprovação de acordos de bitributação, estando em vigor o tratado, os critérios e requisitos fixados a partir dessa margem de conformação devem ser levados a sério na diferenciação entre contribuintes, particularmente no tocante à concessão ou à negativa dos benefícios. É por essa razão que a margem de conformação do intérprete/aplicador é inversamente proporcional à liberdade do legislador: uma vez determinados os critérios para concessão de benefícios, eles deverão ser estritamente considerados; e, caso as cláusulas adotadas tragam consigo certa indeterminação que implique regras com algum grau de vagueza, tanto mais adstrita ao princípio da igualdade deverá ser a atividade do intérprete/aplicador. Daí por que a referibilidade ao texto do tratado é irrenunciável também no tocante ao elemento objetivo da regra geral antiabuso.

⁴¹² Cf. HEY, Johanna. **Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem**. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002, p. 176.

2.2.3.4. Demais regras antiabuso nos tratados brasileiros

Também no tocante ao elemento objetivo, a redação dos acordos de bitributação que veiculam regra geral antiabuso celebrados antes da publicação dos relatórios do Projeto BEPS é bastante diferente daquela recomendada pela OCDE. Dois aspectos são relevantes: (i) ausência de referência ao objeto e/ou à finalidade da disposição relevante, mas apenas do tratado como um todo; e (ii) a presença, ou não, de demais regras específicas antiabuso.

Com relação ao primeiro ponto, se poderia concluir que a ausência de referência às “disposições relevantes” afastaria as conclusões anteriores quanto ao elemento objetivo da regra geral antiabuso recomendada pela OCDE. Todavia, uma análise mais detida de tais tratados demonstrará que as conclusões ali alcançadas são igualmente aplicáveis a eles. O ponto de partida para tanto é reconhecer que, em tratados celebrados antes do Projeto BEPS, a inclinação a uma finalidade geral antiabuso é muito menos evidente. De um lado, a ausência de um preâmbulo que a enuncie expressamente e, de outro, mecanismos antiabuso muito menos estruturados e consistentes ao longo do texto do tratado evidenciam que a exploração de oportunidades de redução de tributos não era uma preocupação dos Estados contratantes quando da celebração dos tratados. Tampouco é, portanto, uma finalidade que permeie os dispositivos do tratado. Além disso, tomando como premissa a máxima de que quanto maior a indeterminação conceitual presente no ato normativo, maior a vinculação do intérprete ao dever de buscar uma interpretação que concilie sua vagueza com o princípio da igualdade⁴¹³, a abertura de tais cláusulas não pode servir para que o interprete, à míngua do texto convencional, imponha requisitos adicionais para a concessão do benefício no caso concreto.

Dentre os tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS que veicularam regras gerais antiabuso, quase todos trazem também regras específicas antiabuso. Nesses casos, valem as considerações tecidas acima: a satisfação substancial dos requisitos de regras específicas antiabuso permite concluir que a concessão do benefício é consistente com a

⁴¹³ Cf. STARCK, Christian. Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AfA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften. In: KIRCHHOF, Paul *et al.* (org.). **Staaten und Steuern**. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag. Heidelberg: Müller, 2000, p. 391-403 (396-397); VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 217.

finalidade do tratado. Tome-se o exemplo do tratado celebrado com o México (2003)⁴¹⁴, cujo art. 28 autoriza que os benefícios sejam negados pelas autoridades competentes, mediante procedimento amigável, “a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim”. Ao lado dessa regra geral antiabuso, há a previsão de negativa do benefício de redução da tributação na fonte de dividendos (art. 10), juros (art. 11) e *royalties* (art. 12) “quando as autoridades competentes acordarem que os direitos pelos quais se pagam os dividendos / o crédito pelo qual se pagam os juros / os direitos pelos quais se pagam os ‘royalties’ foram acordados ou estabelecidos com o principal propósito de tirar vantagem do [respectivo] Artigo”.

Além disso, há previsão de regras específicas antiabuso que afastam a aplicação do tratado com relação a **(i)** rendimentos isentos ou tributados favoravelmente no Estado de residência; e **(ii)** contribuinte que goze, no seu Estado de residência, de benefícios relacionados direta ou indiretamente com o rendimento proveniente do outro Estado e que não seja extensível a outros residentes daquele Estado. Há, pois, uma preocupação com regimes seletivos que levem a uma tributação inferior dos rendimentos provenientes do outro Estado contratante. Não sendo esse o caso, portanto, qualquer circunstância que possa levar a uma dupla não tributação decorrente de uma restrição de tributação na fonte pelo tratado e uma não tributação no Estado de residência, fora desses critérios fixados, não poderá ser considerada um abuso com relação ao objeto e finalidade do tratado. Do mesmo modo, com relação a dividendos, juros ou *royalties*, havendo razões comerciais ou econômicas que justifiquem o acordo ou estabelecimento dos direitos em razão dos quais os rendimentos são pagos, também a concessão do benefício será consonante com o objeto e finalidade do tratado.

O tratado da Turquia (2010)⁴¹⁵, por sua vez, limita-se a estabelecer regra geral antiabuso com base na qual os benefícios nele previstos poderão ser negados se a sua obtenção constituir um “abuso do Acordo em relativamente aos seus fins”. Ora, a despeito da ausência de critérios objetivos fornecidos por outras regras específicas antiabuso, a concessão de benefícios também se submete a uma série de requisitos, próprios das regras distributivas, por meio dos quais os “fins” do tratado poderão ser construídos. Então, também

⁴¹⁴ Decreto nº 6.000/2006.

⁴¹⁵ Decreto nº 8.140/2013.

aqui a regra geral antiabuso levará ao exame se tais requisitos foram, substancial e genuinamente, atendidos no caso concreto.

No tocante a esses tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS – e, em particular, ao tratado com a Turquia –, a comparação com acordos mais recentes, posteriores ao Projeto BEPS e mesmo com a própria Convenção Modelo da OCDE de 2017 e as alterações nela inseridas demonstra que o combate à elisão fiscal não era uma finalidade tão estruturada naqueles tratados. Tal constatação, por si só, demonstra a contenção que se impõe ao intérprete/aplicador no tocante às regras gerais antiabuso em tais tratados anteriores ao Projeto BEPS. Isso porque, de fato, a construção do objeto e finalidade de um tratado parte da consideração ao tratado como um todo – o que, nesses casos, claramente demonstra uma posição secundária, quando muito, à redução de espaços para a elisão fiscal. Adicionalmente, também a partir da comparação entre diferentes tratados, celebrados antes e após o Projeto BEPS, é possível destacar quais finalidades passaram a ser relevantes em tratados celebrados a partir de um determinado momento e que não o eram até ali⁴¹⁶.

2.3. Consequente das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação

2.3.1. Questão metodológica: ficção vs. redução teleológica

Literalmente, o consequente da regra geral antiabuso recomendada pela OCDE consiste no seguinte: “um benefício da presente Convenção não será concedido em relação a um componente de renda ou de capital”⁴¹⁷. Já os tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS que veiculam regra geral antiabuso determinam que, uma vez verificado o seu antecedente (abuso do tratado relativamente aos seus fins), “Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa,

⁴¹⁶ Cf. DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012, p. 546 (Nm. 56).

⁴¹⁷ Na redação do protocolo modificativo do tratado com a Argentina, no que não diferem substancialmente os demais tratados que incluem a regra recomendada pela OCDE.

ou com relação a qualquer transação”⁴¹⁸. Em comum a ambos os modelos de regras, tem-se a negativa do benefício pleiteado.

Do ponto de vista metodológico, surge a questão acerca do sentido técnico do conseqüente de tais regras, se implica uma ficção ou uma redução teleológica das disposições relevantes. Esse aspecto é importante, pois tais regras levam à negativa do benefício em situação na qual os requisitos para sua concessão tenham sido atendidos, ainda que formalmente – não se trata, portanto, de um caso de fraude em que há uma simulação por meio da qual tais requisitos apenas aparentemente teriam sido atendidos. Dessa forma, o conseqüente de tais regras poderia conduzir a uma ficção de que o arranjo ou negócio considerado como abusivo não teria sido realizado, desconsiderando-o, ou a uma redução teleológica da regra concessiva do benefício, que deixa de ser aplicada. Essa é uma questão discutida também com relação a outras regras gerais antiabuso em ordenamentos jurídicos que as contenham, com particular referência ao § 42 do Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*)⁴¹⁹.

As reflexões tecidas na seção anterior apontam no sentido de que as regras gerais antiabuso presentes nos acordos de bitributação levam a uma consideração teleológica moderada de suas disposições, a fim de buscar tratar do eventual descompasso entre a literalidade dos dispositivos que preveem certos benefícios, de um lado, e seu objeto e finalidade, do outro. Desta feita, a partir de um recorte metodológico que distinga o processo de interpretação, que volta à construção do antecedente e do conseqüente da regra em referência, e a qualificação jurídica dos fatos brutos praticados pelo contribuinte, não se trata, propriamente, de desconsiderar o fato praticado pelo contribuinte ou considerar que outro teria sido praticado. Antes, trata-se de reconhecer que os fatos praticados pelo contribuinte, devidamente qualificados, a despeito de satisfazerem formalmente os requisitos para a

⁴¹⁸ Na redação do tratado com Israel, no que não diferem, salvo por questões procedimentais – exigência de procedimento amigável, por exemplo –, os demais tratados anteriores ao Projeto BEPS que veiculam regra geral antiabuso.

⁴¹⁹ Cf., endossando tratar-se de uma ficção no caso alemão, KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Lehrbuch des Steuerrechts**. Band I. Allgemeiner Teil. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1991, p. 144-146; por outro lado, reconhecendo efeitos de analogia na regra alemã, TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. Band III. Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 1.331. Para uma síntese do debate à luz do direito alemão, cf. GALENDI JR., Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 248-250.

concessão do benefício, não atendem ao objeto e finalidade das disposições relevantes, donde se tem a negativa do benefício.

É por isso que o conseqüente da regra geral antiabuso faz com que se vá além do sentido possível dos termos empregados na disposição normativa, levando a efeitos de redução teleológica ou analogia, conforme se trate da concessão de benefício ou da imposição de tributo. Essa é a razão pela qual o conseqüente da regra geral antiabuso implica um passo adiante na interpretação jurídica das disposições pertinentes (*Rechtsauslegung*) para a sua integração (*Rechtsfortbildung*). A principal diferença entre ambas as metodologias reside na restrição ao sentido possível dos termos empregados no dispositivo, no primeiro caso, e no desenvolvimento da regra além dela, no segundo caso⁴²⁰.

E, do ponto de vista do princípio da igualdade, existe uma razão adicional para que se reconheça, no conseqüente da regra geral antiabuso dos acordos de bitributação, um gatilho para eventual redução teleológica das disposições relevantes, e não simplesmente uma ficção a partir da requalificação dos fatos praticados pelo contribuinte. A redução teleológica, enquanto processo próprio da integração da norma, cujos efeitos muito se assemelham à analogia, tem como pressuposto e ponto de partida o conceito de lacuna da lei, entendido como a ausência, na legislação, de subsídios para a resposta de uma questão cuja resolução é necessária para a aplicação da própria lei⁴²¹. Daí por que uma lacuna sempre referenciará a incompletude do ordenamento, a carência de certa regulação sobre determinada matéria⁴²². Essa ausência, todavia, deve se revelar contrária ao plano da própria legislação, ou “involuntária”⁴²³ – isto é, contrária ao seu objeto e finalidade⁴²⁴.

Retornando ao exemplo da segregação contratual para evitar a caracterização de um canteiro de obras como estabelecimento permanente⁴²⁵, parte-se do pressuposto que haveria uma lacuna no acordo de bitributação no tocante a situações em que, embora formalmente o

⁴²⁰ Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3ª ed. Berlin: Springer, 1995, p. 187.

⁴²¹ Cf. BURCKHARDT, Walther. **Methode und System des Rechts**, 1936, p. 26 *apud* LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3ª ed. Berlin: Springer, 1995, p. 193.

⁴²² Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3ª ed. Berlin: Springer, 1995, p. 192.

⁴²³ Cf. ENGISCH, Karl. **Einführung in das juristische Denken**. 8ª ed. Stuttgart: Kohlhammer, 1983, pp. 141-142.

⁴²⁴ Cf. LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3ª ed. Berlin: Springer, 1995, p. 191.

⁴²⁵ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 596-597 (§ 182-J).

contrato de construção se limite a período inferior a doze meses, estará caracterizado o estabelecimento permanente caso haja uma continuidade da obra pela mesma unidade econômica. Essa ressalva não está no texto do tratado – daí por que se falar em integração da norma, e não simples interpretação do dispositivo –, porém pode ser construída a partir do objeto e finalidade da disposição, a partir de seu próprio texto. Parte-se, pois, do texto para a construção do objeto e finalidade da disposição para, então, ir além do texto, integrando a norma para que se assegure a satisfação substantiva dos requisitos para concessão do benefício, de modo consonante com seu objeto e finalidade.

O importante, aqui, é reconhecer que a identificação dessa lacuna jamais pode prescindir da consideração ao objeto e finalidade da disposição – os quais, como demonstrado, têm como ponto de partida o próprio texto do tratado. É, assim, reconhecer nas regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação um gatilho para a redução teleológica de suas disposições, mantendo-se adstrito ao seu objeto e finalidade, assim como aos próprios critérios de diferenciação entre contribuintes derivados do texto negociado e aprovado. A ficção, diferentemente, poderia representar ampla margem de arbítrio e discricionariedade à autoridade tributária, na medida em que lhe incumbiria desconsiderar ou requalificar os fatos tais como efetivamente praticados, a partir de critérios não derivados do próprio texto do tratado – mas de considerações genéricas como eventual dupla não tributação ou demais formas de elisão tributária que, em tese, estariam em contrariedade com o preâmbulo tal como recomendado pela OCDE, mas não são efetivamente coibidas pelas medidas previstas no próprio tratado.

2.3.2. Concessão de benefício alternativo consonante com objeto e finalidade das disposições relevantes

O conseqüente das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, ao conduzir à negativa do benefício, traz consigo de imediato o problema da concessão, se for o caso, de um benefício alternativo previsto no próprio tratado ou, no limite, previsto em outro tratado que se cogite aplicável.

A princípio, a redação da cláusula do teste do objetivo principal, tal como recomendada pela OCDE, conduziria à conclusão de que a satisfação dos elementos subjetivo e objetivo de seu antecedente levaria à não aplicação de qualquer benefício previsto no acordo de bitributação. Essa grave consequência da regra geral antiabuso seria reforçada pelo fato de a OCDE haver incluído, em seus Comentários, sugestão de redação de uma cláusula, não presente na Convenção Modelo, para aqueles Estados que objetivassem expressamente permitir a concessão de benefício alternativo [art. 29(10)], assim denominada “*discretionary relief*”⁴²⁶. A expressão inglesa é claramente mal posta e reflete o equivocado entendimento da OCDE de que a autoridade tributária teria ampla discricionariedade na aplicação da cláusula⁴²⁷. Ora, não pode se tratar de um alívio concedido discricionariamente pela autoridade tributária, sob pena de violação ao princípio da igualdade. Antes, deve tratar-se da garantia, expressamente assegurada pelo tratado, a um benefício alternativo caso se perfaçam certas condições – daí mais adequada a expressão “cláusula do benefício alternativo”, no lugar da tradução literal da expressão inglesa. A cláusula traz consigo diversas dificuldades, inclusive do ponto de vista procedimental, como visto anteriormente⁴²⁸. Questão mais relevante, entretanto, é verificar qual o direito do contribuinte quando o tratado em referência nada dispuser acerca da concessão de um benefício alternativo. Afinal, estando apenas nos Comentários e não na Convenção Modelo, a referida cláusula não tem sido amplamente incluída nos acordos de bitributação, além de não constar nos tratados que, anteriores ao Projeto BEPS, já veiculavam regra geral antiabuso.

Dois argumentos sobressaem-se no sentido de que, independentemente da previsão expressa da cláusula do benefício alternativo, a satisfação dos elementos subjetivo e objetivo do antecedente da regra antiabuso não conduz, necessariamente, ao afastamento de todo e qualquer benefício previsto no tratado.

No primeiro argumento, a partir da própria interpretação da cláusula do teste do objetivo principal, busca-se construir que as referências a “*obtaining that benefit*”, “*any arrangement or transaction that resulted directly and indirectly in that benefit*” e “*granting*

⁴²⁶ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 600 (§ 184).

⁴²⁷ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 600-601 (§ 185).

⁴²⁸ Ver item 1.2.2.4., supra.

that *benefit*” conduziria à conclusão de que o termo “benefício” não deve ser interpretado como todo e qualquer benefício do tratado, mas aquele especificamente pleiteado pelo contribuinte. Consequentemente, o teste do objetivo principal não levaria à negativa de um determinado benefício a que o contribuinte teria direito se não tivesse levado a efeito o arranjo ou negócio reputado abusivo, contanto que preencha os requisitos para sua concessão. Daí que, ainda que as partes não tenham incluído a cláusula do benefício alternativo, a expressão “*shall not be granted*” refere-se à transação ou ao arranjo que resultariam, direta ou indiretamente, naquele benefício. Logo, se outros benefícios do acordo de bitributação poderiam ser concedidos ausente o arranjo ou negócio abusivo, a cláusula do teste do objetivo principal não afastaria sua concessão⁴²⁹.

Esse viés interpretativo para concessão de um benefício alternativo se torna mais evidente ainda se considerado que acordos de bitributação encerram sistemas fechados com pretensão de disciplinar todo e qualquer rendimento auferidos por pessoas compreendidas em seu escopo subjetivo. Assim, especialmente em situações de *rule shopping*, ainda que seja negado determinado benefício, na medida em que seu beneficiário permaneça enquadrado no escopo subjetivo do tratado, o rendimento deverá, necessariamente, ser qualificado à luz das regras distributivas, ainda que naquelas de caráter residual, como o art. 7 (lucro das empresas) ou o art. 21 (outros rendimentos).

No segundo argumento, a partir da premissa de que a regra geral antiabuso não teria um cunho punitivo, mas apenas preventivo ao uso inapropriado do acordo de bitributação, argui-se que a constatação do abuso (e conseqüente negativa do benefício pleiteado) não pode implicar um tratamento mais gravoso que aquele que se dispensaria à mesma realidade desprovida de abuso (i.e., com a concessão do benefício alternativo)⁴³⁰.

A esses dois argumentos pode-se acrescentar um terceiro, fundamentado diretamente no princípio da igualdade: o dever de coerência na revisão por negação de atos e negócios praticados pelos contribuintes e o dever de consistência de tratamento a situações comparáveis, afastado o abuso.

⁴²⁹ Cf. DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018 (38-39).

⁴³⁰ Cf. CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. **Intertax**, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018 (40); BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (444).

Sob o primeiro viés, o ponto de partida é a ressalva de DANON: a aplicação de um acordo de bitributação parte, justamente, do estabelecimento dos fatos (jurídicos) aos quais ele se aplicará, sendo incontroverso que tratados internacionais – como normas jurídicas em geral – apenas se aplicam a fatos verdadeiros, que reflitam a efetiva substância jurídica (e não necessariamente econômica, vale ressaltar) dos arranjos e negócios apresentados pelo contribuinte. Ou seja, a desconsideração de arranjos fictícios, eivados de fraude e simulação, decorre do próprio conhecimento e qualificação dos fatos jurídicos efetivamente existentes e válidos. As regras gerais antiabuso, tais como o teste do objetivo principal, embora também possam se prestar a esse fim, sequer são necessárias para o afastamento daquilo que, afinal, não aconteceu. Naturalmente, se o contribuinte deixou de recolher tributos em razão da prática de simulação, eventual penalidade lhe será cominada pela legislação doméstica, o que não é, vale dizer, uma questão necessariamente afeita ao acordo de bitributação, mas que antecede sua aplicação. Já o conseqüente da regra geral antiabuso, como visto, é a revisão da aplicação da disposição relevante, à luz de seu objeto e finalidade, implicando, se for o caso, sua redução teleológica.

E é justamente nessa revisão, em que se nega a situação jurídica revisada (concessão do benefício), que se exige a coerência, por parte da autoridade tributária, no estabelecimento da nova realidade jurídica, derivada do conseqüente da regra geral antiabuso. Mais que isso, a negação é o próprio pressuposto da enunciação dessa nova realidade⁴³¹. Assim sendo, ao lado do dever de coerência, os princípios lógicos da não contradição e do terceiro excluído exigem que essa nova realidade jurídica, tomando por pressuposto os fundamentos da negação, considere a possibilidade da concessão de um benefício alternativo que seja coerente e decorrente desses mesmos fundamentos.

Sob o segundo viés, uma vez procedida a redução teleológica que levou à negação do benefício, o contribuinte tem o direito de ser tratado como qualquer outro contribuinte que houvesse praticado aquele mesmo ato ou negócio não abusivo. Em outras palavras, e aqui o influxo do princípio da igualdade é claríssimo, a regra geral antiabuso, por si só, não pode implicar um tratamento tributário mais gravoso àquele que teria sido atribuído ao contribuinte, não houvesse ele praticado os atos ou negócios qualificados como abusivos. Seja porque, como visto, a regra geral antiabuso não constitui uma regra de caráter

⁴³¹ Cf. DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário**. Revisão e efeitos jurídicos. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 262.

sancionatório, seja porque ela não pode imprimir tratamentos distintos entre contribuintes quando ausente o elemento abusivo. Impõe-se, pois, consistência no tratamento entre contribuintes, impedindo-se que se exclua de um contribuinte, abrangido pelo escopo subjetivo do acordo de bitributação, a possibilidade de usufruir benefícios a que faria jus não houvesse pleiteado um outro benefício em dissonância com o objeto e finalidade das disposições relevantes.

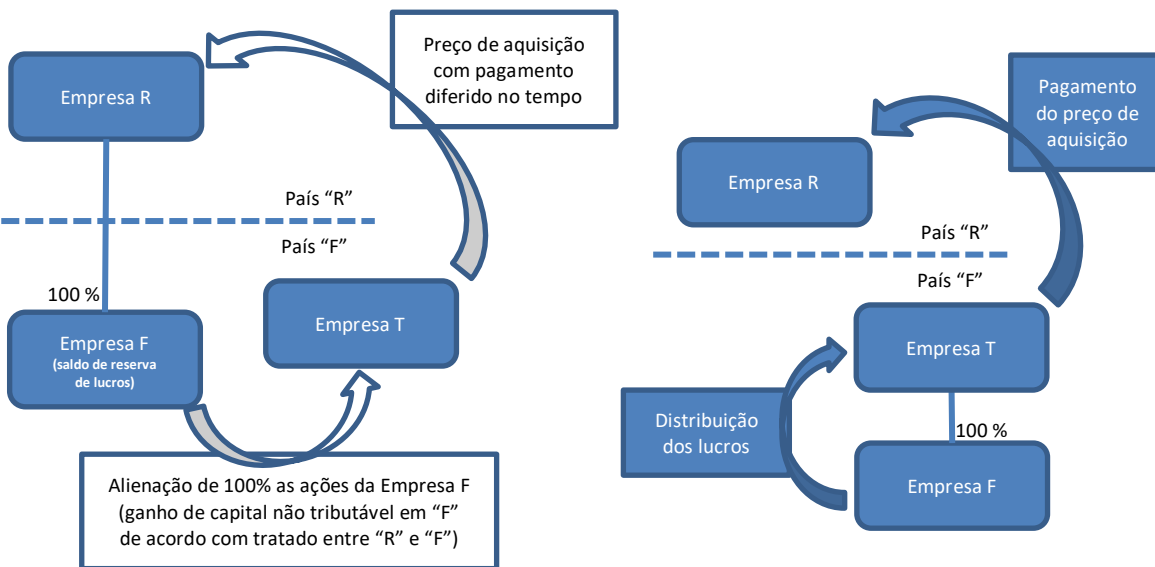
A conclusão pela aplicação de um benefício alternativo, demonstrada pelos fundamentos acima, é válida para situações tanto de *rule shopping* quanto *treaty shopping*. Três exemplos ajudam a demonstrá-lo. O primeiro pode partir da situação fática trazida pela OCDE em um dos exemplos de seus Comentários ao Artigo 29: o acionista que, após deter 24% do capital de certa sociedade ao longo dos últimos cinco anos, aumenta sua participação para 25% logo após a entrada em vigor do acordo de bitributação entre seu Estado de residência e o Estado em que sediada a sociedade, percentual idêntico àquele exigido para a que a participação seja qualificada à redução da tributação na fonte dos dividendos⁴³². Acrescente-se, no entanto, que o acionista não integralizou a subscrição adicional de capital, vindo a revertê-la pouco tempo após a deliberação pela distribuição dos lucros. Diante desses fatos, admita-se tenha a autoridade autuante concluído que a concessão do benefício [tributação reduzida dos dividendos na fonte, à luz do art. 10(2)(a) da Convenção Modelo da OCDE] seria contrária ao objeto e finalidade das disposições relevantes, negando-o. Ora, claro está que pouco sentido haveria em negar-lhe também o benefício previsto para participações não qualificadas, isto é, uma maior tributação na fonte se comparada às participações qualificadas, mas ainda assim sujeita a uma determinada limitação – antes, a concessão do benefício alternativo nesse caso é uma obrigação decorrente do dever de coerência. Do mesmo modo, o dever de consistência impede que se aplique a limitação à tributação na fonte para todos os demais acionistas que possuíssem abaixo de 25% do capital votante da sociedade, enquanto apenas aquele acionista que aumentara sua participação sem integralizá-la se sujeitaria a uma tributação ilimitada na fonte.

O segundo exemplo trata de uma situação de *rule shopping* bastante comum, denominada *dividend stripping*. Como mencionado, trata-se de operação em que há a alienação da participação em uma sociedade não imobiliária com lucros acumulados,

⁴³² Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 593-594 (§ 182-E).

inclusive eventualmente já deliberados para distribuição, evitando-se a qualificação dos rendimentos que o acionista receberia como dividendos (art. 10), capturando-se outra regra distributiva, relativa aos ganhos de capital (art. 13). Esquemáticamente, temos o seguinte (Figura 4):

Figura 4 – Exemplo de operação *dividend stripping* e benefício alternativo.

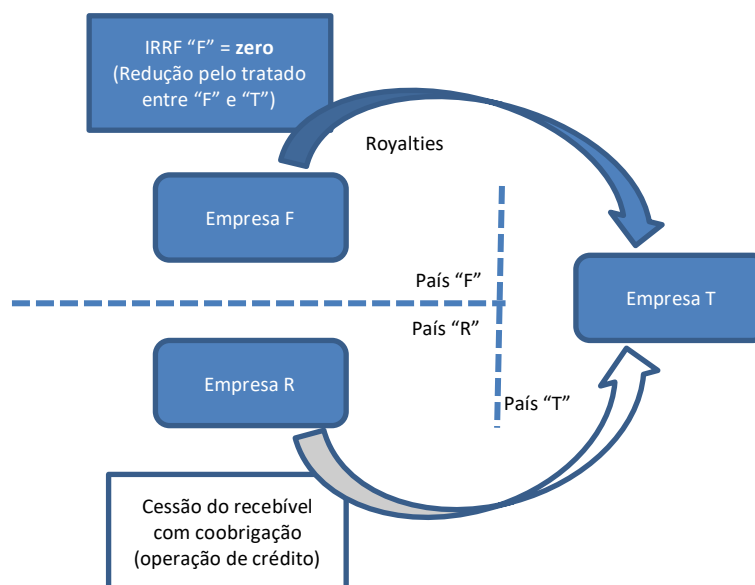


Considerando um acordo de bitributação cuja redação seja semelhante à Convenção Modelo da OCDE, uma operação como essa poderia implicar, a depender das circunstâncias, uma economia tributária: o art. 13(5) não autoriza a tributação dos ganhos de capital no Estado em que situada a sociedade em questão, ao contrário do art. 10(2), que autoriza a tributação de dividendos na fonte, porém limitada a uma determinada alíquota. Admita-se, pois, que os elementos subjetivo e objetivo da regra geral antiabuso satisfizeram-se no caso concreto. A questão relacionada ao princípio da igualdade, então, se apresenta justamente quando, aplicada a regra geral antiabuso e reduzido teleologicamente o âmbito de aplicação da regra própria dos ganhos de capital, as mesmas razões que levaram a tanto também levarão à concessão do benefício da limitação da tributação na fonte conferido pelo art. 10(2) – regra que seria de todo aplicável, não houvesse o contribuinte engendrado a operação de *dividend stripping*.

Também numa situação de *treaty shopping* impõe-se avaliar a possibilidade de um benefício alternativo. Claro que, em casos assim, a redução teleológica operada pela regra geral antiabuso não se limita à regra distributiva, mas à própria regra definitiva do aspecto

subjetivo daquele tratado. Então, o tratado de fato não se aplicará como um todo, porquanto aquele contribuinte deixaria de se enquadrar em seu escopo subjetivo. O terceiro exemplo, então, pode ser extraído de uma cessão de recebíveis derivados de um contrato de licenciamento de marca, conforme seguinte esquema (Figura 5):

Figura 5 – Exemplo de operação *treaty shopping* mediante cessão de direitos.

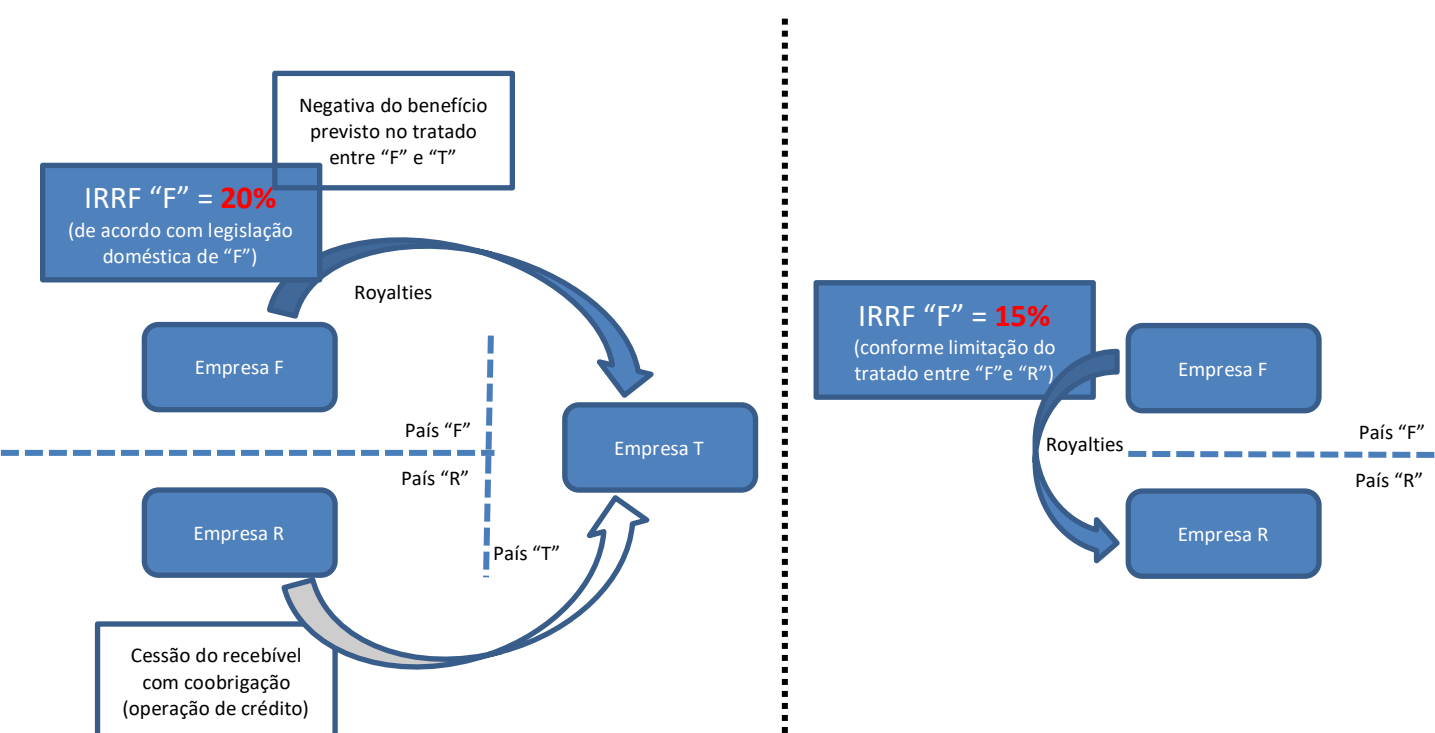


O exemplo acima demonstra uma típica situação de *treaty shopping* que não é abordada pelas regras de limitação de benefícios na hipótese de a cessionária ser parte não relacionada, como uma instituição financeira, cujo atendimento dos requisitos para ser considerada “pessoa qualificada” são incontestes. Considerando-se que o tratado em “F” e “T”, seguindo a Convenção Modelo da OCDE, não preveja retenção na fonte e as autoridades tributárias de “F” neguem tal benefício com base na regra geral antiabuso, haveria algum benefício alternativo a ser concedido? Certamente com base no tratado entre “F” e “T” não, uma vez que a cessão foi justamente o “arranjo ou negócio” que deu ensejo à satisfação do elemento subjetivo da regra, concluindo-se que a concessão do benefício seria contrária ao objeto e finalidade das disposições relevante justamente pelo aspecto subjetivo de haver sido a Empresa T interposta por meio da cessão.

Nada obstante, na hipótese haver um tratado entre “R” e “F” que permita a tributação de *royalties* na fonte, porém mediante uma determinada alíquota máxima. Deveria a autoridade tributária conceder a limitação prevista no tratado entre “R” e “F” para a remessa realizada em benefício de empresa situada em terceiro país? De fato, à primeira vista, o

referido tratado não seria aplicável, justamente por não envolver beneficiário que esteja abrangido por seu escopo subjetivo⁴³³. Nada obstante, vale, aqui, a ressalva de AIGNER, de que as disposições de um acordo de bitributação não podem conduzir a diferenças de tratamento injustificadas⁴³⁴. Por essa razão, deve-se perquirir em que medida as diferenças de tratamento, a seguir esquematizadas, são justificáveis (Figura 6):

Figura 6 – Exemplo de operação *treaty shopping* mediante cessão de direitos e concessão de benefício alternativo.



Do ponto de vista material e econômico, à primeira vista, não parece haver diferenças suficientes entre os dois cenários que justifiquem o tratamento distinto. Essa conclusão é reforçada pelo fato de que o próprio pressuposto que levou à negativa do benefício – caráter abusivo da interposição, mediante cessão do recebível, da Empresa T – é que justificará a concessão do benefício, previsto no tratado entre "F" e "R", de limitação da tributação na

⁴³³ Cf., nesse sentido, deixando de contemplar o influxo do princípio da igualdade, NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A critical analysis of the Principal Purpose Test rule's core features and its practical applicability. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 7, p. 161-181, 2020 (175).

⁴³⁴ Cf. AIGNER, Hans-Jürgen. Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat. In: GASSNER, Wolfgang *et al.* (ed.). *Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen*. Wien: Linde Verlag, 2005, p. 169-191 (191).

fonte sobre os *royalties* a serem pagos. Em verdade, foi justamente essa disposição do tratado entre “F” e “R” que prevê tributação na fonte, porém limitada, que o contribuinte teria buscado evitar mediante a cessão, com o objetivo de capturar uma regra mais benéfica: a disposição do tratado entre “R” e “T” que afastava integralmente a tributação dos *royalties* na fonte. E é justamente isso que o dever de coerência imposto pelo princípio da igualdade busca assegurar: que se deixe de aplicar a regra capturada, aplicando-se a regra evitada – seja ela parte do mesmo tratado, de outro tratado ou da legislação doméstica do país de referência.

O dever de consistência no tratamento entre os contribuintes em situações semelhantes, desconsiderado o ato abusivo, por sua vez, não imprime um ônus exacerbado para a autoridade tributária, como se poderia pressupor⁴³⁵. Isso porque, a essa altura (consequente da regra), a autoridade tributária já terá demonstrado a satisfação dos elementos subjetivo e objetivo (antecedente da regra). E, como visto, o elemento subjetivo impõe, invariavelmente, a identificação de um benefício decorrente, direta ou indiretamente, do arranjo ou negócio. A identificação do benefício, por sua vez, exige que seja determinado pela autoridade tributária qual foi, exatamente, a vantagem tributária cuja obtenção tenha constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio. É justamente por essa razão que a concessão de um benefício alternativo é a mera decorrência lógica – e imposição do princípio da igualdade – do argumento que levou a autoridade tributária a fundamentar a satisfação do elemento subjetivo. Se há benefício, há uma situação que se tornou mais favorável em razão direta ou indireta do arranjo ou negócio. E, se há uma situação que se tornou mais favorável, necessariamente deverá haver um *status quo ante*, menos favorável, o qual deverá prevalecer no tratamento do contribuinte enquanto consequente da regra geral antiabuso.

É importante destacar que essa conclusão se aplica plenamente também com relação às regras gerais antiabuso presentes nos tratados celebrados anteriormente à conclusão do Projeto BEPS. Embora haja pequenas diferenças, via de regra referem-se à possibilidade de “negar os benefícios” do tratado caso a concessão de tais benefícios constituísse um abuso com relação aos seus fins. Se a própria interpretação literal já conduz à possibilidade de concessão de um benefício alternativo, se for o caso, os deveres de coerência e consistência,

⁴³⁵ Cf., no sentido de um ceticismo acerca dessa possibilidade, BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (441-442).

derivados do princípio da igualdade, apenas reforçam essa obrigação das autoridades tributárias.

Não se ignora, por fim, que a concessão de benefícios alternativos, especialmente quando envolver um segundo tratado, possa gerar dificuldades práticas, como eventuais assimetrias de aplicação com relação ao outro Estado contratante, possível dupla tributação e demais problemas derivados de uma possível falta de coordenação entre os dois Estados contratantes. Essa questão, todavia, põe em relevo a função do procedimento amigável no contexto de regras gerais antiabuso dos acordos de tributação. Esse tema, por envolver o procedimento relacionado à sua aplicação, será objeto do Capítulo seguinte.

2.4. Conclusões parciais

Neste Capítulo, foi demonstrado o modo pelo qual o princípio da igualdade, especialmente sob a perspectiva da igualdade perante a lei, delimita e especifica a interpretação de dispositivos dos acordos de bitributação brasileiros a partir dos quais se constroem as regras gerais antiabuso. Preliminarmente, portanto, coube demonstrar que o princípio da igualdade guarda uma relação de tensão com acordos de bitributação, uma vez que se trata de norma convencional oriunda da negociação bilateral entre os Estados contratantes e, a partir daí, pode implicar diferenças de tratamento conforme o local de residência do contribuinte e, mais importante, entre tipos de rendimento diversos. A despeito da relativamente ampla margem de conformação de negociadores e legisladores para a conclusão de acordos de bitributação, uma vez definidos seus padrões, não poderão os Estados contratantes interpretar e aplicar os acordos de bitributação por eles firmados em violação ao princípio da igualdade, i.e., inconsistente e incoerentemente, não apenas por força de seu Direito Constitucional, mas especialmente em razão da natureza jurídica de tal princípio, com particular referência à matéria tributária, enquanto norma que compõe também o Direito Internacional Público. E, tratando-se de regras gerais antiabuso, cujas generalidade de sentido e vagueza se sobressaem, vale a máxima de que, quanto maior a indeterminação conceitual presente no ato normativo, maior a vinculação do intérprete ao dever de buscar uma interpretação que a concilie com o princípio da igualdade.

Sob essa perspectiva, o antecedente da regra geral antiabuso é de primordial relevância, uma vez que prescreve aquilo que, para fins de sua aplicação, considera-se como abuso, definindo-o. Em outras palavras, a interpretação dos dispositivos pertinentes volta-se, nessa etapa, à identificação, a partir do texto, daquilo que o legislador teria estipulado como abuso para, então, aplicar a consequência jurídica nela prevista. Logo, é a partir dos critérios fixados no antecedente da regra geral antiabuso que deverão os contribuintes ser diferenciados, e não com base em quaisquer outros fixados *ad hoc* ou casuisticamente no momento da aplicação da regra.

Com relação ao teste do objetivo principal, o antecedente desdobra-se em dois aspectos: o elemento subjetivo e o elemento objetivo. Quanto ao primeiro, cabe demonstrar que um dos objetivos principais de um arranjo ou negócio tenha sido a obtenção de um benefício. À luz do princípio da igualdade e no pressuposto de que o antecedente da regra exerce a função definitiva do conceito de abuso do tratado, o termo “benefício”, portanto, deve corresponder a uma vantagem tributária decorrente da aplicação de alguma regra convencional, devendo-se estabelecer, como comparativo, a situação tributária global da operação caso o negócio ou arranjo que visara tal benefício não tivesse sido realizado. Já com relação à expressão “um dos objetivos principais”, caberá verificar se o arranjo ou negócio pode ser explicado por razões diversas da obtenção do benefício, do ponto de vista racional de um observador exterior. Da redação da cláusula, extrai-se que não basta haver outros objetivos principais ao lado da obtenção do benefício, o que pode ser problemático, pois não há critérios para que classifiquem objetivos do arranjo ou negócio entre “principais” e “secundários”. Nada obstante, a existência de outras razões comerciais ou econômicas para o negócio não é irrelevante, pois são justamente elas que demonstrarão que a concessão do benefício será, em verdade, consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes. Pode-se afastar, assim, a aplicação da regra antiabuso em razão da não observância do elemento objetivo de seu antecedente.

Nesse tocante, foi demonstrado que, à luz do princípio da igualdade, “objeto e finalidade das disposições relevantes”, cerne do elemento objetivo, devem ser considerados a partir do texto do próprio tratado por três razões fundamentais. Em primeiro lugar, a autoridade do tratado, como resultado das negociações aprovadas após os procedimentos previstos constitucionalmente, deriva de seu texto, no sentido de que qualquer elemento não textual não tem autoridade para vincular suas partes. Em segundo lugar, um acordo de

bitributação disciplina as matérias mais diversas (diferentes objetos) visando finalidades díspares, eventualmente conflitantes entre si. Por fim, em terceiro lugar, um acordo de bitributação é fruto de uma série de decisões tomadas pelos negociadores e, uma vez tomadas, elas devem ser levadas a sério pelo intérprete/aplicador, ao qual é defeso distanciar-se do padrão fixado no texto do tratado. Eis que o(s) objeto(s) e finalidade(s) do tratado devem ser interpretados especificamente a partir de suas disposições pertinentes, evitando considerações gerais que tratem o tratado como um todo, porém desconectadas do texto em si.

Tais conclusões são igualmente aplicáveis aos acordos de bitributação brasileiros celebrados antes do Projeto BEPS. Neles, a inclinação a uma finalidade geral antiabuso é muito menos evidente. Assim, a satisfação substancial dos requisitos das regras distributivas e eventuais regras específicas antiabuso permite concluir que a concessão do benefício é consistente com a finalidade do tratado. Afinal, é apenas a partir das disposições do acordo de bitributação que se pode, com segurança, construir sua finalidade. Se, adicionalmente, reconhecer-se que o combate à elisão fiscal não era uma finalidade tão estruturada naqueles tratados, restará clara a conclusão de que o âmbito de aplicação dessas regras em tratados anteriores ao Projeto BEPS é ainda mais limitado, impondo-se uma contenção ao intérprete/aplicador nesse tocante.

Por fim, quanto ao conseqüente da regra geral antiabuso, tem-se a negação do benefício convencional pleiteado pelo contribuinte, mediante redução teleológica das disposições relevantes. E é justamente nessa revisão, em que se nega a situação jurídica revisada (concessão do benefício), que se exige a coerência, por parte da autoridade tributária, no estabelecimento da nova realidade jurídica, derivada do conseqüente da regra geral antiabuso. Mais que isso, a negação é o próprio pressuposto da enunciação dessa nova realidade. Assim sendo, ao lado do dever de coerência, os princípios lógicos da não contradição e do terceiro excluído exigem que essa nova realidade jurídica, tomando por pressuposto os fundamentos da negação, considere a possibilidade da concessão de um benefício alternativo que seja coerente e decorrente desses mesmos fundamentos. Trata-se de direito do contribuinte enquanto especificação do próprio princípio da igualdade, na medida em que deriva não só do dever de coerência da administração na aplicação da regra, mas também do dever de consistência no tratamento entre contribuintes, impedindo-se que se exclua de um contribuinte, abrangido pelo escopo subjetivo do acordo de bitributação, a

possibilidade de usufruir benefícios a que faria jus não houvesse pleiteado um outro benefício em dissonância com o objeto e finalidade das disposições relevantes.

3. PROCEDIMENTOS PARA A APLICAÇÃO DE REGRAS GERAIS ANTIABUSO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO E DEVIDO PROCESSO LEGAL

[...] el procedimiento para aplicar las cláusulas generales debe ser un procedimiento específico y no el general de aplicación de los tributos. Ello porque así no sólo se salvaguarda la posición jurídica del contribuyente [...], sino también porque se estimula la formación de un criterio uniforme sobre la existencia de fraude de ley

GARCÍA NOVOA⁴³⁶

Daher sei darauf hingewiesen, daß nach Lehre und Rechtsprechung in vielen Bereichen eine – möglicherweise unzweckmäßige oder unpraktikable – genauere Determinierung durch eine stärkere Bindung an Verfahrensvorschriften kompensiert werden kann

LANG⁴³⁷

If the existence of abusive tax avoidance is unclear, the benefit of the doubt goes to the taxpayer

Suprema Corte do Canadá⁴³⁸

No Capítulo anterior, demonstraram-se as influências do princípio da igualdade na interpretação e consequente aplicação das regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação. A concretização do princípio da igualdade nesses casos, todavia, é altamente dependente da garantia de mecanismos de protetividade aos direitos dos contribuintes. Se há

⁴³⁶ GARCÍA NOVOA, César. **La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 265. Em tradução livre: “O procedimento para aplicar as cláusulas gerais deve ser um procedimento específico e não aquele geral para a aplicação da lei tributária. Isso porque assim não apenas se salvaguarda a posição jurídica do contribuinte (...), mas também porque se estimula a formação de um critério uniforme sobre a existência de fraude à lei, o que redundará em benefício da segurança jurídica”.

⁴³⁷ LANG, Michael. **Doppelbesteuerungsabkommen und innerrechtliches Recht**. Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung. Wien: Wirtschaftsverl. Orac, 1992, p. 80. Em tradução livre: “Destaca-se, portanto, que, segundo a doutrina e a jurisprudência, em muitas áreas uma determinação mais precisa – possivelmente inadequada ou impraticável – pode ser compensada por uma vinculação maior a prescrições processuais”.

⁴³⁸ *Canada Trustco Mortgage Co. vs. Canada*, 2005 SCC 54, parágrafo 66. Disponível em [https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do]. Acesso em 30.05.2023. Em tradução livre: “Se a existência de uma elisão tributária abusiva é incerta, o benefício da dúvida vai para o contribuinte”.

um direito, deve haver remédios capazes de coibir sua violação por parte do Estado: *ubi ius, ubi remedium*.

Como regra geral, acordos de bitributação não estabelecem regras procedimentais, de modo que a implementação das obrigações deles derivadas se dá mediante procedimentos estabelecidos pelo direito interno dos Estados contratantes. Isso não significa, todavia, que sejam os Estados contratantes livres para estabelecer quaisquer condições formais ou procedimentais para o acesso aos benefícios dos tratados: à luz do princípio da efetividade – à semelhança da construção do Tribunal de Justiça da União Europeia com relação à implementação, pelos Estados-Membros, das obrigações comunitárias –, o Estado contratante não pode impor condições dessa natureza que se revelem excessivamente restritivas aos direitos dos contribuintes e que, portanto, frustrem a noção de *effet utile*, essencial no Direito Internacional Público⁴³⁹. O *Conseil d'État* francês já decidiu pela impossibilidade de se condicionar a concessão de um benefício decorrente de um tratado em matéria tributária à satisfação de requisitos formais que não estejam nele previstos. No caso, discutia-se a exigência do imposto retido na fonte sobre *royalties* remetidos por sociedade francesa a uma sociedade norte-americana; enquanto o tratado vedava tal tributação, as autoridades francesas condicionavam o benefício à apresentação de um pedido de isenção, o que não ocorrera. A exigência, todavia, foi afastada, porquanto desprovida de fundamento no próprio tratado, afastando-se, inclusive, as penalidades exigidas⁴⁴⁰.

Neste Capítulo, portanto, será demonstrado de que forma o princípio do devido processo legal, entendido como um ideal de protetividade do contribuinte para defesa de seus interesses, se concretiza, no contexto de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, em garantias procedimentais pelas quais se torna possível ao contribuinte apresentar à autoridade tributária as particularidades e especificidades de sua situação que permitiriam afastar a aplicação da regra geral antiabuso do acordo de bitributação.

⁴³⁹ Cf. LANG, Michael. The procedural conditions for the implementation of tax treaty obligations under domestic law. *Intertax*, v. 35, n. 3, p. 146-151, 2007 (149-150).

⁴⁴⁰ Conseil d'État, 7 / 8 SSR, 17.06.1987, n. 64549. Disponível em [<https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000007621810/>]. Acesso em 08.07.2023.

3.1. Questões relacionadas à prova e ao ônus argumentativo

No processo de aplicação da regra geral antiabuso prevista nos acordos de bitributação, questões relacionadas à prova e ao ônus argumentativo são fundamentais para assegurar os direitos dos contribuintes, especialmente aqueles de natureza processual. Nesse ponto, discutem-se, especialmente, problemas como a quem recai o ônus de comprovar os fatos cujo enquadramento no antecedente da regra antiabuso levaria à sua aplicação; igualmente, a quem recai o ônus argumentativo de demonstrar a satisfação dos requisitos presentes em seu antecedente; e, por fim, no tocante à comprovação dos fatos, o grau de suficiência probatória exigido (*standard* probatório). Essas questões, por sua vez, guardam uma dupla relação com direitos dos contribuintes. De um lado, o delineamento preciso do ônus que recai sobre a autoridade tributária, bem como o grau de suficiência probatória que se exige da prova por ela apresentada, contribui para o estabelecimento do padrão de motivação e fundamentação exigido para a aplicação da regra geral antiabuso. Contribui, então, para que sua aplicação seja coerente e consistente, guardando estrita conexão com o princípio da igualdade. De outro lado, delimita a partir de qual padrão de acusação poderá o contribuinte exercer seus direitos de defesa, os quais, no mais das vezes, depende que se formalize uma acusação devidamente fundamentada em elementos de prova e argumentos jurídicos.

3.1.1. Ônus da prova e dever de motivação: entre a igualdade enquanto consistência e o devido processo legal

A redação sugerida pela OCDE para o teste do objetivo principal, como discutido no Capítulo anterior, conduz à construção de uma regra geral antiabuso cujo antecedente divide-se em duas partes: o elemento subjetivo e o elemento objetivo. O segundo, que carrega consigo a consideração teleológica das disposições relevantes, sendo introduzido pela expressão “a menos que seja estabelecido [...]”, ficaria a cargo do contribuinte, de acordo com a OCDE em seus Comentários. Nesse caso, o ônus de demonstrar a ausência de abuso – i.e., a consonância entre a concessão do benefício em tais condições, de um lado, e o objeto

e finalidade das disposições relevantes, de outro – recairia sobre a pessoa a quem o benefício foi negado, o contribuinte⁴⁴¹. Isso porque o emprego da expressão “a menos que” poderia levar ao entendimento de que o elemento objetivo constituiria uma exceção à regra que nega o benefício caso um dos principais propósitos de um arranjo tenha sido obtê-lo⁴⁴².

O elemento objetivo, bem como sua demonstração, pressupõe duas análises: uma relacionada ao fato e outra relacionada ao direito aplicável. Afinal, a questão que se coloca nesse ponto é se “a concessão desse benefício *nessas circunstâncias* estaria de acordo com o objeto e a finalidade das disposições pertinentes desta Convenção”. Ou seja, há que provar as circunstâncias (de fato) e demonstrar o objeto e a finalidade das disposições relevantes (de direito, portanto) para, então, concluir-se que a concessão do benefício está, ou não, em consonância com o objeto e finalidade das disposições relevantes. Se é certo que ônus probatório (quanto à demonstração de fatos) e ônus argumentativo (quanto à demonstração do direito aplicável) não se confundem⁴⁴³, é igualmente certo que haverá situações em que essa dissociação não é estanque⁴⁴⁴. A relação entre os encargos se dá pelo fato de que, no processo, o objeto da prova são as alegações de fato, feitas pelas partes, enquanto fundamentos da acusação ou defesa⁴⁴⁵. Ou seja, aquele que tem o ônus de provar também tem o ônus de argumentar que o fato provado se enquadra (ou não) na hipótese legal em controvérsia no processo. Essas considerações são importantes para demonstrar que o elemento objetivo também guarda consigo um aspecto probatório, cujo ônus deve ser distribuído entre as partes, às quais também caberá, afinal, argumentar pela satisfação, ou não, do requisito.

A abordagem da OCDE a respeito do tema, assim como a literatura que se

⁴⁴¹ Cf. OECD. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 588 (§ 170).

⁴⁴² Cf. DUFF, David

G. Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose Test – Part 2. **Canadian Tax Journal**, v. 66, n. 4, p. 947-1011, 2018 (1001-1002).

⁴⁴³ Cf., sobre o conceito de ônus argumentativo, WEBER-GRELLE, Heinrich. **Beweis- und Argumentationslast im Verfassungsrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979, p. 65.

⁴⁴⁴ Cf. KOKOTT, Juliane. **Beweislastverteilung und Prognoseentscheidung bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten**. Heidelberg: Springer-Verlag, 1993, p. 48.

⁴⁴⁵ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Ônus da prova no processo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 160.

desenvolveu a partir dali⁴⁴⁶, parece focar no aspecto subjetivo do ônus da prova. Sob essa perspectiva, a questão do ônus se volta às partes, no sentido de qual delas deve subministrar a prova. Trata-se, pois, de regras de condutas para as partes, que devem produzir provas e contraprovas. Há, inclusive, um aspecto dinâmico da atividade probatória, em que o ônus de provar ou contraprovar transfere-se sucessivamente entre as partes⁴⁴⁷⁻⁴⁴⁸. É justamente essa a perspectiva da OCDE em seus Comentários. De um lado, reconhece que o teste do objetivo principal tem como efeito que um benefício seja negado caso um dos principais objetivos de um arranjo ou negócio consista na obtenção desse benefício. De outro, faculta ao contribuinte demonstrar que a obtenção do benefício, naquelas circunstâncias, estaria em consonância com o objeto e finalidade das disposições relevantes; caso contrário o benefício seria efetivamente negado. Adotando uma perspectiva subjetiva da função do ônus da prova⁴⁴⁹, a OCDE parece advertir a parte de que, caso não aporte as provas que detém ao processo, sucumbirá em razão da eventual insuficiência de sua atividade probatória.

Diferentemente, em seu aspecto objetivo, o ônus da prova não se volta à atividade da parte, mas sim ao juiz, qualificando-se como uma “regra de julgamento”. Decorre de questão absolutamente diversa: no lugar de ocupar-se de quem deve aportar provas ao processo, volta-se à necessidade de uma decisão inclusive na hipótese de manutenção de dúvida quanto aos fatos versados no processo – expediente necessário em razão da vedação ao *non liquet*. Facilita, ademais, a solução do caso e a própria atividade probatória em si. Sendo assim, a determinação de qual parte deverá arcar com as consequências de uma alegação de fato que não tenha sido suficientemente comprovada⁴⁵⁰. Trata-se, muito mais, de um “critério de desempate” no caso de persistência da dúvida por insuficiente corroboração. A consequência é indireta para as partes, ao fixar qual se beneficiará, nessa hipótese, de um verdadeiro direito

⁴⁴⁶ Cf., por exemplo, CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. *Intertax*, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018 (21); WEEGHEL, Stef van. A Deconstruction of the Principal Purposes Test. *World Tax Journal*, v. 11, n. 1, p. 3-45, 2019 (14); SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (19).

⁴⁴⁷ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Ônus da prova no processo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 184.

⁴⁴⁸ Esse aspecto dinâmico fica muito evidente na interpretação proposta por alguns autores sobre o tema: cf. CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. *Intertax*, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018 (21); GOMES, Marcus Livio. **The principal purpose test in the Multilateral Instrument**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 138.

⁴⁴⁹ Cf. RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar**. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, p. 69.

⁴⁵⁰ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Ônus da prova no processo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 181.

de não sucumbir⁴⁵¹.

Ao fim e ao cabo, o aspecto objetivo do ônus da prova no processo trata de uma questão muito mais relevante; afinal, quando uma prova é apresentada aos autos, não importa qual das partes a produziu. Em alguns casos e a depender da matéria, até mesmo o juiz poderá ter atuado de ofício na instrução probatória. A verdadeira questão é, de fato, a falta ou insuficiência da prova, e não a sua presença. É apenas na primeira situação que se coloca a questão acerca de quem deveria ter demonstrado o fato e, portanto, deverá arcar com a consequência da incerteza⁴⁵².

Sob o viés objetivo, portanto, a questão se apresenta de forma completamente diferente, deixando-se de focar em quem deveria apresentar, em primeiro lugar, as provas relacionadas ao elemento subjetivo e, principalmente, ao elemento objetivo da regra geral antiabuso. Antes, questiona-se como o Poder Judiciário deve decidir num caso em que o contribuinte atenda aos requisitos para obter os benefícios de um acordo de bitributação, mas haja dúvidas se sua obtenção constituíra um dos principais objetivos do arranjo ou transação, ou, mais importante, se as circunstâncias demonstram que a concessão do benefício teria sido consonante com objeto e finalidade das disposições relevantes. Certamente, diante de uma situação como essa, deverá o juiz decidir pela concessão do benefício, de forma contrária às autoridades tributárias, sobre quem recai o ônus objetivo da prova de que os requisitos para a aplicação da regra geral antiabuso foram satisfeitos no caso concreto.

São vários os fundamentos que corroboram essa conclusão. Do ponto de vista terminológico, o emprego da expressão “a menos que” não leva à possibilidade da aplicação da regra geral antiabuso exclusivamente a partir da constatação de que um dos principais objetivos de um arranjo ou negócio era obter algum benefício do tratado. A disposição poderia ser perfeitamente interpretada da seguinte forma:

- se:
 - for razoável concluir que um dos objetivos principais do arranjo ou negócio tenha sido obter algum benefício do tratado;

⁴⁵¹ Cf. RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil**: do ônus ao dever de provar. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, p. 130, 192.

⁴⁵² Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Ônus da prova no processo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 185; RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil**: do ônus ao dever de provar. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022, p. 123.

- e a concessão de tal benefício, nessas circunstâncias, for *contrária ao objeto e à finalidade da disposição pertinente*;
- então, o benefício deve ser negado.

Os elementos subjetivo e objetivo, embora possam ser divididos para fins analíticos, são partes indissociáveis do antecedente da regra em questão por pelo menos três razões. Em primeiro lugar, apesar de o termo “a menos que” conotar algum sentido de exceção, a regra geral antiabuso, como um todo, é uma exceção às regras convencionais que concedem benefícios que, de outra forma, seriam aplicáveis⁴⁵³.

Em segundo lugar, como visto no Capítulo anterior, a aplicação das regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação depende da divergência entre, de um lado, o cumprimento literal dos requisitos textuais de uma disposição e, de outro, a frustração de seu objeto e finalidade⁴⁵⁴. Em outras palavras, se tal divergência não for estabelecida, simplesmente não há espaço para a aplicação de uma regra como a cláusula do teste do objetivo principal. O elemento subjetivo é apenas o critério cuja satisfação desencadeia a consideração à finalidade da disposição relevante que poderá levar à sua redução teleológica. Bastasse a satisfação do elemento subjetivo, a regra geral antiabuso se tornaria amplamente aplicável, uma vez que os benefícios do tratado foram negociados justamente para conduzir o comportamento dos agentes econômicos, de modo que praticamente todas as operações que se enquadrem no âmbito de um benefício do tratado podem tê-lo como pelo menos um de seus principais objetivos. Tal resultado seria contrário ao *effet utile* que norteia a interpretação dos tratados internacionais⁴⁵⁵.

Em terceiro lugar, na medida em que as autoridades tributárias se valem da regra geral antiabuso para fundamentar a negação do benefício, cabe a elas demonstrar que ambos os elementos da hipótese legal da regra antiabuso estão satisfeitos – sob pena de que se decida pela manutenção dos benefícios. Concluir diferentemente importaria uma excessiva restrição aos direitos de defesa do contribuinte. Sendo o elemento objetivo parte essencial do antecedente ao qual os fatos do caso devem ser subsumidos para que a regra geral

⁴⁵³ Cf. LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. **Tax Notes International**, v. 74, n. 7, p. 655-664, 2014 (660).

⁴⁵⁴ Cf. SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (4-5).

⁴⁵⁵ Cf. HOSSEINJAD, Katayoun. Interpretation in light of which “object and purpose”? **German Yearbook of International Law**, v. 61, n. 1, p. 377-401, 2018 (382-383).

antiabuso seja aplicável, tal subsunção é uma matéria de defesa do contribuinte de extrema relevância. No entanto, se não arcassem as autoridades fiscais com o ônus de estabelecer que a concessão dos benefícios do tratado, naquelas circunstâncias, seria contrária ao objeto e à finalidade das disposições pertinentes, o contribuinte se veria absolutamente privado do direito a uma defesa efetiva contra a decisão de negar o benefício, simplesmente porque não restariam claramente expostas e delimitadas as razões que fundamentaram a decisão da administração. Assim, a posição aparente da OCDE no tema vulnera o devido processo legal, uma vez que desincumbe a autoridade tributária do dever de fundamentar de forma completa seus atos; e prejudica o direito à ampla defesa, enquanto coloca o contribuinte na posição de ter de se defender de uma acusação sequer formalizada pela autoridade tributária (i.e., a desconformidade da concessão do benefício com o objeto e propósito das disposições relevantes).

Isso significa que o teste do objetivo principal não implica nem uma presunção⁴⁵⁶, nem uma inversão do ônus da prova⁴⁵⁷, como por vezes ventilado pela literatura, ainda que em tom crítico. Em verdade, presunções não se confundem com inversões do ônus da prova, sendo que nenhuma delas se veem presentes nas regras gerais antiabuso previstas nos acordos de bitributação. Presunções relativas, que podem ser judiciais ou legais, na realidade, mudam o objeto da prova, i.e., o fato a ser provado. A partir da prova de um determinado fato, infere-se a ocorrência de outro fato. Sendo judicial a presunção, trata-se da conclusão racional do juiz de que, estando provado “A”, pode-se inferir – por decorrência

⁴⁵⁶ Entre autores que parecem, com maior ou menor assertividade, reconhecer traços de presunção no teste do objetivo principal, com o que não se concorda, cf. ROSENBLATT, Paulo; SANTOS, Pedro Henrique Ramos Coutinho dos. O alcance da Ação 6 do BEPS nos tratados para evitar a bitributação no Brasil: um cenário incerto. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 4, p. 244-261, 2018 (251); ROTHMANN, Gerd Willi. O Principal Purpose Test previsto na Ação 6 do BEPS. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 47-54 (51); PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 120; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no Direito Tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023, p. 518.

⁴⁵⁷ Entre autores que parecem, com maior ou menor assertividade, reconhecer uma inversão do ônus da prova no teste do objetivo principal, com o que não se concorda, cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. **Intertax**, v. 43, n. 12, p. 825-838, 2015 (833); NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A critical analysis of the Principal Purpose Test rule’s core features and its practical applicability. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 07, p. 161-181, 2020 (171); PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 128; GOMES, Marcus Livio. **The principal purpose test in the Multilateral Instrument**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 139-140; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no Direito Tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023, p. 259.

lógica ou regra da experiência – a ocorrência do fato “B”. Igualmente, na presunção legal, considera-se provada a ocorrência do fato “B” se efetivamente provada a ocorrência do fato “A”. Por isso que presunções não têm relação alguma com inversões de ônus da prova: se o fato “A” não for considerado suficientemente provado (donde não se inferirá a ocorrência do fato “B”), a consequência da insuficiência probatória (i.e., da dúvida) recairá desfavoravelmente, no processo, sobre a parte a quem incumbia o ônus de provar o fato “A” – ou seja, a presunção relativa não dispensa a parte por ela beneficiada do ônus de provar sua alegação de fato⁴⁵⁸.

De todo modo, em linha com as considerações até aqui desenvolvidas, não há nenhum elemento nos dispositivos convencionais que veiculam regras gerais antiabuso que permitam identificar qualquer traço de presunção relativa, tampouco de inversão do ônus da prova. Do ponto de vista da jurisprudência dos mais diversos países, igualmente se verifica recair, nos mais variados casos, sobre as autoridades tributárias o ônus de provar os elementos constitutivos da acusação de abuso que desencadeia a aplicação da regra geral antiabuso. Um exemplo importante nesse sentido é o caso canadense *Alta Energy*, analisado no Capítulo anterior. Naquela ocasião, a Suprema Corte canadense decidiu favoravelmente ao contribuinte justamente pelo fato de não haver a autoridade tributária local demonstrado que a concessão do benefício convencional, naquelas circunstâncias, frustraria o objeto e finalidade das disposições relevantes⁴⁵⁹. O tribunal seguiu, pois, sua jurisprudência já firmada, pelo menos, desde o julgamento do caso *Canada Trustco Mortgage*, na linha de que, se não restar comprovada a existência do abuso, o benefício da dúvida corre em favor do contribuinte⁴⁶⁰.

Mais recentemente, um tribunal inglês analisou o caso *Burlington Loan Management*, que envolvia uma cessão de créditos de entidade nas Ilhas Cayman (cedente) para uma instituição financeira irlandesa (cessionária), a qual passaria a fazer jus ao recebimento de juros pelo devedor do crédito, a massa falida de uma instituição financeira inglesa. O acordo de bitributação entre Reino Unido e Irlanda, em seu art. 12 (juros), previa a tributação exclusivamente de tais rendimentos no Estado da residência do beneficiário

⁴⁵⁸ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Ônus da prova no processo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 263-267.

⁴⁵⁹ *Canada vs. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, parágrafo 93. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

⁴⁶⁰ *Canada Trustco Mortgage Co. vs. Canada*, 2005 SCC 54, parágrafos 65-66. Disponível em [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do>]. Acesso em 30.05.2023.

efetivo (Irlanda). Nada obstante, as autoridades tributárias inglesas negaram o benefício com base no art. 12(5) do tratado, que estabelecia regra antiabuso muito semelhante àquela presente em acordos de bitributação brasileiros celebrados entre 2000 e 2008: “as disposições deste Artigo não devem ser aplicadas se o principal objetivo ou um dos principais objetivos de qualquer pessoa relacionada com a criação ou cessão do direito de crédito em relação ao qual os juros são pagos tiver sido tirar vantagem deste Artigo por meio de sua criação ou cessão”⁴⁶¹. A questão ali colocada é interessante: na medida em que o acordo de bitributação é fonte de um direito do contribuinte, à primeira vista, caberia a ele o ônus de provar o fato constitutivo de seu direito. Tendo a regra antiabuso sido veiculada pelo próprio tratado, caberia também ao contribuinte, então, comprovar que a “tirar vantagem” do art. 12 não teria constituído o principal ou um dos principais objetivos das pessoas envolvidas na cessão de direitos? O tribunal inglês decidiu que, embora recaia sobre o contribuinte o ônus de provar ter direito ao benefício do tratado (fato constitutivo de seu direito), recai sobre a autoridade tributária o ônus de provar que os requisitos da regra antiabuso se verificaram no caso concreto, restringindo o direito do contribuinte ao benefício (fato extintivo do direito do contribuinte, portanto)⁴⁶².

Racional muito semelhante foi aplicado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia nos casos dinamarqueses. Discutia-se, naquela ocasião, se constituiria um abuso das diretivas que preveem a não tributação, na fonte, sobre remessas de juros e dividendos quando realizadas por sociedades dinamarquesas para sociedades residentes em outros Estados-Membro que, por sua vez, os remeteriam para beneficiários fora da União Europeia. A decisão, contrária ao contribuinte, no entanto, destacou um aspecto fundamental com relação ao ônus da prova em matéria de abuso no âmbito da União Europeia. Isso porque tanto Dinamarca quanto Alemanha sustentaram, ao tribunal, tratar-se de ônus do contribuinte provar que satisfaz os requisitos para fruição dos benefícios das diretivas comunitárias. O tribunal assentiu com essa afirmação, reconhecendo caber ao contribuinte prová-lo quando requerido pelas autoridades tributárias. Todavia, ressaltou o tribunal, quando as autoridades tributárias de um Estado-Membro pretenderem negar um benefício comunitário em razão da existência de um abuso, caberá a elas, e não ao contribuinte, a prova dos elementos fáticos

⁴⁶¹ Tradução livre de “(5) The provisions of this Article shall not apply if it was the main purpose or one of the main purposes of any person concerned with the creation or assignment of the debt-claim in respect of which the interest is paid to take advantage of this Article by means of that creation or assignment”.

⁴⁶² *Burlington Loan Management DAC vs. HMRC*, 2022 UKFTT 290 (TC), parágrafo 151(3)-(6). Disponível em [<https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2022/TC08572.html>].

constitutivos do abuso, considerando todos os fatores relevantes⁴⁶³.

Nos três casos, portanto, as conclusões chegadas pelos tribunais corroboram a tese demonstrada de que, embora compita ao contribuinte demonstrar que satisfaz os requisitos (literais) para a concessão do benefício (residência em um dos Estados contratantes, satisfação das regras objetivas de limitação de benefícios, qualificação de seu rendimento no escopo objetivo da regra distributiva), recai sobre as autoridades tributárias a prova da existência de abuso, particularmente no sentido da satisfação dos requisitos do antecedente da regra geral antiabuso⁴⁶⁴. Em outras palavras, não pode ser imposto ao contribuinte o ônus de, sem a devida formalização de uma acusação específica e delimitada pelo fisco, demonstrar que *não* se enquadra na regra geral antiabuso como condição prévia para a fruição de um determinado benefício convencional. Apenas um procedimento de fiscalização, portanto, pode servir para a instrução probatória de eventual acusação, por parte das autoridades tributárias, de abuso do acordo de bitributação e consequente negativa de benefícios com base na aplicação da regra geral antiabuso prevista no tratado em questão.

Cabe, aqui, uma última consideração a respeito do ônus da prova com relação ao elemento subjetivo, mais especificamente a comprovação da existência de um benefício que tenha decorrido, direta ou indiretamente, do arranjo ou negócio que, alegadamente, tenha tido como um de seus principais objetivos a sua obtenção. As considerações até aqui apontam para a inequívoca conclusão de que tal ônus recai sobre a autoridade tributária. No Capítulo anterior, todavia, demonstrou-se que o conceito de benefício não deve se limitar a uma eventual redução da carga tributária referente ao país cujas autoridades tributárias pretendem recusar o benefício convencional, mas deve considerar a perspectiva bilateral, trilateral ou, até mesmo, global da operação. Em outras palavras, como demonstrado no Capítulo anterior, a noção de benefício implica necessariamente uma vantagem tributária, de cunho econômico-financeiro, que coloque o contribuinte numa situação mais vantajosa globalmente considerada.

Especificamente nesse ponto, há uma limitação importante ao ônus imposto às autoridades tributárias. Como destacado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia nos casos dinamarqueses, não se pode exigir das autoridades tributárias provas de difícil ou

⁴⁶³ TJEU, 26 de fevereiro de 2019, Processos reunidos C-116/16 e C-117/16, *T Danmark e Y Danmark Aps*, EU:C:2019:135, parágrafos 116-117.

⁴⁶⁴ Nesse sentido, porém sob a perspectiva do direito interno espanhol, cf. GARCÍA NOVOA, César. **La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 265.

impossível produção⁴⁶⁵. Naquele caso, que tratava basicamente de um problema de beneficiário efetivo, desincumbiram-se as autoridades tributárias de provar quem, então, seria o beneficiário efetivo do pagamento, bastando que demonstrasse que as sociedades europeias não o eram. É bem verdade que o dever de coerência imporá que a acusação fosse completa no sentido de identificar tais alegados beneficiários efetivos – até para as autoridades tributárias aventarem a aplicabilidade, se o caso, de acordos de bitributação eventualmente existentes. Em que pese as críticas que se podem fazer a essa decisão nesse ponto, um argumento merece destaque: a impossibilidade da comprovação dos reais beneficiários efetivos poderia derivar do fato de estarem localizados fora da União Europeia. O tribunal não foi tão específico em sua fundamentação, mas certamente se poderia acrescentar que, uma vez que os beneficiários efetivos não estão na União Europeia, os mecanismos comunitários de troca de informações e de cooperação entre Estados-membros, obviamente, seriam ineficazes para esse fim.

Transplantando essas considerações para o ônus das autoridades tributárias de provar a efetiva existência de um benefício nos termos definidos anteriormente, pode-se delimitar o encargo que lhes é imposto à comprovação de que houve um benefício sob o viés bilateral. Ou seja, é dever das autoridades tributárias demonstrar que, considerando a carga tributária incidente sobre a operação em ambos os Estados contratantes, o arranjo ou negócio resultou, direta ou indiretamente, em uma vantagem econômico-financeira. Isso porque o mesmo tratado que prescreve a regra geral antiabuso prevê mecanismos de troca de informações e assistências mútuas entre os Estados contratantes. Em outras palavras, é o próprio acordo de bitributação que impõe o ônus e confere os meios suficientes e razoáveis para suportá-lo. Essa conclusão apenas reforça a necessidade de algum grau de bilateralidade na aplicação da regra geral antiabuso prevista nos acordos de bitributação, como se demonstrará mais adiante.

Em síntese, sendo a aplicação da regra geral antiabuso fundamento das autoridades tributárias para negar determinado benefício previsto no acordo de bitributação, está bastante claro que a ela cabe o ônus de provar o atendimento a ambos os elementos (subjetivo e objetivo) do antecedente da regra. Isso porque o dever de motivação que se exige da autoridade tributária – com forte influxo do princípio da igualdade, enquanto interdição ao

⁴⁶⁵ TJEU, 26 de fevereiro de 2019, Processos reunidos C-116/16 e C-117/16, *T Danmark e Y Danmark Aps*, EU:C:2019:135, parágrafo 118.

arbítrio – é condição para que o contribuinte possa exercer, com plenitude, seu direito à ampla defesa. Não há como se defender sem que a acusação, isto é, a alegação de enquadramento da situação do contribuinte no antecedente da regra, lhe seja apresentada de forma completa e motivada – ferindo até mesmo a paridade de armas que informa o devido processo legal.

3.1.2. *Standard* probatório na comprovação dos elementos subjetivo e objetivo

Na medida em que o ônus da prova objetivo distribui, entre as partes, os riscos da insuficiência probatória, remanesce a questão acerca do grau de suficiência probatória a partir do qual uma alegação de fato pode ser considerada suficientemente provada. Não se trata, vale dizer, de um problema acerca da clareza ou não dos fatos, ou apenas da valoração das provas, mas da determinação normativa do grau de corroboração necessário para que determinada hipótese possa ser considerada como provada⁴⁶⁶. Isso porque a conclusão a respeito da valoração da prova apenas permitirá aferir o grau de corroboração da hipótese, sem nada dizer a respeito de sua suficiência para a tomada de decisão.

Esse aspecto – mais normativo que epistemológico⁴⁶⁷ – é regulado por meio dos *standards* probatórios, assim entendidos como regras que determinam qual o grau de confirmação exigido para que essa hipótese, a partir do conjunto probatório valorado, seja considerada provada para fins de adoção em uma determinada decisão. Não se confunde, pois, com o problema do ônus da prova: apenas quando não atingido o *standard* da prova, é que surge a questão de qual parte deveria ter provado suficientemente a alegação de fato e, por não haver se desincumbido de seu encargo, sofrerá a consequência da sucumbência no processo⁴⁶⁸. Esse aspecto é fundamental, pois um eventual *standard* de prova reduzido – i.e.,

⁴⁶⁶ Cf. RAMOS, Vitor de Paula. Direito fundamental à prova. **Revista de Processo**, v. 224, p. 41, 2013.

⁴⁶⁷ Cf., a respeito da epistemologia da prova judicial, VÁZQUEZ, Carmen. **De la prueba científica a la prueba pericial**. Madrid: Marcial Pons, 2015, p. 61; MOSCATELLI, Livia. **La importancia de la abducción en la etapa de investigación criminal del delito**. Máster en Razonamiento Probatorio. Universitat de Girona, 2022, p. 5.

⁴⁶⁸ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia judiciária e prova penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 239.

a exigência de um baixo grau de corroboração para que determinada hipótese se considere provada – não implica, em absoluto, uma inversão do ônus da prova: ainda cabe à parte que alega a hipótese prová-la, apenas se lhe exigindo um grau de corroboração menos intenso. Sob esse viés, a regulamentação do *standard* probatório orienta a decisão judicial, conferindo-lhe previsibilidade, bem como fornece uma garantia às partes, que poderão igualmente a partir deles orientar seu comportamento processual e controlar a correção da decisão proferida. Adicionalmente, ao lado das regras quanto ao ônus objetivo da prova e das presunções legais relativas, os *standards* probatórios foram concebidos como uma forma de distribuição dos riscos de erro (falsa condenação ou falsa absolvição) entre as partes⁴⁶⁹.

À primeira vista, a regulação de *standards* probatórios não é matéria afeita aos acordos de bitributação, mas ao direito doméstico dos Estados contratantes⁴⁷⁰. Nada obstante, a questão torna-se relevante e amplamente debatida pela literatura no tocante ao teste do objetivo principal em razão da inclusão, em sua redação, da expressão: “se for razoável concluir que [...]”, no tocante ao elemento subjetivo; “a menos que seja demonstrado que [...]”, no tocante ao elemento objetivo. Conotariam tais expressões diferentes *standards* probatórios, no sentido que a primeira implicaria a exigência de um menor grau de corroboração que a segunda?⁴⁷¹ A OCDE, por seu turno, manifestou entendimento de que não seria necessário que a autoridade tributária “encontrasse prova conclusiva da intenção da pessoa relacionada ao arranjo ou negócio”, mas que deveria ser “razoável concluir”, após uma “análise objetiva dos fatos e circunstâncias”, que um dos principais objetivos do arranjo ou negócio tenha sido a obtenção do benefício convencional⁴⁷².

A redação da cláusula, associada ao trecho dos Comentários da OCDE referenciado, levou grande parte dos autores brasileiros a prontamente concluir, ainda que sob críticas, que o *standard* probatório exigido das autoridades tributárias para demonstrar a satisfação do

⁴⁶⁹ Cf. FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**. Estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 25-26, 166.

⁴⁷⁰ Cf. ULLMANN, Andreas. The procedural aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). In: LANG, Michael et al. (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 261-283 (11.5.3.).

⁴⁷¹ Cf. LANDSIEDEL, Spencer. The Principal Purpose Test’s burden of proof: Should the OECD Commentary on Article 29(9) specify which party bears the onus? **World Tax Journal**, v. 13, n. 1, p. 83-115, 2021 (105)

⁴⁷² OECD. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 588 (§ 178).

elemento subjetivo seria baixo, pouco rigoroso⁴⁷³. Essa conclusão, todavia, não é precisa por três razões fundamentais: **(i)** não reflete o sentido mais correto da locução “razoável concluir”, baseado no teste de razoabilidade enquanto racionalidade (*reasonable – reason*); **(ii)** não reflete o sentido mais correto dos Comentários ao referir-se à “prova conclusiva da intenção da pessoa [...]”; e **(iii)** não reflete os fundamentos normativos para a definição de *standards* probatórios a partir de sua função no contexto a que se relacionam.

Sobre a primeira razão, a correta interpretação do dispositivo não pode tomar isoladamente a expressão “se for razoável concluir” como referência a um *standard* probatório de baixo grau de corroboração; em verdade, é preciso considerar que o dispositivo igualmente se refere a “todos os fatos e circunstâncias relevantes”. Ou seja, a razoabilidade da conclusão, considerados todos os fatos e circunstâncias relevantes, nada diz a respeito do grau de corroboração da hipótese exigido para que seja considerada como provada, mas sim à necessária relação de inferência racional entre os fatos e objetivos relevantes e a conclusão de que um dos principais objetivos do arranjo ou negócio tenha sido a obtenção do benefício. Trata-se, antes, de referência a como deve se dar a inferência probatória, tema afeito à valoração da prova, o que não se confunde com a definição (normativa) do grau suficiente de corroboração. Em outras palavras, volta-se a um critério racional para a consideração de todos os elementos de prova a respeito dos fatos e circunstâncias relevantes⁴⁷⁴. O teste de razoabilidade, portanto, implica uma análise objetiva dos fatos e circunstâncias (i.e., elementos objetivos desassociados da subjetividade da intenção dos agentes). Em verdade, a locução “se for razoável concluir” não implica que as provas não precisem ser claras e transparentes, mas apenas se refere ao modo de apreciação de “todos os fatos e circunstâncias relevantes” e de fundamentação da decisão⁴⁷⁵.

⁴⁷³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. *Intertax*, v. 43, n. 12, p. 825-838, 2015 (835); PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 118; GOMES, Marcus Livio. **The principal purpose test in the Multilateral Instrument**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021, p. 103; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no Direito Tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023, p. 122, 211-212.

⁴⁷⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (771).

⁴⁷⁵ Cf., em sentido diverso da interpretação ora sustentada, CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no Direito Tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023, p. 250, 259, 366.

Ao contrário, e os próprios Comentários apontam nesse sentido, uma gama de fatos e circunstâncias deverá ser considerada, contrapondo-se uns aos outros, a fim de alcançar uma conclusão racional de que um dos objetivos principais do arranjo ou negócio teria sido a obtenção do benefício⁴⁷⁶. Tais fatos e circunstâncias, vale ressaltar, deverão ser objeto de prova por parte das autoridades tributárias. E sobre o nível de suficiência do grau de corroboração de tais hipótese, como se vê, o tratado nada diz.

Em relação à segunda razão mencionada acima, tais considerações, se aplicadas à assertiva contida nos Comentários da OCDE de que não haveria necessidade de “prova conclusiva da intenção da pessoa relacionada ao arranjo ou negócio”, permitem concluir que a organização buscou evitar que se exigisse, para a aplicação da regra geral antiabuso, prova direta da intenção da pessoa enquanto expressão de seu estado mental. Assim, antes de se referir a qualquer rebaixamento no *standard* probatório exigido, a OCDE parece evitar que uma determinada concepção de que “um dos principais objetivos de um arranjo ou negócio” seja identificado como a intenção subjetiva das pessoas envolvidas, pertencente ao estado mental de tais agentes⁴⁷⁷. E, sob esse viés, a prova direta (ou conclusiva, para se valer da terminologia empregada nos Comentários) seria impossível ou, ao menos, de produção extremamente difícil, já que se limitaria, quando muito, a confissões ou interceptações telefônicas ou de dados⁴⁷⁸ – meios de prova inusuais em procedimentos fiscais.

A respeito desse ponto, dois aspectos devem ser mais bem explorados. Em primeiro lugar, o desacerto de se identificar o objetivo de um arranjo ou negócio como expressão da intenção dos agentes envolvidos, consubstanciada em seus respectivos estados mentais. Em segundo lugar, a imprecisão da distinção entre prova direta e indireta (ou indiciária), no sentido de que a OCDE entenderia que bastaria a segunda para a comprovação da satisfação do elemento subjetivo da regra geral antiabuso.

Sobre o primeiro aspecto, em verdade, não há uma referência a um estado mental, mas à verificação – objetiva – se a estruturação daquele arranjo ou negócio permite a um

⁴⁷⁶ Cf. WEBER, Dennis. The reasonableness test of the Principal Purpose Test rule in OECD BEPS Action 6 (tax treaty abuse) versus the EU principle of legal certainty and the EU abuse of law case law. **Erasmus Law Review**, v. 1, 48-59, 2017 (50-51).

⁴⁷⁷ Nesse sentido, embora tratando do dolo em infrações tributárias, cf. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A impossibilidade de a Receita Federal aplicar a multa qualificada federal de 150%. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 288-312, 2017 (298).

⁴⁷⁸ Cf. HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa qualificada no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 56.

observador externo identificar, ou não, uma racionalidade tal que afaste a conclusão de que a obtenção do benefício constituiria um de seus objetivos principais⁴⁷⁹. Volta-se a apreciação, portanto, não para as pessoas envolvidas, mas para os arranjos e negócios em si considerados. Deixa-se de lado a perquirição a estados mentais e foca-se na imputação, a determinados arranjos e negócios, de uma qualificadora derivada do fato de, ao fim e ao cabo, apenas se explicaram em razão da obtenção do benefício. Basta imaginar situação em que determinado arranjo ou negócio pode ser racionalmente explicado por razões diversas do aproveitamento do benefício do tratado, de modo que diversas outras configurações poderiam trazer benefícios semelhantes, envolvesse a operação outros países com tratados diferentes daquele de que se pretenderia beneficiar.

Sobre o segundo aspecto, a assertiva da OCDE não implica que bastem provas “indiciárias” no sentido de “não conclusivas”⁴⁸⁰. A ideia de uma prova indireta, ou indiciária, em oposição a uma prova direta (referente ao próprio fato bruto relevante) é problemática, pois parte do pressuposto de que, apenas na primeira, há uma inferência por parte do julgador, enquanto, na segunda, ter-se-ia o próprio fato bruto provado. Essa distinção, todavia, ignora que toda prova é objeto de um processo inferencial por parte do julgador – o que, posto de maneira muito singela, significa que o julgador sempre precisará, a partir das provas que lhe são apresentadas pelas partes, realizar exercícios de dedução ou indução, seja a partir da lógica ou das máximas da experiência, para alcançar uma conclusão. O que pode haver é uma diferenciação entre provas que permitam ao julgador uma experiência empírica do fato bruto, i.e., o conhecimento dos fatos e verificação dos enunciados fáticos a partir da observação pelo próprio julgador; e, de outro lado, provas que exijam processos inferenciais que guardem uma maior ou menor certeza da conclusão, sejam eles de natureza dedutiva ou indutiva⁴⁸¹.

De qualquer forma, o importante é guardar certeza de que **(i)** o fato de não se exigir uma prova direta (ou conclusiva, na terminologia empregada pelos Comentários) da intenção das pessoas envolvidas nada diz a respeito do nível de suficiência do grau de corroboração

⁴⁷⁹ Cf. KUŹNIACK, Błażej. The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring challenges arising from its legal implementation and practical application. *World Tax Journal*, v. 10, n. 2, p. 233-294, 2018 (261).

⁴⁸⁰ Cf., em sentido contrário à hipótese ora demonstrada, CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no Direito Tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023, p. 213.

⁴⁸¹ Cf. GASCÓN ABELLÁN, Marina. **Los hechos en el Derecho**. Bases argumentales de la prueba. 3ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 79.

da hipótese, mas apenas que a referência a “um dos principais objetivos de um arranjo ou negócio” não guarda relação alguma com o estado mental das pessoas envolvidas; e (ii) na premissa de que a experiência empírica do julgador sobre o fato bruto relevante é situação excepcional e remota, especialmente em matéria tributária, que versa majoritariamente sobre fatos institucionais, toda prova é, sob esse viés, indireta (ou “indiciária”), o que nada diz quanto ao grau de corroboração da hipótese que ela sustenta.

A questão fundamental, portanto, volta-se a qual deve ser o *standard* probatório para que se entendam suficientemente corroboradas as hipóteses que sustentam as alegações de fato que propugnam a satisfação dos requisitos do antecedente da regra geral antiabuso nos acordos de bitributação. A resposta para essa pergunta não é dada pelo tratado, mas pelo direito doméstico. Todavia, uma análise mais abrangente do contexto em que uma regra geral antiabuso de um acordo de bitributação está inserida permite identificar fundamentos para a fixação de um determinado *standard* probatório. Essa é a terceira razão que demonstra a imprecisão da tese, ora combatida, de que o grau de corroboração exigido seria baixo, pouco rigoroso.

Sob influência da cultura jurídica estadunidense⁴⁸², local em que surgiu a teoria dos *standards* probatórios, é comum referir-se a três diferentes níveis de *standards* probatórios: (i) a preponderância da prova (ou prova convincente ou de verossimilhança razoável), em que há uma probabilidade prevalente de a hipótese ser verdadeira; (ii) a prova clara e convincente, em que há muito mais probabilidade de que a hipótese seja verdadeira do que o contrário; e (iii) a prova além de qualquer dúvida razoável, em que qualquer dúvida remanescente é insignificante a ponto de que qualquer pessoa razoável consideraria a hipótese comprovada⁴⁸³. Não é, pois, incomum que se atribuam determinados índices probabilísticos para esses diferentes *standards* probatórios: a preponderância da prova representaria 51% de chances de que os fatos tenham ocorridos como apresentada a hipótese;

⁴⁸² Cf. KOKOTT, Juliane. *Beweislastverteilung und Prognoseentscheidung bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten*. Heidelberg: Springer-Verlag, 1993, p. 19; Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique. *Epistemologia judiciária e prova penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 239; MATIDA, Janaina; VIEIRA, Antonio. Para além do BARD: uma crítica à crescente adoção do *standard* de prova “para além de toda a dúvida razoável no processo penal brasileiro”. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 156, p. 221-248, 2019 (229).

⁴⁸³ Cf. ÁVILA, Humberto. Teoria das provas: *standards* de prova e os critérios de solidez de inferência probatória. *Revista de Processo*, v. 282, p. 113-139, 2018 (117-118). Para uma classificação distinta, distinguindo a “preponderância da prova” da “prova clara e convincente”, mas sem referência à “prova (apenas) convincente”, nem à “prova verossimilhante”, cf. SCHAUER, Frederick, One small step towards a metatheory of evidence and proof. *The International Journal of Evidence & Proof*, p. 1-8, 2019 (4).

a prova clara e convincente representaria 75%-90% de chances; e a prova além de qualquer dúvida razoável, 90%-95% de chances⁴⁸⁴.

Diversos autores brasileiros que se dedicaram ao problema do *standard* probatório aplicável ao teste do objetivo principal compartilham as mesmas duas conclusões: **(i)** o dispositivo conduziria à exigência de um grau de corroboração da hipótese tão somente da preponderância da prova (ou prova verossimilhante, na terminologia empregada), como analisado acima; e **(ii)** o *standard* probatório mais apropriado, no caso, seria aquele próprio da “prova clara e convincente”, em razão da assimetria que haveria entre Estado e contribuinte e a potencial restrição a direitos fundamentais derivada da aplicação da regra geral antiabuso⁴⁸⁵. Sobre a segunda conclusão, cabem algumas considerações.

A despeito de largamente empregada tanto no Brasil quanto no exterior, a expressão “prova clara e convincente” talvez mais contribua para a indeterminação do sentido do *standard* probatório que para sua definição. Ora, a expressão parece misturar, indevidamente, dois planos diversos do raciocínio probatório e da tomada de decisão a partir das provas: a valoração probatória e a decisão acerca da suficiência do grau de corroboração⁴⁸⁶. Além disso, a formulação é longe de precisa⁴⁸⁷. Basta pensar em seu oposto: uma prova obscura e inconvincente sequer permitiria a corroboração de uma determinada hipótese e, após um processo racional de valoração, dificilmente manteria seus predicados de prova. Ademais, valoração da prova quanto ao seu grau de persuasão, o que a expressão “convincente” sugeriria, pode conduzir ao equívoco de que a questão do *standard* probatório seria subjetiva, i.e., como o julgador valora a prova, e não como a prova permite corroborar uma determinada hipótese e refutar hipóteses contrárias. A consequência dessa abordagem subjetivista dos *standards* probatórios é um grave prejuízo ao controle intersubjetivo da

⁴⁸⁴ Cf. KOKOTT, Juliane. **Beweislastverteilung und Prognoseentscheidung bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten**. Heidelberg: Springer-Verlag, 1993, p. 19. Para uma crítica à probabilidade estatística ou matemática, de modo que a questão dos *standards* de prova diria mais respeito à probabilidade lógica de corroboração de hipóteses e refutação de hipóteses em sentido inverso, num método indutivo eliminativo, cf. FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**. Estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 88, 90, 99-100.

⁴⁸⁵ Cf. PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021, p. 119, 129, 147, 229, 233; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no Direito Tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023, p. 213, 250, 283, 351, 545-546.

⁴⁸⁶ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia judiciária e prova penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 236.

⁴⁸⁷ Cf. FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**. Estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 226, nota de rodapé 35.

decisão baseada em provas: se a exigência é apenas que seja a prova convincente, estando o julgador (subjetivamente) convencido, o nível de suficiência terá sido atingido. Além da circularidade do raciocínio (é necessário um nível de suficiência para decisão; o julgador decide por estar convencido; logo, o nível de suficiência está atingido), qualquer decisão, seja ela qual for, contanto que o julgador esteja convencido, atenderá a exigência do *standard* probatório⁴⁸⁸.

Em que pese a vagueza do *standard* probatório da prova clara e convincente, um elemento importante para sua compreensão está em sua origem na jurisprudência estadunidense: foi concebido como um ponto intermediário entre a mera prevalência da prova (própria dos processos civis) e a prova além de qualquer dúvida razoável (própria da maioria dos processos penais). O *standard* da prova clara e convincente, portanto, era destinado a processos civis, mas cujas consequências guardavam relevância e gravidade tais que se justificava a imposição de um critério mais rigoroso para o *standard* probatório⁴⁸⁹. No caso em tela, todavia, tratando-se da aplicação de uma regra geral antiabuso prevista no acordo de bitributação, o resultado é o afastamento do tratado e aplicação do direito doméstico em sua plenitude. De um lado, caso a aplicação da regra geral antiabuso leve o contribuinte a uma situação de dupla tributação, poderá socorrer-se do procedimento amigável como mecanismo para resolução de sua situação. E, ainda que lhe seja negado o benefício convencional, permanecerá fazendo jus a todas as garantias próprias do direito doméstico. Essa é, inclusive, a razão pela qual pouco socorre no problema ora analisado a acertada conclusão de que o *standard* probatório da prova clara e convincente (intermediário) é exigido das autoridades tributárias para realização do lançamento, enquanto ato destinado a verificar a ocorrência do fato jurídico tributável e determinar a materialidade tributável⁴⁹⁰.

O problema pode ser bem resolvido a partir da consideração das funções desempenhadas pelos *standards* probatórios. Ao lado do estabelecimento de critérios para a justificação de decisões e de garantias para as partes, como já exposto, os *standards*

⁴⁸⁸ Cf. BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia judiciária e prova penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 242.

⁴⁸⁹ Cf. MATIDA, Janaina; VIEIRA, Antonio. Para além do BARD: uma crítica à crescente adoção do *standard* de prova “para além de toda a dúvida razoável no processo penal brasileiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 156, p. 221-248, 2019 (231).

⁴⁹⁰ Cf. QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Standards de prova no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2022, p. 151-157.

probatórios contribuem para a distribuição do risco de erro entre as partes (e não a distribuição do erro em si, pois não há controle). É dizer: um erro poderia consistir tanto na negativa de um benefício, a despeito de ausente o abuso, conforme definição da regra antiabuso (falsa condenação) quanto na concessão de um benefício, a despeito da presença do abuso, conforme definição da regra antiabuso (falsa absolvição). Ora, aumentar ou rebaixar o *standard* probatório não é suficiente para concluir quem se beneficiará – é preciso ir além e verificar como se distribuiu o ônus da prova. Uma vez alcançado o *standard* probatório, o risco do erro recai sobre aquele que não suportava o ônus da prova; abaixo do *standard*, o risco do erro cai sobre aquele que o detinha. A discussão acerca do *standard*, portanto, é uma discussão sobre os riscos de erro. Um *standard* elevado não garante que não haja erros; pode inclusive aumentar o número de erros (por exemplo, um aumento do número de absolvições falsas)⁴⁹¹. O que se estabelece, no entanto, é quais riscos o sistema está mais disposto a aceitar.

Dentre os fundamentos que podem ser considerados na determinação de um certo nível de suficiência de *standard* probatório, está a incidência de outras regras que distribuam o risco do erro⁴⁹². A partir daí, é possível estabelecer uma conclusão quanto ao *standard* probatório mais adequado no tocante às regras antiabuso nos acordos de bitributação. Como mencionado no final do tópico anterior, recai sobre o contribuinte o ônus de provar que satisfaz os requisitos (literais) para a concessão do benefício (residência em um dos Estados contratantes, satisfação das regras objetivas de limitação de benefícios – i.e., enquadramento como pessoa qualificada – qualificação de seu rendimento no escopo objetivo da regra distributiva); sobre as autoridades tributárias, por sua vez, recai o ônus da prova da existência dos elementos que corroboram a existência de abuso, particularmente no sentido da satisfação dos requisitos do antecedente da regra geral antiabuso. Essa alocação do ônus da prova é essencial para a distribuição dos riscos de erro no tocante à aplicação da regra geral antiabuso.

Como demonstrado no Capítulo anterior, a regra geral antiabuso implica uma consideração teleológica das disposições relevantes, tendo como ponto de partida a própria literalidade do dispositivo, buscando assegurar que os requisitos ali previstos sejam

⁴⁹¹ Cf. FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**. Estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 115-116.

⁴⁹² Cf. FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**. Estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021, p. 166.

substancial e genuinamente atendidos. Ora: **(i)** se o contribuinte provou o atendimento dos requisitos gerais e específicos para obtenção do benefício; e **(ii)** o elemento objetivo – aspecto central do antecedente da regra geral antiabuso – volta-se, justamente, a assegurar a satisfação substancial e genuína de tais requisitos; então **(iii)** a combinação das premissas **(i)** e **(ii)** demonstra a existência de um menor risco de falsas absolvições. Isso porque, de todas as situações em que o acordo de bitributação for aplicado, as situações abusivas representarão necessariamente um menor índice de incidência. Tais considerações, portanto, justificam a elevação do *standard* probatório para um umbral intermediário, exatamente para distribuir o risco de erro de modo a reduzir a estimativa de sua incidência.

Essa conclusão, é importante ressaltar, pode ser aplicada a qualquer regra geral antiabuso prevista num acordo de bitributação, i.e., inclusive àquelas presentes nos tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS. Assim como a expressão “se for razoável concluir” nada diz acerca do nível de suficiência do grau de corroboração, a referência à “opinião” da autoridade tributária não conduz tampouco para um *standard* probatório mais baixo. Como já foi demonstrado, os *standards* probatórios não se referem (ou não deveriam se referir) a percepções subjetivas do julgador – ou, no caso, da autoridade tributária que, no final, decidirá quanto à negação do benefício ou não⁴⁹³, ainda que sujeita à revisão judicial. A “opinião” da autoridade tributária, portanto, necessariamente deverá ser suficientemente motivada e, recaindo-lhe o ônus de prova, a administração assume o risco do erro (falsa absolvição) caso não apresente um resultado probatório com suficiente grau de corroboração com a hipótese por ela apresentada.

⁴⁹³ Cf., a respeito do caráter decisório da atividade da administração na realização do lançamento, HEY, Friedrich E. F. **Beweislast und Vermutungen im deutschen internationalen Steuerrecht**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1992, p. 23.

3.2. Instrumentos de cooperação entre contribuinte e administração tributária e entre administrações tributárias: sistema de consulta fiscal prévia vinculante e publicidade em procedimentos amigáveis

3.2.1. Consulta fiscal e aplicação de regras gerais antiabuso estabelecidas por acordos de bitributação

Na medida em que regras gerais antiabuso atribuem competências adicionais às autoridades tributárias para a negativa dos efeitos tributários próprios dos atos e negócios praticados pelo contribuinte, igualmente se impõe o dever, baseado na proporcionalidade da medida, de estruturação de uma sistemática de consulta prévia que possa servir de orientação ao contribuinte e cujas respostas devem ser devidamente publicadas, resguardadas as informações confidenciais do consulente, e dotadas de eficácia vinculante à toda a administração tributária. Trata-se de medida, inclusive, que viabiliza o direito dos contribuintes à aplicação consistente dos critérios adotados pelas autoridades tributárias, reduzindo o espaço para uma aplicação arbitrária e, por conseguinte, contrária ao princípio da igualdade.

A relevância de um sistema de consultas fiscais no contexto de regras gerais antiabuso em acordos de bitributação demonstra-se a partir das próprias funções exercidas pelo instrumento⁴⁹⁴. Se, de um lado, sob a perspectiva do contribuinte consulente, um sistema de consultas fiscais tem efeitos preventivos, na medida em que o exime da cobrança de juros de mora enquanto pendente a consulta, e instrutivo, na medida em que o orienta a respeito do entendimento da administração, por outro lado, relevantes são seus efeitos normativos. Isso porque a consulta, enquanto ato administrativo decisório⁴⁹⁵, cria uma situação jurídica para os contribuintes que vincula a administração tributária acerca do seu próprio entendimento, resguardando-os enquanto vigente essa manifestação⁴⁹⁶. Desta feita, tratando-se de regras gerais antiabuso estabelecidas nos acordos de bitributação, a função

⁴⁹⁴ Cf. MATTOS, Francisco de Souza. A consulta fiscal. **Revista dos Tribunais**, v. 205, p. 33-37, 1952 (35); SCHOUERI, Luis Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 14, p. 1-34, 1995 (11).

⁴⁹⁵ Cf. SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2019, p. 58.

⁴⁹⁶ Cf. MATTOS, Francisco de Souza. A consulta fiscal. **Revista dos Tribunais**, v. 205, p. 33-37, 1952 (35-36).

normativa de um sistema de consultas fiscais é essencial para que, aliada à própria publicidade das manifestações, estabeleçam-se critérios para uma aplicação consistente por parte da administração: na medida em que manifestações anteriores a vinculam, casos posteriores que guardem semelhança com aqueles que tenham motivado tais manifestações deverão receber tratamento semelhante.

Realiza-se, assim, o dever do intérprete/aplicador de concretizar a aplicação da regra geral antiabuso de modo generalizante. Em outras palavras, a cada processo de aplicação, destacam-se elementos passíveis de generalização que permitirão orientar o processo subsequente de aplicação à situação fática seguinte e assim sucessivamente. Isso tudo num movimento tríplice: da concreção à abstração e, então, novamente à concreção do caso subsequente⁴⁹⁷. Neste ponto, não é demais ressaltar que a própria interpretação do dispositivo, ao fim e ao cabo, não é feita de modo dissociado à qualificação dos fatos, mas de modo a ela intensamente conectado⁴⁹⁸. Viabiliza-se, assim a estabilização dos padrões de interpretação do dispositivo, fomentando uma aplicação consistente da regra geral antiabuso e, portanto, consonante com o princípio da igualdade. Afinal, é o estabelecimento de relações de correspondência com os casos anteriores que indicará um ponto de partida a cada processo de aplicação da regra geral antiabuso⁴⁹⁹, ainda que seja para afastá-los, porém sempre num “afastamento argumentado”⁵⁰⁰.

O sistema brasileiro de consultas fiscais no âmbito federal é dotado de elementos que corroboram o dever que se impõe à administração tributária no contexto das regras gerais antiabuso estabelecidas nos acordos de bitributação. De fato, a publicidade conferida às soluções de consulta expõe às claras os fundamentos da administração para a tomada de sua decisão, franqueando aos contribuintes a possibilidade de aferir sua coerência frente à sua situação individual. Além disso, o caráter vinculante conferido às soluções de consulta, estendendo-se inclusive para contribuintes diversos do consulente que se enquadrem na

⁴⁹⁷ Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 186.

⁴⁹⁸ A relação entre a interpretação de leis e qualificação de fatos, bem como as suas recíprocas influências, é amplamente reconhecida na teoria geral do Direito: cf. ENGISCH, Karl. **Logische Studien zur Gesetzesanwendung**. Heildelberg: Carl Winter, 1943, p. 15; KAUFMANN, Arthur. **Analogie und Natur der Sache**. Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Typus. 2. ed. Heidelberg: Müller, 1982. p. 40; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 103; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 780.

⁴⁹⁹ Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 173, 186-188.

⁵⁰⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 64.

situação de fato narrada, corrobora o dever da administração de aplicar consistentemente a regra geral antiabuso. A despeito de abrangente, algumas características do modo pelo qual o sistema de consulta fiscal é concretizado pelas autoridades tributárias federais no Brasil pode implicar restrições ao seu acesso⁵⁰¹, o que vulnerabilizaria a consecução dos objetivos acima versados. Para que não seja negada a eficácia da consulta formulada pelo contribuinte, uma série de requisitos se impõem na legislação, a teor do art. 52 do Decreto nº 70.235/72 e sua regulamentação⁵⁰². Três deles são potencialmente relevantes para os fins ora discutidos: **(i)** a legitimidade ativa para formulação da consulta; **(ii)** a necessidade de descrição completa ou exata do fato e demais elementos necessários à sua solução; e, por fim, **(iii)** a vedação à sua utilização com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da administração tributária.

Em primeiro lugar, quanto à legitimidade ativa para formulá-la, dada a concretude da análise a que se volta, certamente não poderá ser qualquer pessoa, sem qualquer relação com o fato, que apresente a consulta. Todavia, não pode se limitar, exclusivamente, às pessoas que venham a ocupar o polo passivo – contribuinte ou responsável – da obrigação tributária derivada do fato posto sob consulta. Ao contrário, deve ser permitida a formulação pelos interessados que sejam sujeitos passivos em potencial. Isso porque, tratando-se de regra geral antiabuso estabelecida em acordo de bitributação, pode ser relevante a dúvida acerca da qualificação que as autoridades tributárias atribuirão, por exemplo, a uma cessão de crédito que tenha o potencial de alterar o contribuinte da operação (i.e., o beneficiário do rendimento). Ou seja, se formulada pelo cedente em potencial, não ocupará ele o polo passivo da obrigação tributária derivada do pagamento dos rendimentos; todavia, poderá vir a ocupar tal posição caso as autoridades tributárias concluam pelo caráter abusivo da referida cessão e neguem a aplicação do benefício ao cessionário.

Em segundo lugar, a valoração do fato também poderá ser objeto da consulta em si⁵⁰³. Esse aspecto é fundamento, pois, uma vez apresentados os fatos – mesmo que uma projeção dos fatos, ainda não praticados, dado o caráter prévio da consulta ora avaliada –, caberá à autoridade tributária decidir, em sua resposta, se entende que as circunstâncias ali

⁵⁰¹ Cf. SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2019, p. 168-169.

⁵⁰² Atualmente, Instrução Normativa RFB nº 20.58/21, art. 27.

⁵⁰³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 14, p. 1-34, 1995 (7).

apresentadas, demonstram, ou não, que a concessão do benefício seja consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes do tratado. Especificamente com relação ao teste do objetivo principal, tal como sugerido pela OCDE, a análise se faz a partir de “todos os fatos e circunstâncias relevantes”. Portanto, são justamente esses fatos e circunstâncias que deverão ser trazidos à autoridade tributária para que os valore, inclusive acerca de sua relevância para a conclusão a ser formulada. Ademais, sendo insuficientes os fatos trazidos pelo contribuinte para a conclusão pela autoridade tributária, deverá ela – antes de decidir pela ineficácia da consulta – interpelar o consulente a complementar a descrição dos fatos, a fim de melhor delimitar a matéria do ponto de vista fático e, por conseguinte, decidir fundamentadamente em sua manifestação.

Em terceiro lugar, por fim, não se admite que a consulta sirva ao objetivo de obtenção, pelo sujeito passivo, de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da administração tributária. É claro que a consulta não pode versar sobre fato indeterminado, ou genericamente descrito, tampouco pode deixar de delimitar o dispositivo legal cuja interpretação se pretende consultar. Igualmente não pode o contribuinte, simplesmente, consultar acerca do melhor modo de estruturar seus negócios. Todavia, como demonstrado no Capítulo anterior, o dever de coerência na aplicação de regras gerais antiabuso estabelecidas por acordos de bitributação implica a obrigação de concessão, por parte da administração tributária, de um benefício alternativo quando for decorrência lógica das premissas que levaram à aplicação da regra antiabuso. Nesse passo, consultar acerca de eventual benefício alternativo, na hipótese de se entender aplicável a regra geral antiabuso, não constitui tentativa de obtenção, por parte do consulente, de uma assessoria ou consultoria prestada pela autoridade tributária. Antes, trata-se justamente do pedido do contribuinte para definir quais as premissas e consequências do entendimento da autoridade tributária com relação à regra geral antiabuso.

Tais considerações são relevantes, pois, caso contrário, o instrumento da consulta deixa de exercer sua função preventiva e, especialmente, normativa no sentido de concretizar, de forma generalizante, o modo de aplicação da regra geral antiabuso pela autoridade tributária, quando vulnerabilizará o contribuinte que, de boa-fé, expôs sua operação ou negócio – ainda que meramente potencial –, fornecendo à administração

informações e documentos que, de outro modo, apenas poderiam ser obtidos mediante um procedimento de fiscalização⁵⁰⁴.

3.2.2. Procedimento amigável e aplicação de regras gerais antiabuso estabelecidas em acordos de bitributação

O acordo de bitributação celebrado com o México (2003)⁵⁰⁵ diferencia-se de todos os demais tratados brasileiros ao condicionar a aplicação da regra geral antiabuso à concordância do outro Estado contratante mediante procedimento amigável. Já os tratados com a Rússia (2004)⁵⁰⁶ e Turquia (2010)⁵⁰⁷ permitem uma interpretação que conclua pela exigência de concordância bilateral, ainda que não expressa no texto. Os demais tratados anteriores ao Projeto BEPS, por sua vez, autorizam a negativa unilateral de seus benefícios, ainda que o acordo israelense (2002)⁵⁰⁸ preveja, como visto, a necessidade de comunicação à autoridade competente do outro Estado contratante – o que, todavia, não implica seja necessária também sua anuência prévia. Por fim, naqueles tratados celebrados já sob a influência do Projeto BEPS, não há qualquer exigência expressa de que a aplicação do teste do objetivo principal seja bilateral por meio de um procedimento amigável.

A exigência de um procedimento amigável para a aplicação da regra representa uma garantia procedimental adicional ao contribuinte, seja porque se ouvirá a autoridade competente do outro Estado contratante, seja pela possibilidade de alguma formalização que esse procedimento tratará ao processo de aplicação da regra, reforçando-se a necessidade de fundamentação e comprovação das alegações da autoridade tributária. Nada obstante, não

⁵⁰⁴ Cf. SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2019, p. 169.

⁵⁰⁵ Decreto nº 6.000/2006, art. 28(1) 1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.

⁵⁰⁶ Decreto nº 9.115/2017.

⁵⁰⁷ Decreto nº 8.140/2013.

⁵⁰⁸ Decreto nº 5.576/2005, art. 25(2) Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolvido comunicará a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante.

há o reconhecimento expresso de um direito do contribuinte a participar do procedimento amigável, que ainda é visto como uma questão que se coloca entre Estados contratantes. De fato, numa primeira abordagem, o procedimento amigável não se confunde, regra geral, com um procedimento administrativo, a ensejar garantias como o contraditório e a ampla defesa; entretanto, sua potencial definitividade – ao menos quanto ao posicionamento das autoridades tributárias dos Estados contratantes – pode reforçar o direito do contribuinte a exercer, ainda que moderadamente, determinadas prerrogativas no seu curso⁵⁰⁹. Esse aspecto se torna ainda mais relevante no caso do procedimento amigável decorrente da regra geral antiabuso do tratado mexicano. Isso porque, embora se trate de um procedimento amigável interpretativo, no sentido de provocado pela própria autoridade tributária de um Estado contratante e não pelo contribuinte⁵¹⁰, ele se volta a um caso concreto, à luz de um contribuinte específico. Assemelha-se, *mutatis mutandis*, a uma fiscalização conjunta, em que autoridades contratantes de ambos os Estados contratantes reunirão elementos fáticos para que possam, em comum acordo, concluir pela aplicação da regra geral antiabuso no caso concreto. Por essa razão, garantias processuais que devam ser asseguradas no curso de procedimentos de fiscalização também deverão sê-lo no contexto deste procedimento amigável relacionado à aplicação da regra geral antiabuso do tratado mexicano.

Para os demais acordos de bitributação brasileiros que estabelecem regras gerais antiabuso, não há a imposição de realização de procedimento amigável para que se chegue a um comum acordo entre Estados contratantes como requisito para a aplicação das respectivas regras antiabuso. Isso não significa, todavia, que algum elemento de bilateralidade não seja necessário. Afinal, especialmente no tocante ao teste do objetivo principal proposto pela OCDE, incumbe à autoridade tributária demonstrar que a obtenção de um benefício convencional tenha constituído um dos principais objetivos do arranjo ou negócio. E benefício, como já demonstrado, entende-se como uma posição tributária mais vantajosa decorrente da pretendida aplicação do acordo de bitributação, considerando a situação do contribuinte e da operação globalmente. Ocorre que, como visto, o próprio acordo de bitributação confere instrumentos para que uma autoridade tributária obtenha informações a respeito do modo pelo qual esse contribuinte será tributado pelo outro Estado

⁵⁰⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 13-23 (16).

⁵¹⁰ Cf., a respeito da distinção entre o procedimento amigável individual e interpretativo, BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 82 e 85.

contratante, à luz de seu direito doméstico. É por essa razão que recai sobre a autoridade tributária que pretende negá-lo a demonstração de que o benefício convencional, efetivamente, implicaria uma vantagem tributária considerando a situação do contribuinte e da operação à luz de ambos os Estados contratantes. E, para tanto, a cooperação bilateral – ainda que por meio de uma mera troca de informações a requerimento – torna-se imprescindível. O procedimento amigável, de toda forma, pode ser um elemento indispensável para que a autoridade tributária possa aplicar a regra geral antiabuso de forma coerente, i.e., levando em consideração a necessária concessão de benefícios alternativos. Isso porque a concessão de um benefício alternativo pode implicar uma diferente qualificação do rendimento dentre as regras distributivas do acordo de bitributação, o que, potencialmente, pode gerar problemas de coordenação com o outro Estado contratante – daí a utilidade e relevância do procedimento amigável nessa hipótese.

De todo modo, ao lado da relevância das funções desempenhadas pelo procedimento amigável na própria decisão administrativa pela aplicação da regra geral antiabuso, também é garantido, ao contribuinte, socorrer-se do instrumento na hipótese de sujeitar-se ou poder vir a sujeitar-se a uma tributação em desconformidade com o tratado. E a hipótese de aplicação indevida regra geral antiabuso é, por excelência, um exemplo de decisão que muito provavelmente provocará uma tributação em desconformidade com o tratado⁵¹¹. Não há, nessa linha de raciocínio, fundamento para afastar a prerrogativa do contribuinte de suscitar um procedimento amigável, numa espécie de exigência de que o contribuinte apenas deveria buscar tal instrumento “com as mãos limpas”⁵¹². Dessa forma, busca o contribuinte levar uma questão às autoridades tributárias de ambos os Estados contratantes com vistas a uma interpretação comum entre elas a respeito do alcance e aplicabilidade da regra geral antiabuso na sua situação específica. Trata-se, portanto, de um importante instrumento procedimental assegurado pelo próprio acordo de bitributação ao contribuinte com a finalidade de exercício de algum grau de controle da atividade estatal⁵¹³.

⁵¹¹ Cf. PALAO TABOADA, Carlos. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. **Bulletin for International Taxation**, v. 69, n. 10, p. 603-608, 2015 (606).

⁵¹² Cf. ISMER, Roland. Article 25. Mutual agreement procedure. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double taxation conventions**. 4th ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2015, p. 1789-1790 (Nm. 34). Mais recentemente, cf. NAVARRO, Aitor. Access to tax treaty dispute resolution mechanisms in cases of abuse. **Intertax**, v. 50, n. 4, p. 341-355, 2022 (342).

⁵¹³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.).

Nesse sentido, um ponto importante diz respeito ao momento em que pode o contribuinte suscitar a instauração de um procedimento amigável. Isso porque, de acordo com a regulamentação infralegal brasileira⁵¹⁴, o procedimento amigável não poderia ser instaurado “para apuração de situação em tese”. Ora, não se exige, do contribuinte, que aguarde a notificação de lançamento para que possa socorrer-se de um procedimento amigável; antes, basta que haja o risco de tributação desconforme ao acordo de bitributação para que possa suscitar sua instauração⁵¹⁵. Esse ponto é crucial, porque demonstra o direito do contribuinte a tanto, ainda no curso da fiscalização, ao identificar a tendência da autoridade tributária de conduzi-la de modo a resultar a aplicação da regra geral antiabuso estabelecida pelo acordo de bitributação – tudo isso independentemente e sem prejuízo dos demais recursos judiciais ou administrativos à disposição do contribuinte no direito doméstico.

Dois aspectos, contudo, podem mitigar a eficácia do instrumento no tocante à aplicação de regras gerais antiabuso estabelecidas por acordos de bitributação. Em primeiro lugar, como mencionado anteriormente, é controverso o papel dos contribuintes no âmbito da resolução de controvérsias relacionadas a acordos de bitributação. Particularmente no tocante ao procedimento amigável – o que também pode se estender para a própria arbitragem, se prevista no tratado –, reconhecer o contribuinte como desprovido de direitos no contexto internacional levaria à conclusão de que seus direitos e garantias dizem respeito ao direito interno, tão somente. Daí que se toleraria, sem grande oposição por parte dos contribuintes, a negativa de benefícios do tratado internacional, contanto que estivessem ambos os Estados contratantes de acordo.

A resolução da controvérsia, sob essa perspectiva, seria uma matéria que diria respeito aos Estados contratantes e apenas a eles, sendo o contribuinte um mero terceiro observador nessa relação⁵¹⁶. Em certa medida, essa perspectiva relaciona-se com a

Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (782).

⁵¹⁴ Atualmente, Instrução Normativa RFB nº 1.669/16.

⁵¹⁵ Cf. BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 220-221. No mesmo sentido, cf. OCDE. Commentary on Article 25. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 433 (§ 14).

⁵¹⁶ Cf. RIZA, Limor. Taxpayers’ lack of standing in international tax dispute resolutions: an analysis based on the hybrid norms of international taxation. **Pace Law Review**, v. 34, n. 3, p. 1.064-1.092, 2014 (1.089); BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 84-85.

concepção de que as partes seriam donas de seu próprio tratado (*masters of their own treaty*), cuja aplicação – especialmente no contexto de tratados que, como acordos de bitributação, envolvem diretamente bens jurídicos protegidos de cidadãos – apenas pode ser admitida de forma temperada e sempre à luz das balizas estabelecidas pelo próprio tratado. Daí por que, especialmente no contexto de regras gerais antiabuso em acordos de bitributação, a participação do contribuinte reveste-se de particular relevância, até mesmo para que lhe seja franqueada a oportunidade de demonstrar particularidades de sua situação que possam afetar a aplicação da lei em seu caso concreto⁵¹⁷. Em certa medida, se a conclusão do procedimento amigável puder ser comparada a um “julgamento” por parte das autoridades tributárias dos Estados contratantes, é a participação do contribuinte que assegurará que seja um julgamento justo no sentido de levar em consideração também a perspectiva do contribuinte – a qual, se rechaçada, deverá sê-lo fundamentadamente⁵¹⁸.

Em segundo lugar, ambas autoridades tributárias devem, efetivamente, se engajar a encontrar uma solução que seja coerente ao caso apresentado e consistente com relação a casos anteriores em que a regra geral antiabuso tenha sido aplicada. Nesse sentido, a possibilidade que passou a ser prevista, nos tratados posteriores ao Projeto BEPS, de que a instauração do procedimento amigável seja pleiteada perante qualquer um dos Estados contratantes é crucial, uma vez que, por vezes, as autoridades tributárias do Estado contratante que pretende aplicar a regra geral antiabuso, por já estarem convencidas ou praticamente convencidas de sua aplicabilidade, dificilmente dariam prosseguimento à fase bilateral do procedimento amigável. De outra banda, as autoridades do outro Estado contratante podem, a depender das particularidades do tratado em si, apresentar soluções unilaterais que acomodem determinada interpretação da outra parte, ou mesmo dar início à fase bilateral.

Para tanto, uma vez garantido o direito ao contribuinte de suscitar a instauração de um procedimento amigável, sua condução deverá ser séria e as decisões dele decorrentes, devidamente fundamentadas⁵¹⁹ – até mesmo possibilitando um controle judicial do próprio

⁵¹⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021, p. 196-197.

⁵¹⁸ Cf. PERROU, Katerina. **Taxpayer participation in tax treaty dispute resolution**. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 109-ss; BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. BEPS Action 16: The taxpayers’ right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations. **EC Tax Review**, v. 25, n. 5/6, p. 335-345, 2016.

⁵¹⁹ Cf. NAVARRO, Aitor. Access to tax treaty dispute resolution mechanisms in cases of abuse. **Intertax**, v. 50, n. 4, p. 341-355, 2022 (346-347).

procedimento amigável em si, na premissa de que nem sempre o acordo subsequente das autoridades contratantes, especialmente porque desprovido geralmente das formalidades atinentes ao *treaty-making power*, constituirá a última palavra na controvérsia. Afinal, acordos entre administrações tributárias em procedimentos amigáveis dos quais o contribuinte não faz parte, inclusive em questões abstratas de interpretação e sem referência a um caso concreto em particular, não são ilimitados. Ao contrário, não têm o condão de mudar o texto do acordo de bitributação, embora possam auxiliar – mas não determinar – a sua interpretação⁵²⁰.

Se a adequada fundamentação da decisão em procedimento amigável é essencial para que possa cumprir sua finalidade, igualmente o é a publicidade de suas decisões. De fato, o caráter informal e, muitas vezes, baseado em negociação diplomática que permeia os procedimentos amigáveis pode conduzir a uma série de assimetrias na aplicação de regras gerais antiabuso⁵²¹, levando a decisões casuísticas e, possivelmente, inconsistentes com casos anteriormente apreciados⁵²². É também por essa razão que a publicidade das decisões tomadas em procedimentos amigáveis, à semelhança da solução de consulta sobre a perspectiva unilateral, poderá orientar os contribuintes em casos semelhantes e, acima de tudo, possibilitando um controle da consistência das autoridades tributárias na aplicação das regras gerais antiabuso estabelecidas pelos acordos de bitributação⁵²³. Isso porque, não é demais ressaltar, as decisões a que chegam autoridades tributárias no âmbito de procedimentos amigáveis, especialmente se guardarem referibilidade com o texto do tratado, sem dele divergir, nem com relação a ele inovar, podem se qualificar como acordos subsequentes que devem ser levados em consideração na interpretação do tratado,

⁵²⁰ Cf. SCHAUMBURG, Harald; HÄCK, Nils. Auslegung von DBA. In: SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**, 4ª ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017, p. 795 (Nm. 19.108-19.109). Na Alemanha, essa limitação é reconhecida a partir da jurisprudência do *Bundesfinanzhof*, objeto de crítica por OERTEL (“Mit Blick auf das Thema internationale Rechtssicherheit liefert die Rechtsprechung daher eher Steine statt Brot, mag sie auch national konsequent sein”; em tradução livre: “tendo em vista o tema da segurança jurídica internacional, a jurisprudência, entretanto, é mais um óbice que uma solução, ainda que possa ser consistente do ponto de vista nacional”), cf. OERTEL, Eva. Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 96, n. 3, p. 303-310, 2019 (307).

⁵²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 13-23 (16).

⁵²² Cf. TARAMOUNTAS, Konstantinos. The PPT: the introduction of a uniform standard with an uncertain application. **Intertax**, v. 47, n. 11, p. 922-937, 2019 (930).

⁵²³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (782).

juntamente com o contexto, à luz do art. 31(3)(a) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁵²⁴.

3.3. Direito de ser ouvido e de acessar documentos durante a fiscalização

3.3.1. Ponto de partida: a separação entre “fase administrativa e “fase contenciosa” em procedimentos fiscais

O procedimento de fiscalização representa um momento crucial para a proteção efetiva dos direitos dos contribuintes. Isso porque, uma vez lavrado o auto de infração, formaliza-se a acusação sobre o contribuinte, inclusive com imputação de penalidade. Nada obstante, o Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência, tem relativizado a eficácia do contraditório e da ampla defesa, especificações constitucionais do princípio do devido processo legal, no curso de inquéritos administrativos⁵²⁵, inquéritos civis públicos⁵²⁶ e inquéritos policiais⁵²⁷. A ideia do exercício pela autoridade tributária, no curso do procedimento de fiscalização, de um poder de polícia capaz de afastar a aplicação de direitos fundamentais dos contribuintes tem repercutido em tribunais brasileiros. Sob esse fundamento, afastou-se a necessidade de autorização prévia para o ingresso das autoridades em estabelecimentos dos contribuintes, tema ao qual, recentemente, se negou até mesmo a natureza constitucional⁵²⁸, mantendo decisão contrária à jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal acerca da ilegalidade de provas coletadas em dissonância com a proteção constitucional da inviolabilidade domiciliar⁵²⁹.

⁵²⁴ Cf. BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 168.

⁵²⁵ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Recurso Extraordinário 304.857, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.11.2009, DJe 05.02.2010.

⁵²⁶ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 481.955, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 10.05.2011, DJe 26.05.2011.

⁵²⁷ Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Habeas Corpus 82.354, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.08.2014, DJe 24.09.2004.

⁵²⁸ Supremo Tribunal Federal, Decisão Monocrática, Recurso Extraordinário com Agravo 1.279.182, Min. Dias Toffoli, j. 21.07.2020, DJe 24.07.2020.

⁵²⁹ Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Habeas Corpus 93.050, Rel. Min. Celso de Melo, j. 10.06.2008, DJe 01.08.2008.

A resistência em se garantirem tais direitos deriva do pressuposto de que o procedimento de fiscalização representaria uma “fase administrativa”, de modo que essas garantias processuais somente deveriam ser asseguradas na “fase contenciosa”, ou seja, após a lavratura de eventual auto de infração. Entretanto, como se demonstrará a seguir, do ponto de vista dos direitos fundamentais do contribuinte, as autoridades tributárias têm o dever de, antes de tomar qualquer decisão, informar ao contribuinte acerca do procedimento e conceder-lhe o direito de manifestar-se e apresentar documentos que permitam uma decisão mais precisa⁵³⁰.

Assim, de forma geral, no curso do procedimento de auditoria fiscal, deve ser amplamente assegurada ao contribuinte a oportunidade de apresentar a justificativa e os fundamentos de seus atos e negócios, sendo ônus da autoridade tributária, se entender pela necessidade do lançamento de ofício, devidamente rechaçar, de forma fundamentada, as justificativas e argumentos apresentados no curso do procedimento de auditoria. Ainda com maior razão deverão tais garantias ser asseguradas no curso de um procedimento que possa resultar na aplicação de uma regra geral antiabuso prevista num acordo de bitributação.

Destarte, tratando-se de uma regra geral antiabuso, é inviável a sua aplicação sem que se levem em consideração as particularidades do contribuinte. E estas, naturalmente, apenas podem ser trazidas a lume se concedida ao contribuinte a oportunidade de se manifestar no curso do procedimento de fiscalização. Caso contrário, converte-se a regra geral antiabuso numa grande presunção de que, sempre que houver um benefício decorrente do acordo de bitributação, sua utilização será abusiva, na medida em que se desconsidera a particularidade do caso concreto.

O debate acerca dos direitos dos contribuintes no curso de fiscalizações também se apresenta no âmbito do Direito da União Europeia e a partir da jurisprudência de seu Tribunal de Justiça. Embora haja relevantes distinções entre o sistema de direitos fundamentais da União Europeia e aquele assegurado pela Constituição Federal, a protetividade de direitos dos cidadãos num e noutro ordenamentos guarda semelhança: o princípio geral da observância dos direitos de defesa, reiteradamente reconhecido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, assemelha-se ao princípio do devido processo legal

⁵³⁰ Cf. GREGGI, Marco. Derechos humanos y tributación en Italia. In: RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro (coord.). **Derecho Tributario y Derechos Humanos**. Diálogo en México y el Mundo. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2019, p. 1.267-1.304 (1.284-1.285).

consagrado na Constituição Federal, valendo-se, no caso brasileiro, da expressão de origem norte-americana. A similaridade entre a discussão naquele contexto e no escopo desta tese permite que se colham alguns elementos daquele debate para que se demonstre, com maior robustez, a relevância de tais garantias em procedimentos de fiscalização que possam culminar com a aplicação da regra geral antiabuso presente nos acordos de bitributação.

3.3.2. A evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia acerca das garantias procedimentais no curso de fiscalizações⁵³¹

3.3.2.1. Afirmação e flexibilização da separação entre “fase administrativa e “fase contenciosa” em procedimentos tributários

Considerando o sistema de direitos fundamentais consagrado na Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, as garantias processuais durante os procedimentos de fiscalização estão relacionadas a, pelo menos, duas disposições diferentes. Primeiro, o direito à boa administração (art. 41), que engloba garantias aos cidadãos (ser ouvido e acessar aos autos) e obrigações da administração (oferecimento adequado de razões para suas decisões). Ambos os aspectos do direito à boa administração levam à conclusão de que a administração deve considerar seriamente os argumentos trazidos pelo cidadão.

Em segundo lugar, o direito a um recurso efetivo e a um julgamento justo (art. 47), que exige que as autoridades nacionais garantam “[ao] titular desse direito poder aceder a um tribunal competente que assegure o respeito pelos direitos que o direito da União lhe garante e, para o efeito, examine todas as questões de facto e de direito pertinentes para o

⁵³¹ Este tópico, assim como as considerações que se seguirão, é majoritariamente resultado parcial de pesquisa conduzida no Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, Wirtschaftsuniversität Wien (Viena, Áustria), com financiamento da Österreichs Agentur für Bildung und Internationalisierung. Cf. LAVEZ, Raphael Assef. Taxpayers' rights and tax audits: the right to be heard and to access documents under European Union Law. **Diritto e Pratica Tributaria Internazionale**, v. XIX, n. 1, p. 57-81, 2022; em português: LAVEZ, Raphael Assef. Direitos dos contribuintes em procedimentos de fiscalização: o direito de ser ouvido e de acessar documentos no âmbito da União Europeia. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 10, p. 81-105, 2021.

litígio que é chamado a decidir”⁵³². Entre as decisões selecionadas que acompanharam o pressuposto supracitado com base na distinção entre as fases administrativa e contenciosa, a observância dos direitos de defesa do contribuinte só é considerada uma obrigação após a lavratura de um auto de infração. Nesses casos, a conclusão foi clara: sendo concedida ao contribuinte a possibilidade de contestar um eventual auto de infração perante um tribunal judicial imparcial, não haveria infração ao Direito da União Europeia.

No caso *Textdata Software*, uma sociedade limitada alemã que conduzia suas atividades na Áustria por meio de uma filial registrada não apresentou às autoridades austríacas suas demonstrações anuais relativas a dois exercícios. Por essa razão, a autoridade austríaca impôs multas periódicas sem antes permitir que a empresa fosse ouvida acerca de sua efetiva obrigação de divulgar tais informações a essa autoridade. Independentemente da defesa da empresa de que as contas anuais só deveriam ser apresentadas perante a autoridade alemã que tivesse jurisdição territorial em razão da localização da sede, foi trazida ao Tribunal de Justiça da União Europeia a questão se os princípios gerais do direito à efetiva proteção judicial e o respeito aos direitos de defesa, como consagrado no art. 47 da Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, impedem que um Estado-Membro imponha uma penalidade sem comunicação prévia ao autuado. Embora não se trate de um caso de tributação, uma vez que o pano de fundo era a Décima Primeira Diretiva⁵³³, a decisão desempenhou um papel relevante para o estabelecimento do pressuposto supracitado. De acordo com o Tribunal de Justiça da União Europeia, a ausência de qualquer oportunidade para a empresa em questão se pronunciar antes da imposição da sanção não teria prejudicado o seu direito à defesa, “uma vez que a interposição do recurso fundamentado da decisão de aplicação da sanção pecuniária a torna imediatamente inaplicável e inicia um processo comum em cujo âmbito o direito de ser ouvido pode ser respeitado”⁵³⁴. Em outras palavras, desde que tais direitos sejam assegurados na “fase contenciosa”, ou seja, após a lavratura do auto de infração, eventual ausência de participação ou oportunidade de ser ouvido durante a “fase administrativa” seria convalidada. Na mesma linha, a disponibilidade de meios para impugnar posteriormente a imposição da multa foi determinante para a conclusão do

⁵³² TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 66.

⁵³³ Décima primeira Diretiva 89/666/CEE do Conselho, de 21 de dezembro de 1989, relativa à publicidade das sucursais criadas num Estado-Membro por certas formas de sociedades reguladas pelo direito de outro Estado.

⁵³⁴ TJEU, 26 de setembro de 2013, Processo C-418/11, *Textdata Software*, EU:C:2013:588, parágrafo 85.

Advogado-Geral Mengozzi, cujo parecer sobre a ausência de violação desses princípios foi seguido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia⁵³⁵.

Seguindo a jurisprudência estabelecida, tanto as conclusões do Advogado-Geral Mengozzi quanto a decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no caso *Textdata Software* afirmaram que “os direitos fundamentais não constituem prerrogativas absolutas, mas podem comportar restrições, na condição de estas corresponderem efetivamente a objetivos de interesse geral prosseguidos pela medida em causa e não constituírem, à luz da finalidade prosseguida, uma intervenção desmedida e intolerável que atente contra a própria substância dos direitos assim garantidos”⁵³⁶. No entanto, não parece claro, a partir do caso, qual o objetivo de interesse geral seria fomentado pela negativa, à empresa, do direito de ser ouvida, tampouco como a oportunidade para que a empresa compartilhasse suas razões antes da imposição da multa prejudicaria tal objetivo.

O caso *Sabou* representa a consolidação desse pressuposto na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. Um indivíduo residente na República Tcheca foi notificado da lavratura de um auto de infração fundamentado em informações solicitadas a outros Estados-Membros. O contribuinte contestou a autuação e alegou a ilegalidade do procedimento de troca de informações a requerimento, uma vez que não havia sido informado do pedido de assistência a outras autoridades, não tendo podido contribuir com as questões dirigidas a elas. Além disso, o contribuinte não tinha sido convidado a participar do questionário a testemunhas em outros Estados-Membros. A reivindicação do contribuinte foi, portanto, claramente fundamentada no direito de ser ouvido, enquanto um elemento do direito à boa administração, bem como no princípio geral da observância dos direitos de defesa. E o Tribunal de Justiça da União Europeia reconheceu, de fato, que “os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem, assim, ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão”⁵³⁷, mesmo quando “a legislação da União aplicável não preveja expressamente essa formalidade”⁵³⁸, como no caso da legislação da

⁵³⁵ Conclusões do AG Mengozzi, 31 de janeiro de 2013, Processo C-418/11, *Textdata Software*, EU:C:2013:50, parágrafo 94.

⁵³⁶ TJEU, 26 de setembro de 2013, Processo C-418/11, *Textdata Software*, EU:C:2013:588, parágrafo 84; Conclusões do AG Mengozzi, 31 de janeiro de 2013, Processo C-418/11, *Textdata Software*, EU:C:2013:50, parágrafo 92.

⁵³⁷ TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 38

⁵³⁸ TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 38.

União Europeia sobre assistência mútua. Não obstante, quando tratou do caso específico, o Tribunal concluiu que, “Quando a Administração procede à recolha de informações, não é obrigada a comunicar as mesmas [sic] ao contribuinte e a solicitar o seu ponto de vista”⁵³⁹. Por isso, foi negado provimento ao pedido do contribuinte. Os fundamentos para tanto basearam-se claramente na distinção entre a fase de investigação e a fase contenciosa entre administração e contribuinte, que só começa “com o envio a este último de uma proposta de retificação [auto de infração]”⁵⁴⁰.

Após o caso *Sabou*, ficou claro aos contribuintes que seus direitos de defesa só seriam observados após a lavratura de um auto de infração. A ausência de participação em um contexto de assistência mútua entre as autoridades fiscais tornou-se ainda mais clara, tendo se reconhecido que a Diretiva “não confere direitos específicos ao contribuinte”⁵⁴¹. Ainda de acordo com aquela decisão, os contribuintes poderiam apenas contar com eventuais disposições domésticas para usufruírem de garantias processuais em casos de troca de informações a requerimento⁵⁴².

Essa é a razão pela qual o caso *Berlioz* levou a um resultado surpreendente. *Berlioz* é uma sociedade anônima luxemburguesa que recebeu dividendos pagos a ela por sua subsidiária francesa, beneficiando-se da isenção do imposto de renda retido na fonte francês. Nesse contexto, as autoridades fiscais francesas enviaram à administração tributária de Luxemburgo um pedido de informações relacionadas à *Berlioz* e a seus acionistas. Sendo notificada dessa solicitação, *Berlioz* forneceu apenas parcialmente as informações requeridas. A companhia não divulgou informações relativas aos seus acionistas, tampouco o montante de capital que cada um deles detinha, sob o fundamento de que tais informações não seriam previsivelmente relevantes para a avaliação se as distribuições de dividendos deveriam ter sido isentas do imposto francês. Como consequência da não divulgação integral das informações requeridas, as autoridades fiscais de Luxemburgo impuseram uma multa administrativa à *Berlioz*, conforme determinado pela legislação luxemburguesa. Ato

⁵³⁹ TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 41.

⁵⁴⁰ TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 40.

⁵⁴¹ TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 36.

⁵⁴² TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 45 e 49.

contínuo, a companhia recorreu contra a imposição da penalidade perante um tribunal nacional, alegando violação de seu direito a um recurso judicial efetivo⁵⁴³.

O Tribunal de Justiça da União Europeia foi chamado a esclarecer se, nos termos do art. 47 da Carta de Direitos Fundamentais, a empresa tinha o direito de contestar a ordem que exigia a divulgação de informações num procedimento de troca de informações a requerimento. Em caso afirmativo, questionava-se se um tribunal nacional do Estado-Membro solicitado deveria ter jurisdição ilimitada e, conseqüentemente, o poder de rever a validade de uma ordem de informação feita por uma autoridade do Estado-Membro na execução de um pedido de troca de informações apresentado pelas autoridades de outro Estado-Membro. Nesse caso, o interessado foi efetivamente penalizado após não haver fornecido algumas das informações necessárias sob a alegação de ilegalidade da ordem. Essa circunstância foi claramente qualificada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia como uma violação do direito a um recurso judicial efetivo, consagrado no art. 47 da Carta de Direitos Fundamentais. De acordo com o princípio geral da efetiva proteção judicial, “a decisão de uma autoridade administrativa que não preencha as condições de independência e de imparcialidade fique sujeita à fiscalização posterior de um órgão jurisdicional que deve, nomeadamente, ser competente para apreciar todas as questões pertinentes”⁵⁴⁴. Assim sendo, uma pessoa, destinatária de uma ordem de divulgação de informações em um procedimento de troca de informações a requerimento, tem o direito de contestar tanto a ordem em si quanto uma eventual penalidade imposta por não a cumprir. Além disso, o recurso deve ser apreciado por um tribunal judicial independente e imparcial que, fundamentalmente, tenha competência para rever integralmente a legalidade da ordem e o pedido de informação em si⁵⁴⁵. Em outras palavras, o Tribunal de Justiça da União Europeia não apenas confirmou o direito do titular da informação de contestar uma penalidade derivada do não cumprimento da ordem de divulgação, mas também afirmou que a revisão judicial deve ser efetiva, não apenas formal.

Curiosamente, o desfecho do caso *Berlioz*, especialmente quando comparado com o caso *Sabou*, pode levar à conclusão de que os detentores de informações teriam mais direitos

⁵⁴³ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373. O TJUE confirmou as conclusões do caso *Berlioz* em uma decisão que tratou de questões bastante semelhantes, outro caso luxemburguês: TJEU, 25 de novembro de 2021, Processo C-437/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2021:953.

⁵⁴⁴ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafo 55.

⁵⁴⁵ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafo 55.

do que os próprios contribuintes no contexto de uma troca de informações a requerimento. Essa questão foi levantada pela Comissão no caso *Berlioz*, que formulou o argumento *a fortiori* de que “admitir o direito de o administrado recorrer dessa decisão de injunção equivale a reconhecer-lhe mais direitos processuais do que a um contribuinte”⁵⁴⁶. Isso porque, ainda de acordo com a Comissão, no caso *Sabou*, o Tribunal de Justiça da União Europeia teria decidido que “o pedido de informações dirigido a um contribuinte, que pertence à fase de investigação em que as informações são coligidas, é um mero ato preparatório da decisão final e não pode ser contestado”⁵⁴⁷.

Esse argumento coloca em destaque a necessária comparação entre os dois casos. No caso *Sabou*, o contribuinte reivindicou o direito de participar do procedimento de troca de informações a requerimento antes mesmo que qualquer solicitação de informações fosse enviada à pessoa que as detivesse. Por outro lado, no caso *Berlioz*, o destinatário da ordem de divulgação de informações já havia sido efetivamente intimado e por ela afetado negativamente, mediante a imposição de uma penalidade pela administração tributária de Luxemburgo. Essa circunstância pareceu ser decisiva para o fundamento adotado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, uma vez que garantiu um recurso efetivo contra uma penalidade imposta ao destinatário da ordem de não divulgar integralmente as informações necessárias em um procedimento de troca de informações a requerimento⁵⁴⁸.

Embora o Tribunal de Justiça da União Europeia tenha assegurado o direito da empresa de contestar a ordem, foi garantido o acesso da empresa apenas a algumas informações específicas indicadas no pedido da administração tributária francesa, mas não ao pedido como um todo, com base no sigilo fiscal das informações⁵⁴⁹. Se apenas uma parte do pedido é suficiente para que o destinatário possa avaliar a legalidade da ordem, bem como para impugná-la perante um tribunal do Estado-Membro requerido, especialmente sob o princípio da igualdade de armas, são questões que remanesceram controversas.

Pode-se, assim, questionar se o caso *Berlioz* representou efetivamente o abandono do pressuposto segundo o qual as garantias procedimentais devem ser asseguradas apenas na fase contenciosa. Embora certamente tenha representado um avanço para um padrão mais elevado de proteção dos direitos das pessoas envolvidas nos procedimentos de troca de

⁵⁴⁶ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafo 57.

⁵⁴⁷ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafo 57.

⁵⁴⁸ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafos 58-59.

⁵⁴⁹ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafo 101.

informações a requerimento, é inegável que, nesse caso, a administração tributária já havia notificado a empresa da imposição de uma penalidade. Em outras palavras, sob a perspectiva do titular da informação, a fase contenciosa certamente já havia começado quando o caso foi levado ao tribunal nacional. Essa consideração não prejudica a relevância da decisão – o reconhecimento da possibilidade legal de impugnação de uma ordem de informação e a revisão integral de sua legalidade por um tribunal nacional do Estado-Membro requerido, incluindo o cumprimento da exigência de “relevância previsível”, é uma conquista relevante quando comparada ao raciocínio do caso *Sabou*. No entanto, após a imposição da penalidade sobre a empresa, não se pode considerar mais em curso a fase administrativa, uma vez que a administração tributária já havia tomado sua decisão. Essa circunstância ajuda a entender por que o Tribunal de Justiça da União Europeia deu esse passo adiante no caso *Berlioz*, sem reconsiderar expressamente os fundamentos que levaram à decisão do caso *Sabou*.

Esse aspecto tornou-se ainda mais interessante no caso *État luxembourgeois*, quando os titulares das informações, o contribuinte fiscalizado e terceiros interessados nas informações arguíram a ilegalidade do procedimento de troca de informações a requerimento antes mesmo da imposição de qualquer tipo de penalidade⁵⁵⁰. Nesse caso, o Tribunal de Justiça da União Europeia avaliou os respectivos direitos de cada um dos três grupos de pessoas separadamente, chegando a conclusões diferentes com relação a eles.

Em relação à pessoa que detém as informações, seguindo o raciocínio do caso *Berlioz*, o Tribunal de Justiça da União Europeia reconheceu seu direito a um recurso judicial contra a ordem. O simples fato de que a ordem tenha sido emitida, cujo descumprimento poderia sujeitar o destinatário à imposição de penalidades, foi considerado suficiente para afetar negativamente essa pessoa. Portanto, basta esse único fato, ainda que sem a imposição de qualquer penalidade, para que o seu destinatário tenha o direito de contestar a ordem perante um tribunal independente e imparcial⁵⁵¹. Essa conclusão é bastante convincente, pois seria desproporcional exigir que o destinatário infringisse a ordem ao se recusar a divulgar as informações e, apenas após a imposição da consequente penalidade, a pessoa tivesse o

⁵⁵⁰ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795.

⁵⁵¹ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 58-59.

direito de contestá-la. Se fosse esse o caso, “não se [poderia] considerar que essa pessoa goze de uma tutela jurisdicional efetiva”⁵⁵².

No entanto, em relação ao próprio contribuinte e a terceiros afetados pelas informações, o Tribunal de Justiça da União Europeia não reconheceu a aplicabilidade das garantias processuais. Quanto à situação do contribuinte, uma vez que ele não era o destinatário da ordem de divulgação das informações, não estaria sujeito à imposição de uma penalidade com base em tal ordem⁵⁵³. Nesse sentido, de acordo com a decisão, o contribuinte só seria prejudicado pelo procedimento de troca de informações a requerimento após receber um eventual auto de infração – exatamente o evento que conclui a fase de investigação e introduz a etapa contenciosa⁵⁵⁴. Sob esse raciocínio, o Tribunal de Justiça da União Europeia garantiu ao contribuinte o direito de contestar o procedimento de troca de informações a requerimento apenas indiretamente, por meio da impugnação do auto de infração⁵⁵⁵. Além disso, terceiros afetados pelas informações requeridas só poderiam apresentar lateralmente uma ação em caso de danos derivados da violação de direitos garantidos pelo Direito da União Europeia⁵⁵⁶ – o que não se aplicaria a pessoas jurídicas, caso o Tribunal de Justiça da União Europeia tenha se referido à proteção de dados pessoais no âmbito do Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados⁵⁵⁷⁻⁵⁵⁸.

Em síntese, o caso *État luxembourgeois* reforçou a garantia dos direitos do destinatário de uma ordem de divulgação de uma informação em um procedimento de troca de informações a requerimento, avançando na linha da decisão tomada no caso *Berlioz* e consolidando um *acquis communautaire* na matéria. Por outro lado, todavia, o contribuinte ainda remanesceu privado de garantias processuais no contexto de uma troca de informações a requerimento. E, mais importante, sua alegação foi negada justamente com base na

⁵⁵² TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 68.

⁵⁵³ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 80.

⁵⁵⁴ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 81.

⁵⁵⁵ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 84.

⁵⁵⁶ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 101.

⁵⁵⁷ Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados).

⁵⁵⁸ Cf. HASLEHNER, Werner; PANTAZATOU, Katerina. Luxembourg cases. In: KOFLER, Georg *et al.* (ed.). **CJEU – Recent developments in direct taxation 2020**. Wien: Linde Verlag, 2021, p. 141-177 (153).

distinção entre uma fase administrativa, que engloba o procedimento de fiscalização e a investigação em geral, e uma fase contenciosa, que se inicia com a lavratura de um auto de infração. Somente após esse momento, como o Tribunal de Justiça da União Europeia tem decidido reiteradamente, o contribuinte teria direito a um recurso judicial efetivo, bem como à oportunidade de apresentar seus argumentos e, como consequência, à possibilidade de ser ouvido.

3.3.2.2. Casos envolvendo tributação indireta: proteção efetiva das garantias processuais no curso de fiscalizações

Não obstante as restrições impostas pelas decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre as garantias processuais dos contribuintes durante a fase de investigação, o raciocínio do mesmo tribunal parece ser consideravelmente diferente quando lida com o caso de tributação indireta, chegando a uma conclusão muito mais protetiva dos direitos dos contribuintes⁵⁵⁹.

No caso *WebMindLicenses*, que tratou de uma acusação de fraude relacionada ao imposto sobre valor agregado (IVA), o Tribunal de Justiça da União Europeia abordou as garantias processuais do contribuinte no que diz respeito à coleta e utilização de provas derivadas de outra investigação criminal, onde telecomunicações foram interceptadas e e-mails foram apreendidos. Por ter sido privado de acessar tais provas antes do auto de infração, o contribuinte alegou a violação do direito à boa administração e do direito a um recurso judicial efetivo e a um julgamento justo. Embora tenha havido uma controvérsia factual se o contribuinte teria acessado ou não as provas antes da lavratura do auto de infração⁵⁶⁰, o Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu que, “em conformidade com o princípio geral do respeito dos direitos de defesa, o sujeito passivo [deve ter] a possibilidade de, no âmbito do procedimento administrativo, ter acesso a essas provas e de ser ouvido sobre as mesmas [sic]”⁵⁶¹. Em seguida, o tribunal determinou que, “Se concluir que esse

⁵⁵⁹ Cf. ATTARD, Robert. Can procedural human rights apply to tax matters? A thought-provoking question. In: PISTONE, Pasquale. (Ed.). **Tax procedures**. EATLP International Tax Series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 135-149 (144).

⁵⁶⁰ Conclusões do AG Mengozzi, 16 de setembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:606, parágrafo 28 e 140; TJEU, 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, parágrafo 85.

⁵⁶¹ TJEU, 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, parágrafo 91.

sujeito passivo não teve essa possibilidade [...], o referido órgão jurisdicional nacional deve ignorar essas provas e anular a referida decisão se esta deixar, por esse motivo, de ter fundamento”⁵⁶².

É notável que, no caso *do WebMindLicenses*, o Tribunal de Justiça da União Europeia fez expressamente referência ao caso *Sabou*, incluindo o parágrafo específico no qual, na última decisão, foi reconhecido o princípio geral da observância dos direitos da defesa.⁵⁶³ No entanto, a conclusão do caso *Sabou* (“Quando a Administração procede à recolha de informações, não é obrigada a comunicar as mesmas ao contribuinte e a solicitar o seu ponto de vista”⁵⁶⁴) não foi seguida pelo tribunal no caso *WebMindLicenses*, como demonstrado acima.

Ainda no caso *Ispas*, em outra decisão sobre a tributação indireta, o Tribunal de Justiça da União Europeia afirmou, com base no princípio geral dos direitos de defesa, que “os destinatários de decisões que afetam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão”⁵⁶⁵, o que pressupõe que “seja permitido aos destinatários dessa decisão conhecer os referidos elementos”⁵⁶⁶. Nesse caso, os contribuintes alegaram que não lhes fora concedida, antes da lavratura do auto de infração, a oportunidade de avaliar os documentos e provas coletados durante a investigação. Notavelmente, o tribunal afirmou que deve haver “uma possibilidade real de acesso aos referidos documentos e às referidas informações, a menos que objetivos de interesse geral justifiquem a restrição desse acesso”⁵⁶⁷. As possíveis exceções a essa garantia foram mais bem especificadas no caso *Glencore Agriculture Hungria*, que tratou de uma investigação do IVA realizada em paralelo com uma investigação criminal e onde o contribuinte levantou o mesmo tipo de queixa do caso *Ispas*. Naquela ocasião, o Tribunal de Justiça da União Europeia esclareceu que “tais restrições, consagradas pela legislação nacional, podem designadamente ter por objetivo proteger as exigências de confidencialidade ou de segredo profissional [...], a vida privada de terceiros, os dados pessoais que lhe dizem respeito ou a

⁵⁶² TJEU, 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, parágrafo 91.

⁵⁶³ TJEU, 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, parágrafo 84; TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 38.

⁵⁶⁴ TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678, parágrafo 41.

⁵⁶⁵ TJEU, 9 de novembro de 2017, Processo C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:843, parágrafo 26.

⁵⁶⁶ TJEU, 9 de novembro de 2017, Processo C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:843, parágrafo 31.

⁵⁶⁷ TJEU, 9 de novembro de 2017, Processo C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:843, parágrafo 34.

eficácia da aplicação da lei [que sejam] suscetíveis de ser afetados pelo acesso a algumas informações e a alguns documentos”⁵⁶⁸.

No caso *C.F.*, uma decisão que também tratou de uma autuação de IVA baseada em provas coletadas numa investigação criminal realizada em alguns fornecedores do contribuinte, o Tribunal de Justiça da União Europeia afirmou que “Integra o respeito pelos direitos de defesa o direito de audiência, que garante que qualquer pessoa tenha a possibilidade de dar a conhecer o seu ponto de vista, de maneira útil e efetiva, no decurso do procedimento administrativo e antes da adoção de qualquer decisão suscetível de afetar desfavoravelmente os seus interesses”⁵⁶⁹. Além disso, o Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu que, caso o tribunal nacional considere que, sem a violação de tal direito, o resultado do procedimento poderia ter sido diferente não tivesse havido a violação de tal direito, a decisão administrativa contestada deve ser anulada⁵⁷⁰.

Comparando o conjunto de decisões que tratam da tributação direta (principalmente no âmbito de um procedimento de troca de informações a requerimento) e da tributação indireta, os resultados são consideravelmente diferentes. Uma possível explicação para a aplicação distinta das garantias processuais seria o diferente nível de integração no Direito da União Europeia dos dois campos. Esse raciocínio, no entanto, não demonstra por que tais direitos foram negados aos contribuintes nos casos que tratam de troca de informações a requerimento, uma vez que o Tribunal de Justiça da União Europeia, em todas as decisões selecionadas, entendeu claramente que a situação em análise se enquadraria no âmbito da Carta de Direitos Fundamentais e, conseqüentemente, do Direito da União Europeia como um todo. Em outras palavras, embora se tratasse da implementação do Direito da União Europeia no tocante à assistência mútua em matéria fiscal por meio da troca de informações, circunstância que leva preliminarmente à aplicação da Carta de Direitos Fundamentais, os elementos factuais trazidos ao Tribunal de Justiça da União Europeia foram considerados fora do âmbito de proteção dos próprios direitos.

Considerando o paralelo entre as garantias procedimentais asseguradas a contribuintes pela Carta de Direitos da União Europeia e o princípio do devido processo legal, estabelecido pela Constituição Federal, a jurisprudência europeia, por um lado,

⁵⁶⁸ TJEU, 16 de outubro de 2019, Processo C-189/18, *Glencore Agricultura Hungria*, EU:C:2019:861, parágrafo 55.

⁵⁶⁹ TJEU, 4 de junho de 2020, Processo C-430/19, *C.F.*, EU:C:2020:429, parágrafo 30.

⁵⁷⁰ TJEU, 4 de junho de 2020, Processo C-430/19, *C.F.*, EU:C:2020:429, parágrafo 37.

demonstra a atualidade do pressuposto da contraposição entre “fase administrativa” e “fase contenciosa” – especialmente nos casos europeus de tributação direta ou troca de informações para fins fiscais. Por outro lado, e esse aspecto é fundamental, a jurisprudência europeia, à luz dos casos de tributação indireta, demonstra haver espaço para se avançar na proteção dos direitos dos contribuintes no contexto de procedimentos de fiscalização. De fato, embora a distinção entre as fases administrativa e contenciosa, para fins da aplicação de certas garantias processuais, possa se fundamentar na racionalidade de que, afinal, haverá espaço para defesa posteriormente à lavratura do auto de infração, os casos analisados demonstram sua insuficiência. É justamente neste ponto que se evidencia a possibilidade – e, mais que isso, a necessidade – de a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal deixar de lado esse pressuposto para que sejam asseguradas aos contribuintes as garantias procedimentais inclusive no curso da fiscalização, particularmente no contexto da aplicação de regras gerais antiabuso previstas nos acordos de bitributação. O conteúdo de tais garantias e sua especial relevância ao objeto da presente tese serão demonstrados a seguir.

3.3.3. Conteúdo das garantias procedimentais no curso de fiscalizações

A partir do paralelo entre a Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia e a Constituição Federal no tocante à proteção de garantias procedimentais, é possível estabelecer, com auxílio do sistema europeu, um conteúdo para tais garantias também no sistema brasileiro. Isso porque, embora a Constituição Federal estabeleça direitos aos contribuintes, neste ponto em particular, por meio de normas principiológicas como o devido processo legal e a eficiência da administração pública, assegura-se de forma inequívoca um “direito à proteção de direitos”, um estado ideal de protetividade a partir do qual garantias específicas podem e devem ser especificadas⁵⁷¹. A diferença entre os sistemas – antes de forma que de conteúdo – cinge-se ao fato de que a Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia, especialmente ao tratar do direito a uma boa administração (art. 41) e do direito à ação e a um tribunal imparcial (art. 47), houve por especificar expressamente determinadas posições protegidas dos cidadãos. Isso, todavia, não modifica o fato de que, para a

⁵⁷¹ Cf. ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? *Revista de Processo*, v. 163, p. 50-59, 2008 (57).

jurisprudência do próprio Tribunal de Justiça da União Europeia, as garantias procedimentais de contribuintes no curso de fiscalizações encontram seu fundamento no princípio geral de observância dos direitos de defesa, do qual tais dispositivos podem ser considerados meras especificações. Daí constatar-se, a toda clareza, que ambos os sistemas – brasileiro e europeu – defluem de um ponto axiológico comum: o princípio da proteção de direitos procedimentais dos cidadãos frente ao Estado.

3.3.3.1. O direito de ser ouvido (seriamente)

O direito do contribuinte de ser ouvido – que apenas pode se materializar mediante o direito ao acesso a todas as informações e documentos, mais adiante analisado – é essencial para o adequado cumprimento, por parte da autoridade tributária, do seu dever de fundamentação e de um julgamento justo dos atos e fatos praticados pelo contribuinte. Paralelamente, uma vez exercido esse direito pelo contribuinte, incumbe-se a autoridade tributária do dever de levar em consideração a manifestação do contribuinte, refutando-a apenas mediante sólida fundamentação em argumentos e provas. No sistema europeu, tal garantia deriva tanto do princípio geral da observância dos direitos de defesa, conforme estabelecido na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia⁵⁷², quanto do direito à boa administração.

O direito à boa administração abrange tanto o direito de ser ouvido [art. 41(2)(a) da Carta de Direitos Fundamentais] quanto o direito de cada pessoa acessar os documentos a ela relacionados [art. 41(2)(b) da Carta de Direitos Fundamentais]. Em consequência de tais garantias, a administração deve fundamentar adequadamente suas decisões [art. 41(2)(c) da Carta de Direitos Fundamentais], caso contrário ambos os direitos se tornariam inócuos, i.e., se a administração pudesse simplesmente ignorar os argumentos apresentados pelo cidadão⁵⁷³. Em outras palavras, o direito à boa administração também “implica igualmente que a Administração preste toda a atenção necessária às observações assim submetidas pelo interessado, examinando, com cuidado e imparcialidade, todos os elementos pertinentes do

⁵⁷² TJEU, 18 de dezembro de 2008, Processo C-349/07, *Sopropé*, EU:C:2008:746, parágrafo 36-37.

⁵⁷³ Resultando nesse efeito, cf. TJEU, 22 de novembro de 2012, Processo C-277/11, *M.*, EU:C:2012:744, parágrafo 88.

caso concreto e fundamentando a sua decisão de forma circunstanciada”⁵⁷⁴. É por isso que, nos termos do art. 41 da Carta de Direitos Fundamentais, o cidadão tem o direito de ser ouvido com seriedade.

Embora o Tribunal de Justiça da União Europeia não tenha chegado a esta conclusão acerca dos contribuintes em procedimentos de troca de informações a requerimento, nos casos de IVA foi claramente reconhecido que o direito de ser ouvido, para ser eficaz, deve ser garantido antes da tomada da decisão administrativa⁵⁷⁵. Esse aspecto é de extrema relevância e demonstra que o simples fato de um recurso judicial estar disponível para que o contribuinte conteste o auto de infração como um todo não suprime a irregularidade prévia durante o procedimento de fiscalização, decorrente do fato de não lhe ter sido franqueada a oportunidade de manifestar-se. Essa conclusão é ainda mais evidente se considerado que o direito a ser ouvido – mais uma vez ligado ao princípio da igualdade – visa também “permitir que essa pessoa possa corrigir um erro ou invocar determinados elementos relativos à sua situação pessoal que militem no sentido de a decisão ser tomada, não ser tomada ou ter determinado conteúdo”⁵⁷⁶.

As razões construídas a partir do sistema europeu demonstram que o estado ideal de protetividade de direitos derivado do princípio do devido processo legal exerce uma função interpretativa relevante no sentido de estender garantias como contraditório e ampla defesa (art. 5º, LV, da Constituição Federal) também ao curso da fiscalização. É apenas a partir dessa garantia que poderá o contribuinte contribuir na formação da convicção da autoridade tributária, em especial destacando-lhe as particularidades de seu caso concreto que, a seu entender, demonstraria a correção da apuração de seus tributos – e, conseqüentemente, imputando à autoridade tributária a obrigação de refutar tais considerações, fundamentadamente, caso decida pela realização do lançamento tributário. E, tratando-se de regras gerais antiabuso, inclusive aquelas veiculadas em acordos de bitributação, maior ainda é a importância desse direito, dada a necessidade de a autoridade tributária levar em consideração “todos os fatos e circunstâncias relevantes” e, mais importante, as particularidades do caso que podem justificar a aplicação, ou não, da regra antiabuso. A

⁵⁷⁴ TJEU, 16 de outubro de 2019, Processo C-189/18, *Glencore Agricultura Hungary*, EU:C:2019:861, parágrafo 42.

⁵⁷⁵ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. Steuer und Wirtschaft*, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (207).

⁵⁷⁶ TJEU, 16 de outubro de 2019, Processo C-189/18, *Glencore Agricultura Hungary*, EU:C:2019:861, parágrafo 41; TJEU, 4 de junho de 2020, Processo C-430/19, *C.F.*, EU:C:2020:429, parágrafo 30.

íntima relação entre o direito de ser ouvido e a própria fundamentação da decisão da autoridade administrativa pela aplicação da regra antiabuso demonstra a necessidade de que não apenas o contribuinte possa ser ouvido, mas que possa ser ouvido seriamente – afinal, “a simples possibilidade de contradizer é insuficiente se não for levada tão a sério quanto a possibilidade de dizer”⁵⁷⁷.

3.3.3.2. O direito de acessar os documentos relevantes

O direito do contribuinte de acessar todas as informações e documentos relevantes no curso da fiscalização é elemento fundamental para que possa, antes da formação do entendimento da autoridade tributária, apresentar suas justificativas e particularidades que, do seu ponto de vista, demonstrariam a correção da apuração de seus tributos. Trata-se, portanto, de faceta instrumental do direito a ser ouvido, sem a qual a segunda garantia se vê completamente desprovida de eficácia.

Na perspectiva europeia, o direito a acessar os documentos relevantes, juntamente com o direito a ser ouvido, constitui o núcleo central do direito a uma boa administração, conforme sublinhado no art. 41(2) da Carta de Direitos Fundamentais. Da mesma forma, é inferida diretamente do princípio geral da observância dos direitos de defesa, principalmente sob a perspectiva da igualdade de armas⁵⁷⁸.

Mais importante, ambas as garantias estão intrinsecamente conectadas: sem acessar os respectivos documentos, o contribuinte será simplesmente incapaz de formular suas considerações adequadamente, o que prejudica severamente a proteção do direito a ser ouvido⁵⁷⁹. Portanto, o direito a acessar os documentos relevantes também deve ser franqueado em tempo hábil. Em outras palavras, tal garantia implica o direito de acessá-los antes da tomada da decisão administrativa, considerando um tempo razoável para o

⁵⁷⁷ SILVA, Virgílio Afonso. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021, p. 251.

⁵⁷⁸ TJEU, 9 de novembro de 2017, Processo C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:843, parágrafo 34.

⁵⁷⁹ Cf. NÖHMER, Sabrina. **Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, p. 52; CLASSEN, Kai-Dieter. **Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union**. Eine Untersuchung zu Herkunft, Entstehung und Bedeutung des Art. 41 Abs. 1 und 2 der Europäischen Grundrechtscharta. Berlin: Duncker & Humblot, 2008, p. 247.

contribuinte analisá-los e formular suas devidas considerações⁵⁸⁰. Naturalmente, para avaliar se tal garantia foi razoavelmente assegurada ao contribuinte, devem ser examinadas circunstâncias factuais do caso específico⁵⁸¹.

A partir da redação do art. 41(2)(b) da Carta de Direitos Fundamentais⁵⁸², poder-se-ia argumentar que tal garantia não se constituiria um direito geral a acessar documentos, limitando-se o acesso do contribuinte “aos processos que se lhe refiram”⁵⁸³. É problemático, no entanto, determinar o que deve constituir, ou não, os autos de um processo pessoalmente relacionado ao contribuinte. Em outras palavras, a questão centra-se na possibilidade de que a administração tenha a discricionariedade para incluir alguns documentos nos autos, bem como excluir outros documentos dali, de forma que o direito do contribuinte se limitasse aos documentos que a administração considere pertinentes ao seu arquivo. Afinal, o conceito de “processos que lhe refiram”, no sentido de “autos”, é literalmente mais estreito do que o conceito de “documentos relevantes”⁵⁸⁴.

Mais uma vez, a mera referência às restrições literais dos dispositivos da Carta de Direitos Fundamentais não parece ser o raciocínio mais adequado para abordar a questão. Antes, o contribuinte tem o direito de acessar todos os documentos relevantes relativos ao seu caso, independentemente de sua inclusão em um processo formal (autos) pelo fisco. Ou seja, essa garantia não se limita aos documentos que a administração avaliou como relevantes para demonstrar os fundamentos da decisão contra o contribuinte⁵⁸⁵. Para ser efetiva, essa garantia dá ao contribuinte o direito de acessar, inclusive, todos os “documentos que não servem diretamente para fundamentar a decisão da Administração Fiscal, mas podem ser úteis ao exercício dos direitos de defesa, em especial aos elementos de defesa que esta administração possa ter obtido”⁵⁸⁶. Afinal, o contribuinte tem o direito de acessar todos

⁵⁸⁰ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen*. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (207).

⁵⁸¹ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafo 97.

⁵⁸² “O direito de qualquer pessoa a ter acesso aos processos que se lhe refiram, no respeito pelos legítimos interesses da confidencialidade e do segredo profissional e comercial; (...)”.

⁵⁸³ Cf. NÖHMER, Sabrina. **Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013, p. 51.

⁵⁸⁴ Cf. CLASSEN, Kai-Dieter. **Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union**. Eine Untersuchung zu Herkunft, Entstehung und Bedeutung des Art. 41 Abs. 1 und 2 der Europäischen Grundrechtcharta. Berlin: Duncker & Humblot, 2008, p. 240-241.

⁵⁸⁵ Cf. KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. *Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen*. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020 (207).

⁵⁸⁶ TJEU, 16 de outubro de 2019, Processo C-189/18, *Glencore Agricultura Hungary*, EU:C:2019:861, parágrafo 54.

os documentos *relevantes*, em um sentido mais amplo, que foram recolhidos durante o procedimento.

Para tanto, se mostra igualmente necessário o acesso às informações até então coletadas no curso do procedimento, inclusive e especialmente aquelas provenientes da cooperação com o outro Estado contratante. Apenas assim poderá o contribuinte, com seriedade, submeter à apreciação da autoridade tributária a sua circunstância que, no seu entender, refutaria a negativa dos benefícios do tratado. Tudo isso, vale dizer, antes da emissão, pela autoridade tributária, de seu juízo sobre a situação do contribuinte, mediante ato de lançamento tributário. Assim, e este aspecto mostra-se ainda mais relevante no contexto de regras gerais antiabuso, inclusive em acordos de bitributação, uma vez apresentadas as especificidades de seu caso pelo contribuinte, deverão elas ser seriamente consideradas pela autoridade tributária e, se for o caso, refutadas, porém sempre fundamentadamente.

Também com relação ao sistema brasileiro essas considerações são de primeira relevância e se mostram plenamente aplicáveis. O ideal de protetividade conotado pelo princípio do devido processo legal, no tocante ao direito a acessar os documentos, foi especificado pela própria Constituição Federal, mediante a previsão da garantia ao *habeas data* (art. 5º, LXXII, “a”). Ainda que o remédio processual possa se destinar a outras situações, é possível extrair de sua previsão constitucional, a partir de um raciocínio indutivo, a conclusão de que a Constituição Federal encerra igualmente um estado protetivo ao direito do cidadão de acessar os documentos a ele pertinentes também no cerne de um procedimento de fiscalização em matéria tributária.

3.3.3.3. O direito a um recurso judicial eficaz

Assim como as garantias acima, sob a perspectiva europeia, o direito a um recurso judicial eficaz deriva do princípio geral da observância dos direitos de defesa, bem como está consagrado na Carta de Direitos Fundamentais (art. 47). De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, qualquer pessoa tem o direito de contestar qualquer decisão que a afete negativamente perante um tribunal independente e imparcial

com jurisdição para avaliar plenamente a legalidade da decisão, ou seja, considerando todas as questões relevantes de fato e de direito⁵⁸⁷. Além da disponibilidade de um tribunal independente e imparcial, tal garantia traz também outros aspectos relevantes a serem protegidos.

Em primeiro lugar, violações de direitos exigem a interrupção imediata da interferência. Em outras palavras, embora toda violação de direitos possa levar a uma posterior compensação por danos causados, o recurso que deve estar primariamente disponível é um meio de prevenir ou cessar a violação em si. Essa consideração está diretamente ligada ao momento em que o recurso judicial se encontra disponível. É dizer, para ser eficaz, o recurso judicial deve estar disponível antes que os direitos sejam violados ou, no limite, durante a violação.

Todo esse raciocínio é reforçado pela abordagem da “independência das interferências” desenvolvida pela Advogada-Geral Kokott em seu parecer no caso *État luxembourgeois*⁵⁸⁸. Afinal, se atos específicos durante um procedimento de fiscalização podem constituir violações autônomas a direitos dos contribuintes, o direito a um recurso judicial efetivo exige que o contribuinte seja prontamente capaz de levar o caso a um tribunal, a fim de evitar que seu direito seja violado. Em outras palavras, como corretamente afirmado pela Advogada-Geral Kokott naquela ocasião, a mera possibilidade de contestar judicialmente o auto de infração após sua lavratura não é suficiente para reparar a interferência que, afinal, já terá sido executada pela administração. A exemplo dos casos apreciados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, o elemento transfronteiriço próprio do âmbito de aplicação dos acordos de bitributação torna ainda mais relevante a garantia a um recurso judicial eficaz, cuja postergação pode ser insuficiente para tutela dos direitos envolvidos. Especialmente no caso de troca internacional de informações, a possibilidade de questionar desaparece, pois as informações vão a outro país. Assim, nesses casos, a fiscalização é a última oportunidade para o contribuinte se manifestar efetivamente.

Em segundo lugar, as considerações acima levam à conclusão de que a efetiva disponibilidade de um recurso judicial depende por completo do direito de ser ouvido e de

⁵⁸⁷ TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373, parágrafos 54-56; TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 66.

⁵⁸⁸ Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516, parágrafo 71. Cf. o item 2.1.2 acima.

acessar os documentos pertinentes. Caso contrário, o contribuinte pode nem mesmo ser capaz de saber que uma violação está em curso ou provavelmente será executada, nem acessar todos os elementos relevantes que possam ser levados ao tribunal a fim de prevenir ou cessar tal interferência.

No sistema brasileiro, por sua vez, tais considerações são igual e plenamente aplicáveis. Também aqui a Constituição Federal houve por especificar, a partir do ideal protetivo de direitos conotado pelo princípio do devido processo legal, a inafastabilidade da jurisdição do Poder Judiciário (art. 5º, inciso XXXV). Ora, se é defeso ao legislador excluir da apreciação, pelo Poder Judiciário, não apenas lesão a direito, mas até mesmo sua ameaça, resta claro que a Constituição não deixou nenhum espaço para que, inclusive no curso de fiscalizações, se operem restrições a direitos dos contribuintes sem que eles se possam socorrer de um remédio judicial. À semelhança do desenvolvimento da jurisprudência europeia a esse respeito, também no Brasil a garantia de acesso ao Poder Judiciário pelos contribuintes apenas poderá ser efetiva se a eles for concedido o direito a se manifestar no curso de procedimentos de fiscalização e, mais importante, a acessar todos os documentos relevantes. Afinal, muitas vezes, será justamente por meio do direito à manifestação e do acesso a documentos que uma violação ou ameaça de direito virá ao seu conhecimento.

3.3.4. Especificidades da aplicação de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação que reforçam a relevância das garantias procedimentais no curso de fiscalizações

As considerações até aqui trazidas são suficientemente relevantes para que se assegurem as garantias procedimentais discutidas no tópico anterior no curso de fiscalizações de um modo geral, independentemente da matéria tributária envolvida. Nada obstante, à luz dos resultados parciais alcançados até aqui, vislumbram-se razões para que, com ainda maior relevância e fundamento, tais garantias sejam especialmente asseguradas em procedimentos que redundam na aplicação de regras gerais antiabuso no contexto de acordos de bitributação. Isso porque, se tais normas exigem uma especial consideração à luz do princípio da igualdade, dada a generalidade de sentido que lhe é própria, as garantias

processuais no curso da fiscalização representam, enquanto concretização do devido processo legal, a efetivação das teses apresentadas anteriormente por meio da possibilidade de o contribuinte apresentar, à autoridade tributária, todos os fatos e circunstâncias que entende relevante e as particularidades de seu caso concreto que, na sua compreensão, conduzem à inaplicabilidade da regra geral antiabuso.

3.3.4.1. Atos específicos durante procedimentos de fiscalização como violações autônomas a direitos fundamentais

Um aspecto relevante de fiscalizações que redundem na aplicação de regras gerais antiabuso previstas em acordos de bitributação é, justamente, sua potencial bilateralidade. Isso porque, como visto, para que a autoridade tributária de um Estado contratante se desincumba de seu ônus probatório, é necessário que demonstre, pelo menos, ter havido um efetivo benefício, derivado do tratado, que tenha implicado uma posição tributária favorável, considerando-se a tributação da operação nos dois Estados contratantes. Mais que isso, em alguns tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS, exige-se até mesmo a realização de um procedimento amigável ou a concordância bilateral para a aplicação da regra geral antiabuso. Essa bilateralidade, portanto, envolve trocas de informações entre as autoridades tributárias dos dois Estados contratantes, abrangendo dados sensíveis não apenas do próprio contribuinte, mas provavelmente de terceiros, relacionados ou não ao contribuinte, que tenham concorrido com o arranjo ou negócio que alegadamente tenha, como um de seus principais objetivos, a obtenção do referido benefício.

Sob essa perspectiva, a jurisprudência europeia é ciosa acerca dos reflexos de procedimentos de troca de informações e demais compartilhamento de dados entre diferentes países em matéria tributária sobre os direitos dos contribuintes. Essa preocupação transparece com clareza no parecer da Advogada-Geral Kokott no caso *État luxembourgeois*⁵⁸⁹. Naquela ocasião, o Tribunal de Justiça da União Europeia decidiu que a possibilidade de um contribuinte contestar o eventual auto de infração como um todo

⁵⁸⁹ Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516.

garantiria suficientemente um recurso judicial (indireto) contra alguma alegada ilegalidade durante o procedimento de troca de informações a requerimento⁵⁹⁰. O parecer da Advogada-Geral Kokott, no entanto, chegou a outra conclusão.

Alguns anos antes, em seu parecer no caso *Sabou*, a Advogada-Geral Kokott opinou que não seria obrigatório que o contribuinte participasse dos atos relativos a um procedimento de troca de informações a requerimento antes mesmo que fossem solicitadas as informações ao Estado-Membro requerido. Na ocasião, ela baseou sua conclusão na afirmação de que “as efetivas consequências negativas das investigações estariam, antes de mais, ligadas às suas próprias informações erradas”, e não ao pedido de informações em si⁵⁹¹. Independentemente da exatidão da conclusão de que atos praticados num procedimento de troca de informações a requerimento *per se* não seriam capazes de levar a violações dos direitos dos contribuintes⁵⁹², o que importa é destacar que, de acordo com seu raciocínio, onde possa haver uma violação a um direito fundamental, um recurso judicial adequado deve estar disponível.

Avançando nesse raciocínio – e, em certa medida, relativizando aquele entendimento manifestado no caso *Sabou* –, em seu parecer no caso *État luxembourgeois*, a Advogada-Geral Kokott desenvolveu a abordagem da “independência das interferências”.⁵⁹³ Nesse sentido, a solicitação de dados pessoais constituiria “uma intervenção na esfera privada do contribuinte que é protegida no plano do direito da União”. A obrigação decorrente da lavratura do auto de infração, por outro lado, constitui outra interferência autônoma, que normalmente não afeta os direitos de privacidade, mas pode interferir na igualdade perante a lei (art. 20 da Carta de Direitos Fundamentais), a liberdade de empresa (art. 16 da Carta)

⁵⁹⁰ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 84.

⁵⁹¹ Conclusões da AG Kokott, 6 de junho de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:370, parágrafo 59.

⁵⁹² A distinção proposta em seu parecer entre os casos *Sabou* e *État luxembourgeois* não parece convincente: “Enquanto no processo *Sabou* estava em causa um pedido de informações junto de outra autoridade pública, no presente caso trata-se de uma decisão de uma injunção sob pena de sanção aplicada a um particular” (Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516, parágrafo 80). Por outro lado, os dois casos, sob a perspectiva do contribuinte, apresentam a mesma controvérsia, com a única diferença que, no caso *Sabou*, o contribuinte reivindicou o direito de ser ouvido antes que a ordem de informação fosse emitida pelo Estado-Membro solicitado, enquanto, no caso *État luxembourgeois*, o contribuinte pleiteou um recurso judicial contra a ordem. Essa diferença temporal não parece de grande relevância, bem como não parece claramente definido o conceito de “*an intermediate step in an administrative procedure*” (*Id.*, parágrafo 81 – “*Zwischenschritt im Rahmen eines Verwaltungsverfahrens*” na versão original em alemão), em que as suas conclusões parecem se basear.

⁵⁹³ Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516, parágrafo 71.

ou mesmo o direito de propriedade (art. 17 da Carta).⁵⁹⁴ Como se pode ver com bastante clareza, ambas as interferências são independentes, afetam direitos completamente diferentes e, no final, exigem que recursos judiciais específicos e separados sejam contestados.

A Advogada-Geral Kokott demonstrou a autonomia de tais interferências “pelo facto de a recolha de dados não se tornar ilegal pelo simples facto de a liquidação do imposto estar errada. A liquidação do imposto também não se torna necessariamente errada só porque a recolha de dados é ilegal”⁵⁹⁵. A independência se reforça com a constatação de que, caso o auto de infração sequer venha a ser lavrado, então o contribuinte se verá privado de qualquer recurso contra as eventuais violações levadas a efeito no procedimento de troca de informações a requerimento⁵⁹⁶. Na perspectiva das violações dos direitos dos contribuintes, portanto, revela-se artificial a distinção entre uma “fase administrativa” e uma “contenciosa”, no sentido de que a primeira apenas implicaria atos preparatórios que seriam inofensivos ao direito dos contribuintes. Muito pelo contrário, não é raro que as autoridades fiscais pratiquem ações que possam resultar em violações a direitos antes mesmo da formalização de qualquer acusação, o que naturalmente exige um recurso judicial adequado.

O que importa a partir de todo esse raciocínio é a percepção de que, durante um procedimento de fiscalização, são praticados atos que podem constituir interferências autônomas nos direitos fundamentais dos contribuintes, independentemente da subsequente lavratura, ou não, de um auto de infração. Assim, deverá ser disponibilizado ao contribuinte um recurso efetivo contra tais interferências, em consonância com o princípio geral da observância dos direitos de defesa, sob a perspectiva europeia, e com o princípio do devido processo legal, pelo ponto de vista brasileiro, o que abrange também o direito a ser ouvido e a acessar os documentos relevantes. A interdependência entre essas garantias é crucial, uma vez que o contribuinte só poderá ingressar com uma ação efetiva perante um tribunal contra alguma interferência se, e somente se, lhe for fornecida a informação de que tal interferência é iminente ou está em curso.

⁵⁹⁴ Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516, parágrafo 71.

⁵⁹⁵ Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516, parágrafo 72.

⁵⁹⁶ Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516, parágrafo 73.

3.3.4.2. Estabelecimento de “todos os fatos e circunstâncias relevantes”

Especificamente com relação ao teste do objetivo principal e seu elemento subjetivo, existe uma particularidade que reforça ainda mais a relevância das garantias ora analisadas. Trata-se da determinação de que, no estabelecimento da satisfação do elemento subjetivo do antecedente da regra geral antiabuso, sejam considerados “todos os fatos e circunstâncias relevantes”. Como exposto acima, recai sobre a autoridade tributária o ônus probatório consistente em demonstrar que um dos principais objetivos de um arranjo ou negócio tenha sido a obtenção benefício. E, para tanto, devem ser considerados, pela autoridade tributária, todos os fatos e circunstâncias relevantes.

Naturalmente, a expressão contida no dispositivo traz consigo a questão acerca de quais fatos e circunstância seriam relevantes para demonstração do elemento subjetivo. Não é, pois, banal a determinação se certas situações de fato, ainda que provadas pela parte, são de fato relevantes para a verificação do antecedente e, por conseguinte, a aplicação da consequência normativa⁵⁹⁷. Também no tocante aos problemas de relevância, o princípio da igualdade desempenha um importante papel na imposição, ao intérprete/aplicador, do dever de resolvê-los de forma consistente com o texto do acordo de bitributação e com o grupo de casos antecedentes.

A questão se revela, portanto, especialmente sensível com relação ao elemento subjetivo, uma vez que os Comentários da OCDE deixam em aberto se a expressão “objetivo” deve ser considerada de forma puramente subjetiva (i.e., intenção ou motivo do contribuinte) ou num conteúdo objetivo (propósito do arranjo)⁵⁹⁸. Apesar de intenções ou motivações serem demonstradas com base em fatos externos, o problema dessa abordagem subjetiva é a possibilidade de atribuir consequências legais diferentes (i.e., concessão ou não de determinado benefício do tratado) a dois contribuintes que, embora com intenções

⁵⁹⁷ Cf. MACCORMICK, Neil. Rethoric and the Rule of Law. In: DYZENHAUS, David (ed.). **Recrafting the Rule of Law: the limits of legal order**. Oxford: Hart Publishing, 1999, p. 163-177 (175); ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 292-293.

⁵⁹⁸ Cf. OCDE. Commentary on Article 29. In: OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 590 (§ 178).

diferentes (um deles primordialmente voltado à obtenção do benefício e o outro, não) tenham praticado objetivamente os mesmos atos, sob as mesmas circunstâncias⁵⁹⁹.

A avaliação a respeito do objetivo não se confunde, portanto, com as intenções do contribuinte. Na realidade, o controle do objetivo principal se refere à substância do negócio jurídico, isto é, a sua sustentação a partir de uma determinada racionalidade⁶⁰⁰. É claro que, ao reconhecer um dever das autoridades tributárias de diferenciar contribuintes exclusivamente com base em critérios intersubjetivamente controláveis e decorrentes de disposições legais ou convencionais, fundado no princípio da igualdade, conduz-se à necessidade de uma análise objetiva de todos os fatos e circunstâncias relacionados ao arranjo ou negócio⁶⁰¹, e não das intenções subjetivas dos agentes.

Nessa toada, ganha importância a referência, no dispositivo, a “*todos os fatos e circunstâncias relevantes*”. Ora, apenas mediante o direito do contribuinte de ser ouvido e de acessar documentos, no curso da fiscalização, que se permitirá trazer à autoridade tributária fatos e circunstâncias que, no entender do contribuinte, possam ser relevantes para o deslinde da questão. Em verdade, no caso de regras gerais antiabuso, dada a importância das particularidades do caso concreto, é imprescindível que se faculte ao contribuinte o direito de ser ouvido, de modo a apresentar as particularidades que, do seu ponto de vista, levam à inaplicabilidade da regra em seu caso. Tais garantias são, inclusive, fundamentais para que se possa requerer da autoridade tributária a devida fundamentação caso considere que os fatos e circunstâncias apresentados pelo contribuinte sejam insuficientes para infirmar sua convicção de que o elemento subjetivo do antecedente da regra geral antiabuso foi satisfeito.

⁵⁹⁹ Cf. BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? *Intertax*, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017 (436).

⁶⁰⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (org.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: JusPodivm, 2019, p. 763-783 (770); SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022 (12-13).

⁶⁰¹ Cf. CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. *Intertax*, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018 (22).

3.3.4.3. Avaliação das particularidades relevantes e do direito ao tratamento isonômico

Todas as garantias procedimentais apresentadas até aqui convergem com o elemento central da tese: o princípio da igualdade exerce relevante função na interpretação e aplicação das regras gerais antiabuso previstas nos acordos de bitributação. Todas as teses demonstradas até aqui estão fundamentadas em critérios interpretativos e aplicativos que buscam assegurar coerência e consistência, por parte da administração tributária, nas funções exercidas no contexto da regra geral antiabuso. Sob essa perspectiva, uma razão adicional pela qual devem ser asseguradas garantias processuais especialmente em procedimentos de fiscalização está relacionada com a própria função de uma fiscalização tributária. É evidente que procedimentos de auditoria fiscal têm por função avaliar se o contribuinte cumpriu com suas obrigações de acordo com a legislação⁶⁰². Para tanto, é imprescindível à administração tributária coletar provas e informações que demonstrem a real situação do contribuinte perante os padrões gerais previstos na legislação.

Os padrões gerais previstos na legislação e a avaliação precisa da situação do contribuinte desempenham em conjunto um papel decisivo para a realização do direito à igualdade perante a lei. De forma simplificada, será somente assegurado ao contribuinte um tratamento isonômico por parte da administração tributária se ela for capaz de avaliar as particularidades da situação em que se encontra aquele contribuinte, a fim de decidir, após justificativa adequada, se o ele se enquadra ou não na hipótese legal tributável. Sob essas premissas, o direito de ser ouvido pode ser qualificado como corolário da igualdade perante a lei: apenas podendo apresentar suas próprias particularidades será garantido ao contribuinte que a decisão da administração se fundamentará em sua real situação e, portanto, consoante o direito a um tratamento igualitário. Afinal, a administração somente poderá exercer adequadamente suas funções, equiparando situações comparáveis e distinguindo situações diferenciadas se conceder aos contribuintes a oportunidade de destacar suas particularidades no caso concreto. Tratando-se de regras gerais antiabuso em acordos de bitributação, em que tais particularidades podem ter grande influência no

⁶⁰² Cf. PISTONE, Pasquale. General report. In: PISTONE, Pasquale (ed.). **Tax procedures**. EATLP International Tax Series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 3-111 (34).

enquadramento, ou não, no antecedente da regra, bem como no delineamento da aplicação de seu consequente, tais considerações tornam-se ainda mais relevantes.

3.3.5. Proporcionalidade e excepcionalidade nas restrições às garantias procedimentais no curso de fiscalizações

Ao lado do reconhecimento das garantias procedimentais acima expostas, é importante que se analise se e em quais circunstâncias elas poderão ser restringidas no caso concreto. Isso porque não é difícil imaginar situações em que determinadas finalidades apontem na direção da restrição ao direito do contribuinte de ser ouvido ou de acessar documentos no curso de fiscalizações. Reconhecer a possibilidade de tais restrições, ao contrário do que poderia parecer à primeira vista, no lugar de enfraquecer a efetividade de tais garantias, a robustece. É justamente o reconhecimento de que, em determinadas circunstâncias, tais garantias poderão ser negadas que leva à possibilidade de controle acerca dessas restrições, que deverão sempre ser excepcionais e proporcionais.

Também nesse tocante, a experiência europeia pode contribuir a partir da análise crítica de situações em que as garantias foram restringidas. Isso porque, apesar de a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia ter ampliado o campo de aplicação da Carta de Direitos Fundamentais, é amplamente reconhecido que os direitos nela estabelecidos não são prerrogativas irrestritas, podendo ser restringidos, desde que tais restrições sejam proporcionais e fundamentadas em objetivos de interesses gerais⁶⁰³. Mais importante do que os reconhecer como passíveis a restrições, no entanto, é determinar em que circunstâncias elas são aceitáveis ou, de outra forma, constituem uma violação.

O simples fato de que nem as normas da União Europeia, nem a legislação doméstica dos Estados-Membros prevejam, por exemplo, um procedimento específico para assegurar tais garantias não é suficiente para privar o contribuinte de seus direitos processuais no curso

⁶⁰³ TJEU, 26 de setembro de 2013, Processo C-418/11, *Texdata Software*, EU:C:2013:588, parágrafo 84; TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafo 46; TJEU, 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832, parágrafo 69; TJEU, 9 de novembro de 2017, Processo C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:843, parágrafo 35; TJEU, 16 de outubro de 2019, Processo C-189/18, *Glencore Agricultura Hungria*, EU:C:2019:861, parágrafo 43.

de um procedimento de fiscalização. Apesar de diversos aspectos processuais em matéria tributária que permaneçam sob a soberania dos Estados-Membros (princípio da autonomia processual nacional), o princípio da eficácia impede que o direito processual interno impossibilite ou dificulte excessivamente o exercício dos direitos fundamentais derivados do Direito da União Europeia⁶⁰⁴.

Além disso, tratando-se da proporcionalidade da restrição, não se pode ignorar que tal controle é, sobretudo, uma avaliação da relação entre meio e fim da medida concreta.⁶⁰⁵ É exatamente por isso que considerações gerais e abstratas – frequentemente relacionadas à prevenção do abuso, de planejamentos tributários agressivos entre outros – não constituem, *per se*, justificativas admissíveis para restrições a direitos fundamentais.

O caso *État luxembourgeois* é um exemplo de justificação insuficiente para a restrição dos direitos fundamentais. Naquela ocasião, o Tribunal de Justiça da União Europeia negou à contribuinte o direito de ser ouvida, bem como a um eficaz recurso judicial no contexto de um procedimento de troca de informações a requerimento. A restrição imposta pelo Estado-Membro foi fundamentada pelo fato de que o combate à fraude fiscal internacional é um objetivo do Direito da União Europeia; a cooperação rápida e eficiente entre os Estados-Membros daria expressão concreta a esse objetivo; logo, a restrição a esses direitos seria medida adequada e necessária para alcançar referido objetivo⁶⁰⁶.

A decisão, contudo, não demonstrou que o afastamento desses direitos do contribuinte corroboraria, de fato, o combater a fraude fiscal internacional, ou seja, não demonstrou que, tivessem tais direitos sido assegurados, haveria uma resposta mais fraca ou menos eficaz à fraude fiscal internacional. Trata-se, pois, de uma consideração genérica, uma vez que muitas questões relativas ao caso específico deixaram de ser apreciadas. O direito a um recurso judicial à contribuinte atrasaria, de fato, o procedimento de troca de informações a requerimento, uma vez que fora reconhecido o direito do detentor da informação de contestar a ordem? Esse eventual atraso representaria qualquer perda efetiva de receitas para o Estado-Membro (por exemplo, em razão do decurso de prazos decadenciais ou prescricionais)? Havia algum risco de perda de provas ou manipulação de

⁶⁰⁴ Cf. ADAMCZYK, Lukasz, MAJDAŃSKA, Alicja. The sources of EU law relevant for direct taxation. In: LANG, Michael *et al* (ed.) **Introduction to European Tax Law on direct taxation**. 6ª ed. Wien: Linde Verlag, 2020, p. 1-35 (31).

⁶⁰⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivum, 2022, p. 213.

⁶⁰⁶ TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795, parágrafos 89-91.

testemunhas? Somente se a administração tributária tivesse demonstrado, a partir de questões tais como essas, que a garantia aos direitos processuais do contribuinte concreta e efetivamente resultaria em graves prejuízos ao objetivo de combate a fraudes fiscais internacionais, a restrição poderia ter sido considerada devidamente justificada.

As considerações acima demonstram que as restrições aos direitos fundamentais dos contribuintes devem ser tomadas, em primeiro lugar, como efetivas exceções. Na maioria dos casos, eles devem ser assegurados ao contribuinte, caso contrário, não seriam nem fundamentais, nem direitos, mas apenas concessões da administração. Em segundo lugar, as restrições devem ser devidamente fundamentadas pelo agente que as pratica, ou seja, pela administração tributária. Ademais, a justificativa deve sempre poder ser avaliada por um tribunal judicial. Em outras palavras, se houver alguma circunstância em um procedimento de fiscalização que justifique alguma restrição a direito dos contribuintes, a administração tributária deve formalizar suas razões por escrito e apresentar tal justificativa ao contribuinte no final do procedimento, acompanhada do auto de infração, se houver. Isso porque, ao fim e ao cabo, o dever da administração tributária de prover uma decisão adequadamente fundamentada, inclusive sobre as próprias restrições aos direitos dos contribuintes, é o único modo pelo qual tal restrição pode ser submetida integralmente a uma revisão judicial⁶⁰⁷.

Desta feita, a despeito da importância das garantias procedimentais no contexto de fiscalizações que possam resultar na aplicação de regras gerais antiabuso previstas em acordos de bitributação, elas não são absolutas e poderão ser restringida no caso concreto. Reconhecê-lo não significa reduzir sua efetividade, mas, ao contrário, colocar em evidenciar a relevância da fundamentação para tanto. Ao destacarem-se os fundamentos para eventual restrição, torna-se evidente **(i)** sua excepcionalidade, i.e., o dever de a administração assegurá-las na maior parte dos casos; e **(ii)** a necessidade de que a proporcionalidade da restrição seja submetida ao controle do Poder Judiciário, do que decorre o dever da administração de efetivamente fundamentá-la, por escrito e no momento da decisão. Essa abordagem é fundamental para que os casos marginais em que se restringirão tais garantias não signifiquem que elas não serão asseguradas aos contribuintes em geral, o que frustraria o aspecto procedimental do princípio da igualdade que o devido processo legal representa.

⁶⁰⁷ TJEU, 21 de novembro de 1991, Processo C-269/90, *Technische Universität München*, EU:C:1991:438, parágrafo 14.

3.4. Conclusões parciais

O ponto de partida deste Capítulo foi a constatação de que a concretização do princípio da igualdade em casos que envolvam regras gerais antiabuso, todavia, é altamente dependente da garantia de mecanismos de protetividade aos direitos dos contribuintes. Assim, o princípio do devido processo legal, entendido como um ideal de protetividade do contribuinte para defesa de seus interesses, se concretiza, no contexto de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, em garantias procedimentais pelas quais se torna possível ao contribuinte apresentar à autoridade tributária as particularidades e especificidades de sua situação que permitiriam afastar a aplicação da regra geral antiabuso do acordo de bitributação.

Quanto ao ônus probatório para comprovação da satisfação dos elementos subjetivo e objetivo do antecedente da regra antiabuso, foi demonstrado que ele recai integralmente sobre as autoridades tributárias, não havendo de se falar em inversão do ônus ou presunções. Especialmente no tocante ao elemento objetivo, do ponto de vista terminológico, o emprego da expressão “a menos que” não leva à possibilidade da aplicação da regra geral antiabuso exclusivamente a partir da constatação de que um dos objetivos principais de um arranjo ou negócio teria sido a obtenção algum benefício do tratado. Em primeiro lugar, apesar de o termo “a menos que” conotar algum sentido de exceção, a regra geral antiabuso, como um todo, é uma exceção às regras convencionais que concedem benefícios que, de outra forma, seriam aplicáveis. Em segundo lugar, a aplicação das regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação depende da divergência entre, de um lado, o cumprimento literal dos requisitos textuais de uma disposição e, de outro, a frustração de seu objeto e finalidade. Em outras palavras, se tal divergência não for estabelecida, simplesmente não há espaço para a aplicação de uma regra como a cláusula do teste do objetivo principal. Em terceiro lugar, a posição aparente da OCDE no tema vulnera o devido processo legal, uma vez que desincumbe a autoridade tributária do dever de fundamentar de forma completa seus atos; e prejudica o direito à ampla defesa, enquanto coloca o contribuinte na posição de ter de se defender de uma acusação sequer formalizada pela autoridade tributária (i.e., a desconformidade da concessão do benefício com o objeto e propósito das disposições relevantes).

Já com relação ao *standard* probatório exigido para que se considerem as hipóteses suficientemente corroboradas, nem a expressão “razoável concluir”, presente da cláusula recomendada pela OCDE, nem “opinião da autoridade competente”, presente em tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS, conduzem à conclusão de que o *standard* probatório exigido das autoridades tributárias seria baixo, pouco rigoroso. De fato, a partir das funções desempenhadas pelos *standards* probatórios, foi demonstrada a relevância de outras regras que distribuam o risco do erro (falsa absolvição ou falsa condenação). Assim, na medida em que recai sobre o contribuinte o ônus de provar que satisfaz os requisitos (literais) para a concessão do benefício, enquanto recai sobre as autoridades tributárias, por sua vez, recai o ônus da prova da existência dos elementos que corroboram a existência de abuso, o risco de falsas absolvições é muito menor. Isso porque, de todas as situações em que o acordo de bitributação for aplicado, as situações abusivas representarão necessariamente um menor índice de incidência.

Tratando-se de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, foi demonstrada a relevância das funções desempenhadas por instrumentos de cooperação entre contribuinte a administração tributária e entre administrações tributárias. Em primeiro lugar, há o dever, baseado na proporcionalidade da medida, de estruturação de uma sistemática de consulta prévia que possa servir de orientação ao contribuinte e cujas respostas devem ser devidamente publicadas, resguardadas as informações confidenciais do consulente, e dotadas de eficácia vinculante à toda a administração tributária. Esse sistema de consultas não pode se limitar, exclusivamente, às pessoas que venham a ocupar o polo passivo – contribuinte ou responsável – da obrigação tributária derivada do fato posto sob consulta. Ao contrário, deve ser permitida a formulação pelos interessados que sejam sujeitos passivos em potencial. A relevância da consulta no contexto do teste do objetivo principal se destaca com a referência à consideração de “todos os fatos e circunstâncias relevantes”, uma vez que são justamente esses fatos e circunstâncias que deverão ser trazidos à autoridade tributária para que os valore, inclusive acerca de sua relevância para a conclusão a ser formulada. Ademais, sendo insuficientes os fatos trazidos pelo contribuinte para a conclusão pela autoridade tributária, deverá ela – antes de decidir pela ineficácia da consulta – interpelar o consulente a complementar a descrição dos fatos, a fim de melhor delimitar a matéria do ponto de vista fático e, por conseguinte, decidir fundamentadamente em sua manifestação. Igualmente, deve ser franqueada ao contribuinte a possibilidade de consultar acerca de eventual benefício alternativo, na hipótese de se entender aplicável a regra geral antiabuso,

não constitui tentativa de obtenção, por parte do consulente, de uma assessoria ou consultoria prestada pela autoridade tributária. Antes, trata-se justamente do pedido do contribuinte para definir quais as premissas e consequências do entendimento da autoridade tributária com relação à regra geral antiabuso.

Ainda nesse contexto, a exigência de um procedimento amigável para a aplicação da regra geral antiabuso, embora presente apenas no acordo de bitributação entre Brasil e México, representa uma garantia procedimental adicional ao contribuinte, seja porque se ouvirá a autoridade competente do outro Estado contratante, seja pela possibilidade de alguma formalização que esse procedimento tratará ao processo de aplicação da regra, reforçando-se a necessidade de fundamentação e comprovação das alegações da autoridade tributária. Embora se trate de um procedimento amigável interpretativo, no sentido de provocado pela própria autoridade tributária de um Estado contratante e não pelo contribuinte, ele se volta a um caso concreto, à luz de um contribuinte específico. Assemelha-se, *mutatis mutandis*, a uma fiscalização conjunta, em que autoridades contratantes de ambos os Estados contratantes reunirão elementos fáticos para que possam, em comum acordo, concluir pela aplicação da regra geral antiabuso no caso concreto. Por essa razão, garantias processuais que devam ser asseguradas no curso de procedimentos de fiscalização também deverão sê-lo no contexto deste procedimento amigável relacionado à aplicação da regra geral antiabuso do tratado mexicano.

Por mais que os demais acordos de bitributação não o exijam para a aplicação da regra geral antiabuso, isso não significa, todavia, que algum elemento de bilateralidade não seja necessário. Afinal, como demonstrado, o próprio conceito de benefício envolve que se considere também a tributação efetiva no outro Estado contratante, de sorte que o acordo de bitributação em si confere instrumentos para que essa informação seja obtida. Do mesmo modo, também é garantido, ao contribuinte, socorrer-se do instrumento na hipótese de sujeitar-se ou poder vir a sujeitar-se a uma tributação em desconformidade com o tratado. Trata-se, pois, de um importante instrumento procedimental assegurado pelo próprio acordo de bitributação ao contribuinte com a finalidade de exercício de algum grau de controle da atividade estatal.

Finalmente, no que concerne aos procedimentos de fiscalização que possam resultar na aplicação da regra geral antiabuso, foi demonstrado o direito do contribuinte a determinadas garantias processuais, especialmente o direito de ser ouvido no curso da

fiscalização e de acessar os documentos relevantes. Trata-se, como demonstrado, de especificações do estado ideal de protetividade de direitos derivado do princípio do devido processo legal. É, pois, apenas a partir dessas garantias que poderá o contribuinte contribuir na formação da convicção da autoridade tributária, em especial destacando-lhe as particularidades de seu caso concreto que, a seu entender, demonstraria a correção da apuração de seus tributos – e, conseqüentemente, imputando à autoridade tributária a obrigação de refutar tais considerações, fundamentadamente, caso decida pela realização do lançamento tributário. A íntima relação entre o direito de ser ouvido e a própria fundamentação da decisão da autoridade administrativa pela aplicação da regra antiabuso demonstra a necessidade de que não apenas o contribuinte possa ser ouvido, mas que possa ser ouvido seriamente. De igual modo, demonstrou-se que, sem acessar os respectivos documentos, o contribuinte será simplesmente incapaz de formular suas considerações adequadamente, o que prejudica severamente a proteção do direito a ser ouvido.

CONCLUSÕES E TESES

A pesquisa que resultou na presente tese teve como ponto de partida a pergunta acerca do modo pelo qual os princípios da igualdade e do devido processo legal poderiam influenciar e delimitar a interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros, bem como sua aplicação e o procedimento para tanto. As hipóteses propostas, e demonstradas ao longo desta tese, decorreram da constatação de que disposições dessa natureza são caracterizadas pelo emprego de expressões dotadas de generalidade de sentido, carentes de especificação, bem como são regras que podem apresentar certo grau de vagueza. Nesse sentido, o papel do intérprete/aplicador ganha destaque, assim como as circunstâncias do caso concreto. O problema, então, coloca-se no risco de que a cláusula viesse a ser interpretada, e a regra aplicada, de modo casuístico, à dependência de decisões arbitrárias do intérprete/aplicador. Nessas circunstâncias, deixaria a administração de cumprir com seus deveres de consistência (estabilidade no modo de interpretação e aplicação com relação a casos passados e futuros) e coerência (manutenção das consequências lógico-normativas das premissas de que se vale ela própria. Tudo isso, pois, em violação ao princípio da igualdade.

A pesquisa voltou-se, então, para a delimitação conceitual das principais questões relacionadas ao abuso dos acordos de bitributação, assim como os diferentes argumentos, teorias e técnicas legislativas voltados à sua contenção, foram demonstrados os principais

aspectos em que a interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação brasileiros, bem como o procedimento para sua aplicação, deverão ser influenciados e delimitados pelos princípios da igualdade e do devido processo legal.

Diante das dificuldades de se sustentar uma solução para contenção ao abuso dos acordos de bitributação simplesmente baseada no direito interno ou na construção de um princípio geral antiabuso ou mesmo de uma cláusula convencional antiabuso não escrita, os países passaram a incluir disposições expressas que se voltam a definir situações abusivas nas quais se afastará a aplicação do tratado. Nessa toada, distinguem-se, de um lado, as regras específicas antiabuso, caracterizadas pela especificidade e maior fechamento de seu antecedente, voltadas a certas situações e operações, atribuindo-lhes consequências especificamente determinadas; e, de outro, as regras gerais antiabuso que, prescindindo do detalhamento característico do modelo anterior, tem seu antecedente prescrito de forma genérica, abrangendo uma categoria previamente indeterminada de situações. É justamente nessa segunda modalidade em que se sobressai a importância do aplicador, seja a administração tributária, sejam os tribunais em atividade de revisão, na verificação se os elementos concretos do caso se enquadram, ou não, nos critérios genéricos e valorativos previstos na hipótese da regra geral, assim como a consequência que dali decorre.

Diversos acordos de bitributação brasileiros preveem regras gerais antiabuso – política inaugurada em 2002, com a conclusão do tratado com Israel. Após a publicação dos relatórios finais do Projeto BEPS, em 2015, o Brasil celebrou novos tratados e renegociou alguns antigos, sempre aderindo ao padrão recomendado pela OCDE em sua Convenção Modelo de 2017. Nesses tratados mais recentes, além da adoção de um preâmbulo cuja redação explicita que a contenção ao abuso, incluída a elisão fiscal, constitui uma das finalidades do tratado, é incluído o teste do objetivo principal, a regra geral antiabuso da Convenção Modelo de 2017.

Comparando os diferentes padrões de regras gerais antiabuso veiculadas por acordos de bitributação brasileiros, pode-se distingui-los com relação **(i) ao escopo**: **(a)** obtenção dos benefícios como um dos principais objetivos de um negócio ou arranjo do qual resultem, direta ou indiretamente; ou **(b)** abuso do acordo com relação aos seus fins; **(ii) ao método para a contenção ao abuso**, conforme as regras gerais antiabuso coexistam com regras específicas ou não; **(iii) à fundamentação exigida das autoridades tributárias para sua aplicação**: **(a)** “opinião da autoridade competente”; ou **(b)** “razoabilidade da conclusão”; e

(iv) à simetria da aplicação da limitação dos benefícios: **(a)** unilateralmente; ou **(b)** bilateralmente, mediante procedimento amigável.

Com relação a cada um dos critérios acima, existem aspectos que, em maior ou menor medida, conflitam com os ideais conotados pelos princípios da igualdade e do devido processo legal. Todos eles relacionam-se, direta ou indiretamente, à generalidade de sentido dos termos empregados nas cláusulas e à vagueza das regras gerais antiabuso, que podem atribuir algum grau de arbitrariedade ao intérprete/aplicador, prejudicando a consistência em sua aplicação, tanto com relação a casos passados quanto futuros. Também o procedimento para sua aplicação pode, a depender de quais garantias forem asseguradas ao contribuinte, violar o ideal de protetividade de direitos conotado pelo princípio do devido processo legal.

A partir desse diagnóstico, foi demonstrado o modo pelo qual o princípio da igualdade, especialmente sob a perspectiva da igualdade perante a lei, delimita e especifica a interpretação de dispositivos dos acordos de bitributação brasileiros a partir dos quais se constroem as regras gerais antiabuso. Preliminarmente, portanto, coube demonstrar que o princípio da igualdade guarda uma relação de tensão com acordos de bitributação, uma vez que se trata de norma convencional oriunda da negociação bilateral entre os Estados contratantes e, a partir daí, pode implicar diferenças de tratamento conforme o local de residência do contribuinte e, mais importante, entre tipos de rendimento diversos. Apesar da relativamente ampla margem de conformação de negociadores e legisladores para a conclusão de acordos de bitributação, uma vez definidos seus padrões, não poderão os Estados contratantes interpretar e aplicar os acordos de bitributação por eles firmados em violação ao princípio da igualdade, i.e., inconsistente e incoerentemente, não apenas por força de seu Direito Constitucional, mas especialmente em razão da natureza jurídica de tal princípio, com particular referência à matéria tributária, enquanto norma que compõe também o Direito Internacional Público. E, tratando-se de regras gerais antiabuso, cujas generalidade de sentido e vagueza se sobressaem, vale a máxima de que, quanto maior a indeterminação conceitual presente no ato normativo, maior a vinculação do intérprete ao dever de buscar uma interpretação que a concilie com o princípio da igualdade.

Sob essa perspectiva, o antecedente da regra geral antiabuso é de primordial relevância, uma vez que prescreve aquilo que, para fins de sua aplicação, considera-se como abuso, definindo-o. Em outras palavras, a interpretação dos dispositivos pertinentes volta-se, nessa etapa, à identificação, a partir do texto, daquilo que o legislador teria estipulado

como abuso para, então, aplicar a consequência jurídica nela prevista. Logo, é a partir dos critérios fixados no antecedente da regra geral antiabuso que deverão os contribuintes ser diferenciados, e não com base em quaisquer outros fixados *ad hoc* ou casuisticamente no momento da aplicação da regra.

Com relação ao teste do objetivo principal, o antecedente desdobra-se em dois aspectos: o elemento subjetivo e o elemento objetivo. Quanto ao primeiro, cabe demonstrar que um dos objetivos principais de um arranjo ou negócio tenha sido a obtenção de um benefício. À luz do princípio da igualdade e no pressuposto de que o antecedente da regra exerce a função definatória do conceito de abuso do tratado, o termo “benefício”, portanto, deve corresponder a uma vantagem tributária decorrente da aplicação de alguma regra convencional, devendo-se estabelecer, como comparativo, a situação tributária global da operação caso o negócio ou arranjo que visara tal benefício não tivesse sido realizado. Já com relação à expressão “um dos objetivos principais”, caberá verificar se o arranjo ou negócio pode ser explicado por razões diversas da obtenção do benefício, do ponto de vista racional de um observador exterior. Da redação da cláusula, extrai-se que não basta haver outros objetivos principais ao lado da obtenção do benefício, o que pode ser problemático, pois não há critérios para que classifiquem objetivos do arranjo ou negócio entre “principais” e “secundários”. Nada obstante, a existência de outras razões comerciais ou econômicas para o negócio não é irrelevante, pois são justamente elas que demonstrarão que a concessão do benefício será, em verdade, consonante com o objeto e finalidade das disposições relevantes. Pode-se afastar, assim, a aplicação da regra antiabuso em razão da não observância do elemento objetivo de seu antecedente.

Nesse tocante, foi demonstrado que, à luz do princípio da igualdade, “objeto e finalidade das disposições relevantes”, cerne do elemento objetivo, devem ser considerados a partir do texto do próprio tratado por três razões fundamentais. Em primeiro lugar, a autoridade do tratado, como resultado das negociações aprovadas após os procedimentos previstos constitucionalmente, deriva de seu texto, no sentido de que qualquer elemento não textual não tem autoridade para vincular suas partes. Em segundo lugar, um acordo de bitributação disciplina as matérias mais diversas (diferentes objetos) visando finalidades díspares, eventualmente conflitantes entre si. Por fim, em terceiro lugar, um acordo de bitributação é fruto de uma série de decisões tomadas pelos negociadores e, uma vez tomadas, elas devem ser levadas a sério pelo intérprete/aplicador, ao qual é defeso distanciar-

se do padrão fixado no texto do tratado. Eis que o(s) objeto(s) e finalidade(s) do tratado devem ser interpretados especificamente a partir de suas disposições pertinentes, evitando considerações gerais que tratem o tratado como um todo, porém desconectadas do texto em si.

Tais conclusões são igualmente aplicáveis aos acordos de bitributação brasileiros celebrados antes do Projeto BEPS. Neles, a inclinação a uma finalidade geral antiabuso é muito menos evidente. Assim, a satisfação substancial dos requisitos das regras distributivas e eventuais regras específicas antiabuso permite concluir que a concessão do benefício é consistente com a finalidade do tratado. Afinal, é apenas a partir das disposições do acordo de bitributação que se pode, com segurança, construir sua finalidade. Se, adicionalmente, reconhecer-se que o combate à elisão fiscal não era uma finalidade tão estruturada naqueles tratados, restará clara a conclusão de que o âmbito de aplicação dessas regras em tratados anteriores ao Projeto BEPS é ainda mais limitado, impondo-se uma contenção ao intérprete/aplicador nesse tocante.

Por fim, quanto ao conseqüente da regra geral antiabuso, tem-se a negação do benefício convencional pleiteado pelo contribuinte, mediante redução teleológica das disposições relevantes. E é justamente nessa revisão, em que se nega a situação jurídica revisada (concessão do benefício), que se exige a coerência, por parte da autoridade tributária, no estabelecimento da nova realidade jurídica, derivada do conseqüente da regra geral antiabuso. Mais que isso, a negação é o próprio pressuposto da enunciação dessa nova realidade. Assim sendo, ao lado do dever de coerência, os princípios lógicos da não contradição e do terceiro excluído exigem que essa nova realidade jurídica, tomando por pressuposto os fundamentos da negação, considere a possibilidade da concessão de um benefício alternativo que seja coerente e decorrente desses mesmos fundamentos. Trata-se de direito do contribuinte enquanto especificação do próprio princípio da igualdade, na medida em que deriva não só do dever de coerência da administração na aplicação da regra, mas também do dever de consistência no tratamento entre contribuintes, impedindo-se que se exclua de um contribuinte, abrangido pelo escopo subjetivo do acordo de bitributação, a possibilidade de usufruir benefícios a que faria jus não houvesse pleiteado um outro benefício em dissonância com o objeto e finalidade das disposições relevantes.

Em que pese a relevância da interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação delimitar-se do modo como exposto acima, a

concretização do princípio da igualdade em casos que as envolvam, todavia, é altamente dependente da garantia de mecanismos de protetividade aos direitos dos contribuintes. Assim, o princípio do devido processo legal, entendido como um ideal de protetividade do contribuinte para defesa de seus interesses, se concretiza, no contexto de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, em garantias procedimentais pelas quais se torna possível ao contribuinte apresentar à autoridade tributária as particularidades e especificidades de sua situação que permitiriam afastar a aplicação da regra geral antiabuso do acordo de bitributação.

Quanto ao ônus probatório para comprovação da satisfação dos elementos subjetivo e objetivo do antecedente da regra antiabuso, foi demonstrado que ele recai integralmente sobre as autoridades tributárias, não havendo de se falar em inversão do ônus ou presunções. Especialmente no tocante ao elemento objetivo, do ponto de vista terminológico, o emprego da expressão “a menos que” não leva à possibilidade da aplicação da regra geral antiabuso exclusivamente a partir da constatação de que um dos objetivos principais de um arranjo ou negócio teria sido a obtenção algum benefício do tratado. Em primeiro lugar, apesar de o termo “a menos que” conotar algum sentido de exceção, a regra geral antiabuso, como um todo, é uma exceção às regras convencionais que concedem benefícios que, de outra forma, seriam aplicáveis. Em segundo lugar, a aplicação das regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação depende da divergência entre, de um lado, o cumprimento literal dos requisitos textuais de uma disposição e, de outro, a frustração de seu objeto e finalidade. Em outras palavras, se tal divergência não for estabelecida, simplesmente não há espaço para a aplicação de uma regra como a cláusula do teste do objetivo principal. Em terceiro lugar, a posição aparente da OCDE no tema vulnera o devido processo legal, uma vez que desincumbe a autoridade tributária do dever de fundamentar de forma completa seus atos; e prejudica o direito à ampla defesa, enquanto coloca o contribuinte na posição de ter de se defender de uma acusação sequer formalizada pela autoridade tributária (i.e., a desconformidade da concessão do benefício com o objeto e propósito das disposições relevantes).

Já com relação ao *standard* probatório exigido para que se considerem as hipóteses suficientemente corroboradas, nem a expressão “razoável concluir”, presente da cláusula recomendada pela OCDE, nem “opinião da autoridade competente”, presente em tratados brasileiros anteriores ao Projeto BEPS, conduzem à conclusão de que o *standard* probatório

exigido das autoridades tributárias seria baixo, pouco rigoroso. De fato, a partir das funções desempenhadas pelos *standards* probatórios, foi demonstrada a relevância de outras regras que distribuam o risco do erro (falsa absolvição ou falsa condenação). Assim, na medida em que recai sobre o contribuinte o ônus de provar que satisfaz os requisitos (literais) para a concessão do benefício, enquanto recai sobre as autoridades tributárias, por sua vez, recai o ônus da prova da existência dos elementos que corroboram a existência de abuso, o risco de falsas absolvições é muito menor. Isso porque, de todas as situações em que o acordo de bitributação for aplicado, as situações abusivas representarão necessariamente um menor índice de incidência.

Tratando-se de regras gerais antiabuso nos acordos de bitributação, foi demonstrada a relevância das funções desempenhadas por instrumentos de cooperação entre contribuinte e administração tributária e entre administrações tributárias. Em primeiro lugar, há o dever, baseado na proporcionalidade da medida, de estruturação de uma sistemática de consulta prévia que possa servir de orientação ao contribuinte e cujas respostas devem ser devidamente publicadas, resguardadas as informações confidenciais do consulente, e dotadas de eficácia vinculante à toda a administração tributária. Esse sistema de consultas não pode se limitar, exclusivamente, às pessoas que venham a ocupar o polo passivo – contribuinte ou responsável – da obrigação tributária derivada do fato posto sob consulta. Ao contrário, deve ser permitida a formulação pelos interessados que sejam sujeitos passivos em potencial. A relevância da consulta no contexto do teste do objetivo principal se destaca com a referência à consideração de “todos os fatos e circunstâncias relevantes”, uma vez que são justamente esses fatos e circunstâncias que deverão ser trazidos à autoridade tributária para que os valore, inclusive acerca de sua relevância para a conclusão a ser formulada. Ademais, sendo insuficientes os fatos trazidos pelo contribuinte para a conclusão pela autoridade tributária, deverá ela – antes de decidir pela ineficácia da consulta – interpelar o consulente a complementar a descrição dos fatos, a fim de melhor delimitar a matéria do ponto de vista fático e, por conseguinte, decidir fundamentadamente em sua manifestação. Igualmente, deve ser franqueada ao contribuinte a possibilidade de consultar acerca de eventual benefício alternativo, na hipótese de se entender aplicável a regra geral antiabuso, não constitui tentativa de obtenção, por parte do consulente, de uma assessoria ou consultoria prestada pela autoridade tributária. Antes, trata-se justamente do pedido do contribuinte para definir quais as premissas e consequências do entendimento da autoridade tributária com relação à regra geral antiabuso.

Ainda nesse contexto, a exigência de um procedimento amigável para a aplicação da regra geral antiabuso, embora presente apenas no acordo de bitributação entre Brasil e México, representa uma garantia procedimental adicional ao contribuinte, seja porque se ouvirá a autoridade competente do outro Estado contratante, seja pela possibilidade de alguma formalização que esse procedimento tratará ao processo de aplicação da regra, reforçando-se a necessidade de fundamentação e comprovação das alegações da autoridade tributária. embora se trate de um procedimento amigável interpretativo, no sentido de provocado pela própria autoridade tributária de um Estado contratante e não pelo contribuinte, ele se volta a um caso concreto, à luz de um contribuinte específico. Assemelha-se, *mutatis mutandis*, a uma fiscalização conjunta, em que autoridades contratantes de ambos os Estados contratantes reunirão elementos fáticos para que possam, em comum acordo, concluir pela aplicação da regra geral antiabuso no caso concreto. Por essa razão, garantias processuais que devam ser asseguradas no curso de procedimentos de fiscalização também deverão sê-lo no contexto deste procedimento amigável relacionado à aplicação da regra geral antiabuso do tratado mexicano.

Por mais que os demais acordos de bitributação não o exijam para a aplicação da regra geral antiabuso, isso não significa, todavia, que algum elemento de bilateralidade não seja necessário. Afinal, como demonstrado, o próprio conceito de benefício envolve que se considere também a tributação efetiva no outro Estado contratante, de sorte que o acordo de bitributação em si confere instrumentos para que essa informação seja obtida. Do mesmo modo, também é garantido, ao contribuinte, socorrer-se do instrumento na hipótese de sujeitar-se ou poder vir a sujeitar-se a uma tributação em desconformidade com o tratado. Trata-se, pois, de um importante instrumento procedimental assegurado pelo próprio acordo de bitributação ao contribuinte com a finalidade de exercício de algum grau de controle da atividade estatal.

Já no que concerne aos procedimentos de fiscalização que possam resultar na aplicação da regra geral antiabuso, foi demonstrado o direito do contribuinte a determinadas garantias processuais, especialmente o direito de ser ouvido no curso da fiscalização e de acessar os documentos relevantes. Trata-se, como demonstrado, de especificações do estado ideal de protetividade de direitos derivado do princípio do devido processo legal. É, pois, apenas a partir dessas garantias que poderá o contribuinte contribuir na formação da convicção da autoridade tributária, em especial destacando-lhe as particularidades de seu

caso concreto que, a seu entender, demonstraria a correção da apuração de seus tributos – e, conseqüentemente, imputando à autoridade tributária a obrigação de refutar tais considerações, fundamentadamente, caso decida pela realização do lançamento tributário. A íntima relação entre o direito de ser ouvido e a própria fundamentação da decisão da autoridade administrativa pela aplicação da regra antiabuso demonstra a necessidade de que não apenas o contribuinte possa ser ouvido, mas que possa ser ouvido seriamente. De igual modo, demonstrou-se que, sem acessar os respectivos documentos, o contribuinte será simplesmente incapaz de formular suas considerações adequadamente, o que prejudica severamente a proteção do direito a ser ouvido.

À guisa de conclusão, portanto, e retomando as hipóteses propostas no início da pesquisa, demonstrou-se que os princípios da igualdade e do devido processo legal delimitam os sentidos possíveis para os termos e expressões empregados nos acordos de bitributação, bem como impõem certos deveres às autoridades tributárias quando da interpretação de tais cláusulas e aplicação das regras gerais antiabuso. As teses fundamentadamente demonstradas podem ser sistematizadas da seguinte maneira:

(i). No tocante à interpretação das cláusulas que veiculam regras gerais antiabuso, o princípio da igualdade impõe que se construam sentidos que permitam diferenciar, de forma coerente e consistente, aqueles contribuintes cujo arranjo ou negócio, efetivamente, revista-se de abusividade nos termos da definição convencional, frustrando objeto e finalidade das disposições relevantes, daqueles outros contribuintes que, não se enquadrando nesse grupo, deverão ter assegurado o benefício convencional pleiteado. As implicações práticas dessa tese podem ser assim arroladas:

(i).A. Quanto ao elemento subjetivo do antecedente da regra geral antiabuso: o benefício (cujá obtenção deva constituir um dos principais objetivos do arranjo ou negócio) deve ser compreendido como uma vantagem tributária derivada do tratado que implique uma melhoria da situação econômico-financeira do contribuinte ou da operação, levando-se em consideração não apenas a incidência tributária do Estado cujas autoridades tributárias pretendem aplicar a regra geral antiabuso, mas considerada globalmente, isto é a carga incidente também no outro Estado contratante e inclusive em terceiros países;

(i).B. Quanto ao elemento objetivo (a concessão do benefício deve ser contrária ao

objeto e finalidade da disposição relevante), trata-se de figura central na definição de abuso, assim entendida como a incompatibilidade entre o objeto e finalidade de uma norma e sua literalidade. À luz do princípio da igualdade, “objeto e finalidade das disposições relevantes”, cerne do elemento objetivo, devem ser considerados a partir do texto do próprio tratado. Inversamente, não se trata de uma remissão à intenção subjetiva dos negociadores, tampouco uma autorização, ao intérprete/aplicador, para construir uma finalidade pressuposta que permeie o tratado como um todo, como as ideias de conexão genuína e pertença econômica. A partir daí, a tese se desdobra em três elementos:

(1) a diferenciação entre o elemento objetivo e a regra geral de interpretação do art. 31(1) da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados;

(2) a baixa relevância normativa do novo preâmbulo recomendado pela OCDE na interpretação do elemento objetivo; e

(3) o reconhecimento do teste do objetivo principal como uma proteção dos requisitos, inclusive indutores ou antiabuso, presentes no tratado;

(i).C. Quanto ao conseqüente da regra geral antiabuso, do ponto de vista metodológico, trata-se de uma redução teleológica da disposição relevante, e não propriamente uma autorização para que o aplicador crie uma ficção presumidamente não abusiva;

(i).C.1. As autoridades tributárias, por força da coerência na aplicação da regra imposta pelo princípio da igualdade, têm o dever de conceder um benefício alternativo, se for o caso, após a negativa de um determinado benefício por força da regra geral antiabuso;

(ii). No tocante ao procedimento para a aplicação das regras gerais antiabuso, o princípio do devido processo legal, assim entendido como um ideal de protetividade do contribuinte para defesa de seus interesses, concretiza-se, nesse contexto, em garantias procedimentais por meio das quais se torna possível ao contribuinte apresentar à autoridade tributária as particularidades e especificidades de sua situação que permitiriam afastar a aplicação da regra geral

antiabuso do acordo de bitributação:

- (ii).A.** Quanto ao ônus da prova, recai sobre a autoridade tributária que pretenda aplicar a regra geral antiabuso a demonstração de que todos os elementos de seu antecedente foram satisfeitos no caso concreto; não há qualquer inversão de ônus da prova, tampouco presunções nas regras gerais antiabuso dos acordos de bitributação – sejam aquelas anteriores ao Projeto BEPS, seja o teste do objetivo principal;
- (ii).B.** Quanto ao *standard* probatório exigido das autoridades, deve haver um grau moderado de corroboração da hipótese apresentada, uma vez que, considerando o modo como distribuídos os ônus da prova em matéria de acordos de bitributação, a probabilidade (risco) de uma falsa absolvição no tocante à aplicação da regra geral antiabuso é inferior àquela de uma falsa condenação;
- (ii).C.** É necessário um sistema de consulta fiscal prévia que não apenas previna o contribuinte contra eventuais conflitos relativos à interpretação e aplicação da regra geral antiabuso, mas que, especialmente, permita o estabelecimento de critérios a serem utilizados consistentemente por parte da autoridade tributária – para o que é necessária a efetiva publicidade das referidas manifestações;
- (ii).D.** Embora a maioria dos acordos de bitributação brasileiros não exija a decisão conjunta dos Estados contratantes por meio de procedimento amigável para a aplicação da regra geral antiabuso, ela pode constituir uma ferramenta importante para o contribuinte buscar algum controle da atividade estatal, o que exige que **(1)** seja permitido suscitar sua instauração antes mesmo da notificação de lançamento; **(2)** não seja restringido o seu acesso por se tratar de uma situação potencialmente de abuso do acordo de bitributação; **(3)** seja franqueada ao contribuinte a oportunidade de se manifestar no seu curso, expondo as razões pelas quais entende inaplicável a regra geral antiabuso; **(4)** a decisão conjunta, especialmente se refutar o pleito do contribuinte, deverá ser devidamente fundamentada; e **(5)** deverá haver publicidade, seja como forma de controlar a fundamentação da decisão, seja como meio para possibilitar uma concretização generalizante no sentido de vincular as

administrações àquele entendimento para casos subsequentes semelhantes; e

- (ii).E.** No curso de procedimentos de fiscalização, antes mesmo da notificação de lançamento, deverão ser assegurados ao contribuinte o direito de ser ouvido e de acessar todos os documentos relevantes do procedimento, como meio de garantir que o contribuinte possa manifestar as particularidades de sua situação que, em seu entender, não o sujeitaria à aplicação da regra geral antiabuso, devendo eventuais restrições a tais direitos – necessariamente excepcionais e proporcionais – ser devidamente fundamentadas e formalizadas nos autos para posterior controle.

REFERÊNCIAS

BIBLIOGRAFIA

ABRAHAM, Marcus. **O Planejamento Tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ACCIOLY, Hildebrando; SILVA, G. E. do Nascimento; CASELLA, Paulo Borba. **Manual de direito internacional público**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ADAMCZYK, Lukasz, MAJDAŃSKA, Alicja. The sources of EU law relevant for direct taxation. In: LANG, Michael *et al* (ed.) **Introduction to European Tax Law on direct taxation**. 6ª ed. Wien: Linde Verlag, 2020, p. 1-35.

AIGNER, Dietmar; KOFLER, Georg; TUMPEL, Michael. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen Art 14 des österreichisch-liechtensteinischen Doppelbesteuerungsabkommens. **Spektrum des Wirtschaftsrechts**, p. 1-40, 2014.

AIGNER, Hans-Jürgen. Der Gleichheitsgrundsatz und die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat. In: GASSNER, Wolfgang *et al.* (org.). **Die Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen**. Wien: Linde Verlag, 2005, p.169-193.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. A impossibilidade de a Receita Federal aplicar a multa qualificada federal de 150%. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 288-312, 2017.

ATTARD, Robert. Can procedural human rights apply to tax matters? A thought-provoking question. In: PISTONE, Pasquale. (Ed.). **Tax procedures**. EATLP International Tax Series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 135-149.

AVERY JONES, John F.; HATTINGH, Johann. Treaty Interpretation. In: **Global Tax Treaty Commentaries**. Global Topics. Amsterdam: IBFD, 2021. (comentário online). Disponível em [<https://www.ibfd.org>]. Acesso em 23.11.2021.

ÁVILA, Humberto. O que é “devido processo legal”? **Revista de Processo**, v. 163, p. 50-59, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 181-204, 2013.

ÁVILA, Humberto. Teoria das provas: *standards* de prova e os critérios de solidez de inferência probatória. **Revista de Processo**, v. 282, p. 113-139, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação no Direito**. Entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivahy. **Ônus da prova no processo penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Epistemologia judiciária e prova penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

BÁEZ MORENO, Andrés. GAARs and treaties: from the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What have we gained from BEPS Action 6? **Intertax**, v. 46, n. 6/7, p. 432-446, 2017.

BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. General Report. In: BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale (ed.). **The practical protection of taxpayers' fundamental rights**. Cahiers de Droit Fiscal International, v. 100B. International Fiscal Association: Rotterdam, 2015, p. 17-99.

BAKER, Philip; PISTONE, Pasquale. BEPS Action 16: The taxpayers' right to an effective legal remedy under European law in cross-border situations. **EC Tax Review**, v. 25, n. 5/6, p. 335-345, 2016.

BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. **Intertax**, v. 43, n. 12, p. 825-838, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário: Limites Normativos**. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. A prevenção de abusos dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação no Plano de Ação do Projeto BEPS: perspectiva brasileira. In: ROCHA, Sergio André; TORRES, Heleno (coord.). **Direito tributário internacional: homenagem ao Professor Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 559-588.

BORGES, José Souto Maior. A norma antielisão, seu alcance e as peculiaridades do sistema tributário nacional. In: **Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal**. Brasília: ESAF, 2002.

BRAUNER, Yariv. United Kingdom. In: DOURADO, Ana Paula (org.). **Tax avoidance revisited in the EU BEPS context**. IBFD: Amsterdam, 2017, p. 779-801.

BROWN, Catherine Anne. Recent Developments in the Application of the “Object, Spirit and Purpose Test” in a Tax Treaty Context: the Canadian Experience. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* (coord). **Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional IBDT/DEF-USP - Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes**. São Paulo: IBDT, 2022, p. 396-403.

BRZEZIŃSKI, Bogumił. Taxpayers’ rights: some theoretical issues. In: NYKIEL, Włodzimierz; SEK, Małgorzata (ed.). **Protection of taxpayers’ rights: European, International and Domestic Tax Law perspective**. Varsóvia: Oficyna, 2009, p. 15-32.

BURIAK, Svitlana. The application of the Principal Purpose Test under tax treaties. In: LANG, Michael *et al.* (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 11. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 23-53.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Compatibilidade da Cláusula “Principal Purpose Test” no direito tributário brasileiro**. Doutorado. Tese (Doutorado). Universidade de São Paulo, 2023.

CHAND, Vikram. The Interaction of the Principal Purpose Test (and the Guiding Principle) with Treaty and Domestic Anti-Avoidance Rules. **Intertax**, v. 46, n. 2, p. 115-123, 2016.

CHAND, Vikram. The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. **Intertax**, v. 46, n. 1, p. 18-44, 2018.

CHIASSONI, Pierluigi. Las cláusulas generales, entre teoría analítica y dogmática jurídica. **Revista de Derecho Privado**, n. 21, p. 89-106, 2011.

CLASSEN, Kai-Dieter. **Gute Verwaltung im Recht der Europäischen Union**. Eine Untersuchung zu Herkunft, Entstehung und Bedeutung des Art. 41 Abs. 1 und 2 der Europäischen Grundrechtcharta. Berlin: Duncker & Humblot, 2008.

DANON, Robert J. Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. **Bulletin for International Taxation**, v. 72, n. 1, p. 31-55, 2018.

DANON, Robert J. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242-263, 2020.

DE BROE, Luc. role of the preamble for the interpretation of old and new tax treaties and on the policy of the prevention of treaty abuse. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 163-173, 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário**. Revisão e efeitos jurídicos. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2019.

DÖRR, Oliver. Article 31 – General rule of interpretation. In: DÖRR, Oliver; SCHMALENBACH, Kirsten (ed.). **Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary**. Dordrecht: Springer, 2012.

DOURADO, Ana Paula. General report. In: DOURADO, Ana Paula (ed.). **Separation of powers in Tax Law**. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 27-55.

DRÜEN, Klaus-Dieter. Grundlagen und Grenzen administrativer Missbrauchsabwehr im gewaltengegliederten Verfassungsstaat. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 1, p. 3-17, 2020.

DUFF, David G. Tax treaty abuse and the Principal Purpose Test – Part 1. **Canadian Tax Journal**, v. 66, n. 3, p. 619-677, 2018.

DUFF, David G. Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose Test – Part 2. **Canadian Tax Journal**, v. 66, n. 4, p. 947-1011, 2018.

EHRlich, Ludwig. L'interprétation des traités. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 24, 1928, p. 1-146.

ENGELLEN, Frank. **Interpretation of tax treaties under International Law**. Amsterdam: IBFD, 2004, item 6.6.3.4 (Online).

ENGISCH, Karl. **Logische Studien zur Gesetzesanwendung**. Heidelberg: Carl Winter, 1943.

ENGISCH, Karl. **Einführung in das juristische Denken**. 8^a ed. Stuttgart: Kohlhammer, 1983.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **A Ciência do Direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FERREIRA, Vanessa Arruda. **The improper use of tax treaties by contracting states: tax treaty dodging**. Amsterdam: IBFD, 2021.

FERRER BELTRÁN, Jordi. **Prueba sin convicción**. Estándares de prueba y debido proceso. Madrid: Marcial Pons, 2021.

FITZMAURICE, Gerald. The general principles of International Law considered from the standpoint of the rule of law. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 92, 1957, p. 1-228.

FREEDMAN, Judith. The anatomy of tax avoidance counteraction: abuse of law in a tax context at Member State and European Union level. In: FERIA; Rita de la; VOGENAUER, Stefan (ed.). **Prohibition of abuse of law**. A new general principal of EU Law? Oxford: Hart Publishing, 2011, p. 365-380.

FREEDMAN, Judith. United Kingdom. In: LANG, Michael *et al.* (org.). **GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS world**. IBFD: Amsterdam, 2016, p. 741-763.

GALENDI JR., Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020.

GARCÍA NOVOA, César. **La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2004.

GASCÓN ABELLÁN, Marina. **Los hechos en el Derecho**. Bases argumentales de la prueba. 3^a ed. Madrid: Marcial Pons, 2010.

GASSNER, Wolfgang. **Interpretation und Anwendung der Steuergesetze**. Kritische Analyse der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts. Wien: Wirtschaftsverlag Dr. Anton Orac, 1972.

GOETHE, Johann Wolfgang. **Faust. Eine Tragödie**. 1. Teil.

GOMES, Marcus Livio. The DNA of the principal purpose test in the multilateral instrument. *Intertax*, v. 47, n. 1, p. 66-90, 2019.

GOMES, Marcus Livio. **The principal purpose test in the Multilateral Instrument**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2^a ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GREGGI, Marco. Derechos humanos y tributación en Italia. In: RUIZ JIMÉNEZ, César Alejandro (coord.). **Derecho Tributario y Derechos Humanos**. Diálogo en México y el Mundo. Ciudad de México: Tirant lo Blanch, 2019, p. 1.267-1.304.

HALPERIN, Eduardo Kowarick. **Multa qualificada no direito tributário**. São Paulo: IBDT, 2021.

HASLEHNER, Werner; PANTAZATOU, Katerina. Luxembourg cases. In: KOFLER, Georg *et al.* (ed.). **CJEU – Recent developments in direct taxation 2020**. Wien: Linde Verlag, 2021, p. 141-177.

HEY, Friedrich E. F. **Beweislast und Vermutungen im deutschen internationalen Steuerrecht**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1992.

HEY, Johanna. **Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem**. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2002.

HEY, Johanna. Spezialgesetzliche Missbrauchgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht. *Steuer und Wirtschaft*, v. 167, n. 2, p. 167-183, 2008.

HEY, Johanna. § 8 Einkommensteuer. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015.

HOSSEINNEJAD, Katayoun. Interpretation in light of which “object and purpose”? *German Yearbook of International Law*, v. 61, n. 1, p. 377-401, 2018.

ISENSEE, Josef. **Die typisierende Verwaltung**: Gesetzesvollzug im Massenverfahren am Beispiel der typisierenden Betrachtungsweise des Steuerrechts. Berlin: Duncker & Humblot, 1976.

ISMER, Roland. Article 25. Mutual agreement procedure. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double taxation conventions**. 4^a ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2015.

KANDEV, M. N.; LENNARD, J. J. The OECD Multilateral Instrument: A Canadian perspective on the Principal Purpose Test. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 1, p. 54-60, 2020.

KAUFMANN, Arthur. **Analogie und Natur der Sache**. Zugleich ein Beitrag zur Lehre vom Typus. 2. ed. Heidelberg: Müller, 1982.

KELSEN, Hans. Théorie du Droit International Public. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 42, 1932, p. 117-352.

KOFLER, Georg *et al.* (org). **Steuerpolitik und Verfassungsrecht**. Wien: Linde, 2023, p. 135-164.

KOKOTT, Juliane. **Beweislastverteilung und Prognoseentscheidung bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten**. Heidelberg: Springer-Verlag, 1993.

KOKOTT, Juliane. Grundrechte des Steuerzahlers im Kontext der Streitbeilegungs-RL. **Internationales Steuerrecht**, v. 8, n. 12, p. 429-433, 2019.

KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Völkerrecht und Steuerrecht – Die Rechte der Steuerpflichtigen. **Steuer und Wirtschaft**, v. 97, n. 3, p. 200-218, 2020.

KOKOTT, Juliane; PISTONE, Pasquale; MILLER, Robin. Direito internacional público. Projeto da International Law Association sobre direito tributário internacional – Fase 1: Direito dos contribuintes. Tradução de Clara Gomes Moreira. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, n. 8, p. 168-206, 2021.

KRUSE, Heinrich Wilhelm. **Lehrbuch des Steuerrechts**. Band I. Allgemeiner Teil. München: C.H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, 1991.

KUŹNIACK, Błażej. The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring challenges arising from its legal implementation and practical application. **World Tax Journal**, v. 10, n. 2, p. 233-294, 2018.

KUŹNIACKI, Błażej. Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland. **Studia Iuridica Lublinensia**, v. XXVII, n. 2, p. 95-115, 2018.

LANDSIEDEL, Spencer. The Principal Purpose Test's burden of proof: Should the OECD Commentary on Article 29(9) specify which party bears the onus? **World Tax Journal**, v. 13, n. 1, p. 83-115, 2021.

LANG, Michael. Der Verfassungsgerichtshof als Interpret von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 19-22, 1990.

LANG, Michael. Treaty Shopping – Der Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, p. 55-60, 1991.

LANG, Michael. **Doppelbesteuerungsabkommen und innerrechtliches Recht**. Die Einordnung von Doppelbesteuerungsabkommen in die österreichische Rechtsordnung. Wien: Wirtschaftsverl. Orac, 1992.

LANG, Michael. The procedural conditions for the implementation of tax treaty obligations under domestic law. **Intertax**, v. 35, n. 3, p. 146-151, 2007.

LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. In: **Tax Notes International**, v. 74, n. 7, 2014, p. 655-664.

LANG, Michael. Die jüngste Rechtsprechung des VwGH zum DBA Österreich-Liechtenstein. **Österreichische Steuerzeitung**, v. 68, n. 4, p. 96-101, 2015.

LANG, Michael. Neue Instrumente zur Bekämpfung von Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht. In BERTL, Romuald *et al.* (org.). **Fehler und Fehlverhalten in Bilanz- und Steuerrecht**. Wiener Bilanzrechtstage 2016. Wien: Linde Verlag, 2016, p. 177-199.

LANG, Michael. The signalling function of Article 29(9) of the OECD Model – the “Principal Purpose Test. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4 /5, p. 264-268, 2020.

LANG, Michael. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfassungsrecht. In: KOFLER, Georg *et al.* (org.). **Steuerpolitik und Verfassungsrecht**. Wien: Linde, 2023, p. 135-164.

LARENZ, Karl; CANARIS, Claus-Wilhelm. **Methodenlehre der Rechtswissenschaft**. 3^a ed. Berlin: Springer, 1995.

LAVEZ, Raphael Assef. Direitos dos contribuintes em procedimentos de fiscalização: o direito de ser ouvido e de acessar documentos no âmbito da União Europeia. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 10, p. 81-105, 2021.

LAVEZ, Raphael Assef. Reflexões acerca da interpretação e aplicação do Principal Purpose Test (PPT) a partir do Caso Alta Energy. In: SCHOUERI, Luís Eduardo *et al.* (coord). **Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional IBDT/DEF-USP - Tributação internacional e recuperação econômica: o papel dos países emergentes**. São Paulo: IBDT, 2022, p. 373-395.

LAVEZ, Raphael Assef. Taxpayers' rights and tax audits: the right to be heard and to access documents under European Union Law. **Diritto e Pratica Tributaria Internazionale**, v. XIX, n. 1, p. 57-81, 2022.

LINDERFALK, Ulf. **On the interpretation of treaties**. The modern International Law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties. Dordrecht: Springer, 2007.

LOUKOTA, Helmut. International tax planning and treaty shopping – an Austrian view. **Intertax**, v. 18, p. 347-358, 1990.

MACCORMICK, Neil. Rethoric and the Rule of Law. In: DYZENHAUS, David (ed.). **Recrafting the Rule of Law: the limits of legal order**. Oxford: Hart Publishing, 1999, p. 163-177.

MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARIOTTI, Alexandre. Devido processo legal: algumas observações à luz da jurisprudência do STF. In: MITIDIERO, Daniel; ADAMY, Pedro (coord.). **Direito, razão e argumento**. A reconstrução dos fundamentos democráticos e republicanos do Direito Público com base na Teoria do Direito. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 940-953.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**. Critérios para sua aplicação. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MASTROMARTINO, Fabrizio. La soggettività degli individui nel diritto internazionale. **Diritto e questioni pubbliche**, v. 10, p. 414-437, 2010.

MATIDA, Janaina; VIEIRA, Antonio. Para além do BARD: uma crítica à crescente adoção do *standard* de prova “para além de toda a dúvida razoável no processo penal brasileiro. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, v. 156, p. 221-248, 2019.

MATTOS, Francisco de Souza. A consulta fiscal. **Revista dos Tribunais**, v. 205, p. 33-37, 1952.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 7ª. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

MOSCATELLI, Livia. **La importancia de la abducción en la etapa de investigación criminal del delito**. Máster en Razonamiento Probatorio. Universitat de Girona, 2022.

NAVARRO, Aitor. Access to tax treaty dispute resolution mechanisms in cases of abuse. **Intertax**, v. 50, n. 4, p. 341-355, 2022.

NAVARRO, Guilherme Neves de Paiva. A critical analysis of the Principal Purpose Test rule’s core features and its practical applicability. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 7, p. 161-181, 2020.

NÖHMER, Sabrina. **Das Recht auf Anhörung im europäischen Verwaltungsverfahren**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2013.

OERTEL, Eva. Bestimmtheit im Europäischen und internationalen Steuerrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 96, n. 3, p. 303-310, 2019.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A elisão fiscal ante a Lei Complementar nº 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 254-278.

PALAO TABOADA, Carlos. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. **Bulletin for International Taxation**, v. 69, n. 10, p. 603–608, 2015.

PASCHEN, Uwe. **Steuerungsumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht**. Wiesbaden: Springer Fachmedien, 2001.

PEGORARO, Andressa. **A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda**. São Paulo: IBDT, 2021.

PERROU, Katerina. **Taxpayer participation in tax treaty dispute resolution**. Amsterdam: IBFD, 2014.

PETERS, Anne. Supremacy lost: International Law meets Domestic Constitutional Law. **Vienna Journal on International Constitutional Law**, v. 3, p. 170-198, 2009.

PILTZ, Detlev Jürgen. **Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerungsumgehung** – unter besonderer Berücksichtigung des treaty-shopping. Jahrestagung des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg. Heft 25. Hamburg: Universität Hamburg, 1985.

PISTONE, Pasquale. **Abuso del diritto ed elusione fiscale**. Padova: CEDAM, 1995.

PISTONE, Pasquale. Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in International Tax Law. **World Tax Journal**, v. 6, n. 1, p. 3-9, 2014.

PISTONE, Pasquale. General report. In: PISTONE, Pasquale (ed.). **Tax procedures**. EATLP International Tax Series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 3-111.

PROKISCH, Rainer. Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. **Steuer und Wirtschaft International**, n. 2, p. 52-59, 1994.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. **Standards de prova no direito tributário**. São Paulo: IBDT, 2022.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

RAMOS, Vitor de Paula. Direito fundamental à prova. In: **Revista de Processo**, v. 224, p. 41, 2013.

RAMOS, Vitor de Paula. **Ônus da prova no processo civil**: do ônus ao dever de provar. São Paulo: Editora Juspodivm, 2022.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Temas de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

RIZA, Limor. Taxpayers' lack of standing in international tax dispute resolutions: an analysis based on the hybrid norms of international taxation. **Pace Law Review**, v. 34, n. 3, p. 1.064-1.092, 2014.

ROLIM, João Dácio. The Principal Purpose Test, International Tax Avoidance Standards, and International Fundamental Rights. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 74-83.

ROSENBLATT, Paulo. **General anti-avoidance rules for major developing countries**. 2013. Tese (Doutorado) – University of London, Londres, 2013.

ROSENBLATT, Paulo. Normas gerais antielisivas como princípio de Direito Internacional: os desafios do Brasil em se compatibilizar ao BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 211-233, 2017.

ROSENBLATT, Paulo; SANTOS, Pedro Henrique Ramos Coutinho dos. O alcance da Ação 6 do BEPS nos tratados para evitar a bitributação no Brasil: um cenário incerto. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 4, p. 244-261, 2018.

ROSINA, Mônica Steffen Guise. Meu trabalho precisa de direito comparado? In: QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Marina (coord.). **Metodologia jurídica**: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 126-135.

ROTHMANN, Gerd Willi. O Principal Purpose Test previsto na Ação 6 do BEPS. In: **7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, 2018, São Paulo. Anais. São Paulo: IBDT, 2019, p. 47-54.

RUDOLF, Michael. **Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch** – zugleich ein Beitrag zur Identifizierung und Bewältigung kollidierender Missbrauchsmaßstäbe im deutschen, europäischen und internationalen Steuerrecht. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012.

RUST, Alexandre. Article 1. Persons covered. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (ed.). **Klaus Vogel on double taxation conventions**. 4^a ed. Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2015.

SACCHETTO, Claudio. Introduction. In: SACCHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (ed.). **Introduction to comparative tax law**. Soveria Mannelli: Rubbetino Editore, 2008, p. 5-12.

SAMAHA, Stéphanie. **Consulta fiscal na prevenção de conflitos entre fisco e contribuinte**. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, 2019.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. **Elisão e evasão fiscal**. 2^a ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A dupla tributação econômica da renda e os acordos de bitributação**. São Paulo: IBDT, 2021.

SCHAUER, Frederick. One small step towards a metatheory of evidence and proof. **The International Journal of Evidence & Proof**, p. 1-8, 2019.

SCHAUMBURG, Harald. Leistungsfähigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht. In: LANG, Joachim (org.). **Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion**. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1995, p. 125-151.

SCHAUMBURG, Harald. **Internationales Steuerrecht**, 4^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2017.

SCHÖN, Wolfgang. The role of “commercial reasons” and “economic reality” in the “Principal Purpose Test” under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance**. Working Paper 2022-03, p. 1-20, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Algumas reflexões sobre a consulta em matéria fiscal. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 14, p. 1-34, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 321-374.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. **Revista Direito Tributário Atual**, p. 346-347, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordos de bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 29, p. 237-249, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. **Intertax**, v. 42, p. 682-694, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. In: BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 13-23.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. The twilight of bilateralism. Editorial. **Intertax**, v. 51, n. 5, p. 354-358, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; LAVEZ, Raphael Assef. Abuso de acordos de bitributação na jurisprudência do CARF: o que os Estados Contratantes acordaram? In: ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de (coord.). **Tributação sobre a renda (IRPJ/CSLL)**. Controvérsias tributárias e os precedentes do CARF, v. 1. Indaiatuba: Foco, 2022, p. 297-316.

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

SCHWARZ, Jonathan. The impact of the new preamble on the interpretation of old and new treaties and on the policy of abuse prevention. **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 174-178, 2020.

SEER, Roman. § 1. Steuerrecht als Teil der Rechtsordnung. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 22^a ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2015.

SEILER, Marcus. **GAARs and judicial anti-avoidance in Germany, the UK and the EU**. Wien: Linde Verlag, 2016.

SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho. **Planejamento tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2019.

SILVA, Virgílio Afonso. Interpretação conforme a constituição: entre a trivialidade e a centralização judicial. **Revista Direito GV**, v. 2, n. 1, p. 191-210, 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**: conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direito constitucional brasileiro**. São Paulo: EDUSP, 2021.

SINCLAIR, Ian. **The Vienna Convention on the Law of Treaties**. 2ª ed. Manchester: Manchester University Press, 1984.

SOHN, Louis B. The new International Law: protection of the rights of individuals rather than states. **The American University Law Review**, v. 32, n. 1, p. 1-64, 1982.

STARCK, Christian. Gleichheit der Besteuerung durch amtliche AfA-Tabellen und Sonderbehandlung von Verlustzuweisungsgesellschaften. In: KIRCHHOF, Paul *et al.* (org.). **Staaten und Steuern**. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag. Heidelberg: Müller, 2000, p. 391-403.

STIZZA, Paolo. International tax avoidance and the abuse of law in European Union. In: SACHETTO, Claudio; BARASSI, Marco (orgs.). **Introduction to comparative tax law**. Torino: Rubbettino Editore, 2008, p. 87-117.

TARAMOUNTAS, Konstantinos. The PPT: the introduction of a uniform standard with an uncertain application. **Intertax**, v. 47, n. 11, p. 922-937, 2019.

TIPKE, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**. Band III. Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.

TIPKE, Klaus. Mehr oder weniger Gestaltungsfreiheit für den Steuergesetzgeber? **Steuer und Wirtschaft**, v. 91, n. 4, p. 273-285, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**: autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário**: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ULLMANN, Andreas. The procedural aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). In: LANG, Michael *et al.* (ed.). **Tax treaty entitlement**. European and international tax law policy series, v. 18. Amsterdam: IBFD, 2020, p. 261-283.

VALÉRIO, Carla. Applying the OECD Principal Purpose Test in accordance with EU Law: an analysis of the scope, burden of proof and effects. **European Taxation**, v. 61, n. 11, p. 472-484, 2021.

VÁZQUEZ, Carmen. **De la prueba científica a la prueba pericial**. Madrid: Marcial Pons, 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2019.

VIEIRA, Carlos Renato; CARVALHO, Flavio. A Ação 6 do BEPS e a PPT Rule. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. **A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**, v. II – Substância e Convenção Multilateral. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 3-24.

VOGEL, Klaus. Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen. In: CURTIUS-HARTUNG, R.; NIEMANN, Ursula; ROSE, Gerd (org.). **Steuerberater-Jahrbuch 1983/84**. Bericht über den 35. Fachkongreß der Steuerberater des Bundesgebietes. Köln: 1984, p. 373-391.

VOGEL, Klaus. Double tax treaties and their interpretation. **Berkeley Journal of International Law**, v. 4, n. 1, p. 4-85, 1986.

VOGEL, Klaus; LEHNER, Moris. **Doppelbesteuerungsabkommen**. 5ª ed. München: C.H. Beck, 2008.

VOGEL, Klaus. Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht. **Steuer und Wirtschaft**, v. 62, n. 4, p. 369-381, 1985.

WEBER, Dennis. The reasonableness test of the Principal Purpose Test rule in OECD BEPS Action 6 (tax treaty abuse) versus the EU principle of legal certainty and the EU abuse of law case law. **Erasmus Law Review**, v. 1, 48-59, 2017.

WEBER-GRELLE, Heinrich. **Beweis- und Argumentationslast im Verfassungsrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts**. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979.

WEEGHEL, Stef van. A Deconstruction of the Principal Purposes Test. **World Tax Journal**, v. 11, n. 1, p. 3-45, 2019.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YASSEEN, Mustafa Kamil. L'interprétation des traités d'après la Convention de Vienne sur le Droit des Traités. In: **The Hague Academy of International Law**. Collected courses, v. 151, 1976, p. 1-114.

ZALASIŃSKI, Adam. Case law-based anti-avoidance measures and principles of human rights protection. In: KOFLER, Georg; MADURO, Miguel P.; PISTONE, Pasquale (ed.). **Human rights and taxation in Europe and the World**. Amsterdam: IBFD, 2011, p. 477-487.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José; BÁEZ, Andrés. The 2003 revisions to the Commentary to the OECD Model on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point. In: LANG, Michael *et al.* (ed.) **Tax treaties: building bridges between Law and Economics**. Amsterdam: IBFD, 2010, p. 129-158.

FONTES PRIMÁRIAS

Decisões brasileiras:

Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Recurso Especial 1.759.081/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 15/12/2020, DJe 18/12/2020.

Supremo Tribunal Federal, Decisão Monocrática, Recurso Extraordinário com Agravo 1.279.182, Min. Dias Toffoli, j. 21.07.2020, DJe 24.07.2020.

Supremo Tribunal Federal, Pleno, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.446, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 11.04.2022, DJe 27.04.2022.

Supremo Tribunal Federal, Pleno, Habeas Corpus 92.566/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 03/12/2008, DJe 05/06/2009.

Supremo Tribunal Federal, Pleno, Recurso Extraordinário 349.703/RS, Rel. Min. Carlos Britto, j. 03/12/2008, DJe 05/06/2009.

Supremo Tribunal Federal, Pleno, Recurso Extraordinário 466.343/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, j. 03/12/2008, DJe 05/06/2009.

Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 481.955, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 10.05.2011, DJe 26.05.2011.

Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Habeas Corpus 82.354, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10.08.2014, DJe 24.09.2004.

Supremo Tribunal Federal, Primeira Turma, Recurso Extraordinário 304.857, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.11.2009, DJe 05.02.2010.

Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Habeas Corpus 93.050, Rel. Min. Celso de Melo, j. 10.06.2008, DJe 01.08.2008.

Decisões estrangeiras e internacionais:

Áustria

VfGH 15.03.1990, B 758/88, B 759/88, VfSlg 12.326/1990.

VfGH 23.06.2014, SV 2/2013-14, VfSlg 19.889/2014.

Canadá

Canada Trustco Mortgage Co. vs. Canada, 2005 SCC 54.

Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49.

França

Conseil d'État, 7 / 8 SSR, 17.06.1987, n. 64549.

Conseil d'État, 3^a, 8^a, 9^a e 10^a câmaras reunidas, 25.10.2017, n. 396954.

Índia

Income Tax Appellate Tribunal, Rajkot Bench, ITA n. 7-9/Rjt/2011, *Income Tax Officer vs. Martrade Gulf Logistics FZCO-UAE*, 28 de novembro de 2017.

Reino Unido

Burlington Loan Management DAC vs. HMRC, 2022 UKFTT 290 (TC).

União Europeia

TJEU, 21 de novembro de 1991, Processo C-269/90, *Technische Universität München*, EU:C:1991:438.

TJUE, 21 de setembro 1999, Processo C-307/97, *Saint-Gobain*, EU:C:1999:438.

TJEU, 18 de dezembro de 2008, Processo C-349/07, *Sopropé*, EU:C:2008:746.

TJEU, 22 de novembro de 2012, Processo C-277/11, *M.*, EU:C:2012:744.

TJEU, 26 de setembro de 2013, Processo C-418/11, *Texdata Software*, EU:C:2013:588.

TJEU, 22 de outubro de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678.

TJEU, 17 de dezembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:832.

TJUE, 30 de junho 2016, Caso C-176/15, *Riskin and Timmermans*, EU:C:2016:488.

TJEU, 16 de maio de 2017, Processo C-682/15, *Berlioz*, EU:C:2017:373.

TJEU, 9 de novembro de 2017, Processo C-298/16, *Ispas*, EU:C:2017:843.

TJEU, 26 de fevereiro de 2019, Processos reunidos C-116/16 e C-117/16, *T Danmark e Y Danmark Aps*, EU:C:2019:135.

TJEU, 16 de outubro de 2019, Processo C-189/18, *Glencore Agricultura Hungria*, EU:C:2019:861.

TJEU, 4 de junho de 2020, Processo C-430/19, *C.F.*, EU:C:2020:429

TJEU, 6 de outubro de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:795.

TJEU, 25 de novembro de 2021, Processo C-437/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2021:953.

Tribunais internacionais

ICJ, *Case concerning the land, island and marine frontier dispute*, 11 de setembro de 1992.

Órgão de Apelação da OMC, Relatório, Estados Unidos – Proibição de importação de camarões e produtos derivados, 12 de outubro de 1998, WT/DS58/AB/R.

Iran-United States Claims Tribunal, *Federal Reserve Bank of New York vs. Bank Markazi*, Caso nº 823, de 16.11.1999.

Permanent Court of Arbitration (PCA), *ICS Inspection and Control Services Limited (United Kingdom) v. The Republic of Argentina*, Award on Jurisdiction, 10 de fevereiro de 2012, PCA Caso n. 2010-09.

Estudos, relatórios e pareceres:

Conclusões do AG Mengozzi, 31 de janeiro de 2013, Processo C-418/11, *Texdata Software*, EU:C:2013:50.

Conclusões da AG Kokott, 6 de junho de 2013, Processo C-276/12, *Sabou*, EU:C:2013:370.

Conclusões do AG Mengozzi, 16 de setembro de 2015, Processo C-419/14, *WebMindLicenses*, EU:C:2015:606.

Conclusões da AG Kokott, 2 de julho de 2020, Processos reunidos C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, EU:C:2020:516.

OCDE. **Model Double Taxation Convention on Income and on Capital**. Paris: OECD, 1977.

OCDE. Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention. In: OCDE. **Issues in International Taxation**, n. 7. Paris: OCDE, 2000, p. 87-106.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed version, 2003. Paris: OECD, 2003.

OCDE. **Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances**. Action 6 – 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profits Shifting Project. OECD Publishing: Paris, 2015.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017.

ONU. **Contributions to international co-operation in tax matters**: Treaty shopping, Thin capitalization, Co-operation between tax authorities, Resolving international tax disputes. Nova York: United Nations, 1988.