

1 INTRODUÇÃO

O comércio internacional cresce de forma considerável e, em razão disso, aumenta o fluxo de capitais entre países, os quais detêm soberania fiscal e editam suas normas tributárias, nos limites de seu Estado. Ao se comerciar insumos, mercadorias, serviços, por exemplo, pode ocorrer o fenômeno da bitributação sobre a expressão econômica deste atuar econômico, reflexo que fere pode ferir os princípios do direito tributário e que decorre justamente dos elementos de conexão: sujeito tributado, fator passível de tributação e soberania do Estado que possui poder de tributar.

A ocorrência da dupla tributação internacional – embora admitida no ordenamento jurídico tributário brasileiro, dada a expressão do princípio da territorialidade – além de ser nefasto, muitas vezes, para as relações econômicas entre países, gera grande desconforto nos contribuintes, pela ideia de injustiça e insegurança jurídica, ou mesmo da caracterização do efeito confiscatório em determinado caso concreto, prejudicando ou desestimulando, assim, o comércio e os investimentos. Por conseguinte, a principal consequência é a prática do *Treaty Shopping*, conceituado como planejamento fiscal, com objetivo de inibir a tributação excessiva, tornando menos oneroso o fluxo de capitais.

Por isso, esse estudo se propõe a discutir, nos termos do ordenamento constitucional brasileiro, se os acordos são medidas bilaterais suficientes para evitar bitributação internacional da renda, assim como, se a prática do *Treaty Shopping* merece ser vista como abuso de direito ou como alternativa de comportamento permitida a fim de proteger a liberdade de escolha do contribuinte. Nesse sentido, busca-se confrontar a bitributação internacional da renda com as medidas adotadas e a práxis do *Treaty Shopping*, a fim de evidenciar os efeitos desse fenômeno no mundo jurídico e na vida civil.

O trabalho divide-se, primeiramente, nos conceitos demandados para a compreensão de bitributação, soberania dos Estados e o combate realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE nos acordos firmados entre os países. Em seguida, observa-se as medidas unilaterais e bilaterais adotadas por Estados soberanos. Depois, trata-se do *treaty shopping*/planejamento fiscal e analisa-se a abusividade ou constitucionalidade dessa prática. Por fim, traça-se um panorama sobre as medidas de contenção, apontando, a título de amostragem, o acordo realizado entre o Brasil e a Bélgica.

A relevância da presente análise científica repousa na circunstância de que a bitributação é fenômeno diuturno enfrentado pelo Brasil diante do crescimento do comércio internacional como reflexo da globalização e o *Treaty Shopping*, pela prática frequentemente

utilizada pelos contribuintes a fim de tornar a transação entre países menos onerosa fiscalmente. Do mesmo modo, revela-se pertinente citar ainda a determinação dos acordos como classificação de melhor medida adotada para a resolução do problema.

A metodologia utilizada compreende o método dedutivo, quando parte da busca pelo conhecimento e a suscitação das consequências do problema, qualitativo na medida em que utilizará documentos para a formação de inferências, descritivo, e, bibliográfico documental de forma direta com a utilização de consulta a fontes científicas.

2 FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

A globalização tem como resultado o crescimento do comércio internacional e como um dos seus reflexos naturais tem-se a bitributação da renda, haja vista que, em regra, no sistema tributário de cada país vige o princípio na territorialidade tributária. Importa compreender esse conceito e como tal fenômeno ocorre, revelando o princípio fundamental da soberania dos Estados.

A tributação é uma das atividades estatais que sustenta e desenvolve o poder público, afeta aqueles que estejam sob o poder de império de um determinado Estado e transfere coativamente a parcela da riqueza privada para o setor público (BARCAROLLO, 2013, p. 22). Se há uma transação, um negócio jurídico com repercussão econômica praticado, e esse atuar se cuida de hipótese de incidência, ou seja, fato gerador prescrito em duas normas tributárias de ordenamentos de países distintos, que concorrem, por consequência lógica de suas soberanias fiscais, como praxe, configura-se a bitributação. Esta se baseia, portanto, nos seguintes requisitos: (i) identidade de objeto, (ii) sujeito do imposto e (iii) período tributário (XAVIER, 2010, p. 33).

Os critérios adotados pelos países são, em regra, a *fonte da renda para tributar* todas as riquezas geradas em seu território ou o *domicílio fiscal*, neste último caso, que independe do local que estas tenham sido geradas (BRIGIDO, 2013, p. 87). A conexão entre o fato econômico tributado e o Estado que tributa é essencial, seja de ordem subjetiva ou objetiva. A fonte ou a residência, são os principais elementos, sendo assim, esse fenômeno só ocorre porque países adotam critérios que cumulativamente implicam na tributação.

Ao se tratar de bitributação internacional da renda verifica-se que é possível identificar duas situações: *i*) um país adota o critério da residência e o outro o da fonte para tributar o mesmo rendimento auferido pelo mesmo contribuinte (identidade de fato e sujeito). Vejamos, o contribuinte reside em um país e trabalha em outro, aquele tributa pelo critério da residência

e este tributa pela fonte de seus rendimentos, ou seja, ambos os países tributam o mesmo contribuinte por critérios diferentes; *ii*) quando dois ou mais países adotam o mesmo critério de tributação, quais sejam, da fonte ou da residência. Um contribuinte, por exemplo, pode ser considerado residente em dois ou mais Estados soberanos que adotam o critério da residência ou, ainda, quando o rendimento do sujeito passivo é considerado auferido em dois ou mais países pelo critério da fonte. Note-se que, inclusive, é possível que um único contribuinte fabrique um produto em um país; a venda em outro e resida em terceiro país (VOGEL, 1997, p. 9).

A bitributação da renda, por seu turno, decorre justamente dos elementos de conexão do sujeito tributado, fator passível de tributação e soberania tributária do Estado. Se os Estados escolhem apenas um critério de bitributação de forma unânime, ou seja, local de auferimento de tal expressão econômica, a princípio, não haveria tal problemática (DORNELLES, 1974, p. 8).

Quanto a soberania, uma vez que os Estados são livres para legislar e, instituir as suas hipóteses de incidência tributária, tem-se a mesma realidade fática por diversos prismas, nada impedindo que dois ordenamentos distintos utilizem o mesmo fator (SCHOUERI, 2001, p. 164).

A referida liberdade de legislar sobre tributos em cada território, como já aludido, decorre da soberania dos Estados, invocada pela não submissão a nenhum outro ordenamento. No campo do direito internacional, um país soberano só adota regras alienígenas que foram voluntariamente aceitas consensualmente (MORAES, 2007, p. 35). No Brasil, a soberania é princípio fundamental encartada no art. 1º, “i”, da Constituição Federal de 1988; o mais alto grau do direito do Estado, o direito de decidir – dentre inúmeras outras formas de sua expressão – qual norma jurídica seria válida em seu território.

Quanto à legislação é possível determinar que o direito de instituir um tributo obedece à pré-condição da jurisdição, que se define pelo alcance das leis do Estado soberano. Nem todas as normas alcançam os limites ditados pelo Estado, mas o mais importante é que nenhuma delas, como regra, ultrapassa os limites territoriais do país, pois além desses limites se inicia o território de outros Estados, também soberanos (BRIGIDO, 2013, p. 85). A soberania fiscal funda-se, pois, no princípio da territorialidade, formado por aspectos formais e materiais. O aspecto formal reflete o poder de império do Estado nos seus limites jurisdicionais e, o aspecto material, se caracteriza pela possibilidade do alcance dos bens e serviços cuja expressão econômica se revelou fora dos limites territoriais, mas que, conforme previsão legal interna, tenham origem no país de jurisdição (FLÁVIO NETO, 2015, p. 16).

Assim, a principal forma de equilibrar essa questão da bitributação do contribuinte são medidas unilaterais ou bilaterais dos países, com o objetivo de evitar ou mitigar a coexistência de normas concorrentes no que tange ao aspecto de incidência fiscal (objetivo ou subjetivo).

Nesse contexto, registra-se que após a convenção de 14 de dezembro de 1960, trinta e seis países membros da OCDE se reúnem regularmente para discutir o desenvolvimento econômico dos países e o fenômeno da bitributação, bem como medidas a serem adotadas para prevenir efeitos confiscatórios para os contribuintes (OECD, 2019).

As convenções que se limitam a traçar um modelo que as partes deverão seguir, cuja elaboração seja promovida pela OCDE, possuem natureza meramente recomendatória (XAVIER, 2004, p. 97). Ensina Schoueri (2013, p. 240), como salientado, que os acordos são os instrumentos de Direito Internacional público utilizados pelos Estados com o intuito de aliviar ou eliminar o fenômeno da bitributação da renda, tal como, combater a evasão fiscal, mediante concessões de ambas as partes. Por conseguinte, a celebração de uma convenção fiscal (pela OCDE) busca afastar o risco de ofensa à capacidade contributiva do contribuinte, eis que direito constitucional fundamental que, em nossa Carta Política está guardado no art. 145, §1º, precipuamente.

A estrutura da convenção, pois, é necessária para determinar conceitos importantes frente à tributação, à proporção que estabelece métodos que evidenciam características específicas dos países pactuantes, e por essas razões, com padrões devidamente estruturados, se obtém êxito na constituição das regras destinadas ao abrandamento ou mesmo recuo total da bitributação.

A convenção modelo da OCDE é, assim, um importante mecanismo que auxilia os países que intencionam evitar a ocorrência da dupla tributação internacional, porquanto apresenta um documento-modelo formulado a partir de uma deliberação conjunta, que busca equilibrar a tributação dos países signatários e suas especificidades (TEIXEIRA; OBREGON, 2019, p. 323).

Esclarecidas as possibilidades formais dos acordos e convenções, nota-se a importância do estudo sobre os acordos e convenções que o Brasil ratificou atinentes à temática aqui discutida.

3 MEDIDAS UNILATERAIS E BILATERAIS E AS PRINCIPAIS CLÁUSULAS DOS ACORDOS

Em consonância com o princípio da soberania, cada Estado tem a função de eleger a competência tributária, em seu território, podendo conflitar com o direito de outro Estado também soberano. Para tanto, os países adotam mecanismos para prover mais justiça tributária aos seus cidadãos e evitar fuga de capital, quais sejam, medidas unilaterais e bilaterais de proteção.

3.1 Medidas unilaterais e bilaterais

A expressão competência tributária é comumente utilizada para designar o poder dos entes da Federação para elaborar normas para a criação, majoração, arrecadação e fiscalização de tributos. Poder devidamente reconhecido, limitado e, no caso das federações, dividido em seu exercício, por normas de uma Constituição. É por meio do exercício pleno de sua faixa de competência que um Estado efetiva a tributação (SCHOUERI, 2006, p 216).

Nessa esteira, a edição de medidas unilaterais realizadas pelos Estados, individualmente, busca diminuir a tributação excessiva, para que em seu território a renda seja tributada apenas uma vez, a despeito de existir um elemento de conexão (objetivo ou subjetivo) com a renda auferida ou pelo patrimônio amealhado pelo sujeito passivo. Ou seja, limitam voluntariamente (conforme previsão legal expressa) o exercício de sua competência tributária em prol da necessidade de segurança jurídica ou mesmo visando regular sua economia ou mercado interno.

A condução da política fiscal *vis a vis* o cenário internacional pode, eventualmente, considerar ou não o efeito causado em outro Estado também competente para a tributação (BRIGIDO, 2013, p .86). A utilização dos *métodos unilaterais*, classificados como alternativos, em regra, beneficiam autoridades fiscais e contribuintes na concretização da resolução de conflitos, colaborando para o incremento da segurança jurídica e da eficiência no cumprimento das obrigações tributárias (FLÁVIO NETO; PRZEPIORKA, 2019, p. 119).

Diversos institutos jurídicos tributários se prestam como instrumento para as regras unilaterais de abrandamento da carga fiscal. A *isenção* consiste no afastamento da hipótese de incidência normativa de um tributo no plano interno e, se o tributo foi pago em um Estado será o suficiente por equivaler ao pago no outro. Há, nesse caso, o não exercício da competência de tributar, o mais comum é o Estado de residência não incidir a tributação de uma renda em favor do Estado que tributa por meio da fonte. A exemplo, no caso de um advogado que trabalha na

França e mora no Brasil, estado de residência¹, este poderá isentar, parcial ou integral, da tributação das rendas auferidas na França, que tributará pelo critério da fonte. (SCHOUERI, 2006, p. 219).

Já a *imputação* desconsidera parte da tributação pois, tanto o Estado da fonte quanto o de residência tributam a renda auferida pelo sujeito, porém, o país que tributa pelo critério da residência desconsidera o imposto pago pelo da fonte. A *dedução*, pelo seu turno, pode ser integral, quando a renda é deduzida em valor integral, ou, ordinária em que a dedução é determinada por um limite, dado que o crédito obtido por meio da dedução em um Estado não pode ser superior ao do outro país. E, diferentemente da isenção, a imputação não considera o rendimento, mas sim o imposto pago no exterior (SCHOUERI, 2006, p. 219).

No método de *redução de alíquotas* não há renúncia de receita ao tributar as rendas provenientes do exterior, apenas utiliza-se de um percentual reduzido. No mesmo exemplo, com base nesse método, pode o Brasil, quando for o país de residência, tributar os rendimentos auferidos na França, com tributação menor do que a devida, por meio de alíquota inferior à de outros rendimentos gerados no mesmo Estado (SCHOUERI, 2006, p. 215).

Por fim, no método de *dedução de impostos*, é a redução da base de cálculo do tributo a ser pago no Estado de residência, que já foi pago no outro país. No exemplo já citado, a autoridade brasileira subtrai da base de cálculo o tributo já pago que recaiu sobre os proventos na França, país que utilizou o critério da fonte (MÜLLER; REZENDE, 2016, p. 6).

No que se refere às *medidas bilaterais*, estas, empiricamente observadas, são consideradas as mais comuns, já que nos métodos unilaterais, apenas um dos Estados deixa de arrecadar, fenômeno, a princípio, nefasto economicamente sob o prisma individual daquele país que renunciou a tal receita (BRIGIDO, 2013, p. 87). Os acordos são, então, mais profícuos, porque instituem cláusulas harmônicas que consideram benefícios e prejuízos de cada Estado tributante, e, determinam o critério para cada de tipo de renda auferida, em cada país competente, sujeito à tributação.

Considerando que as rendas variam entre salários, investimentos, lucros de empresa e outros, o acordo possui a finalidade de determinar, por exemplo, o critério de residência para salários e o da fonte para os investimentos, ou seja, sobre cada fato gerador incide um critério

¹ Para consulta do inteiro teor do Decreto 70.506/1972, que promulgou a convenção com a França para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, vale acessar o seguinte endereço eletrônico no âmbito do Ministério da Economia: <<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/franca/decreto-no-70-506-de-12-de-maio-de-1972>>. Acesso em 03 abr. 2021.

de tributação, independentemente do país pactuante em que tenha sido gerado (FLÁVIO NETO, 2015, p. 20).

A OCDE busca auxiliar nas negociações entre países, por meio de estudos e elaboração de modelos, que se destinam, especialmente, na escolha de critérios adotados. Convenções consideradas multilaterais abrangem vários países que passam a adotar mesma política fiscal para determinados fatos que têm expressão econômica tributável. A título de ilustração, vale consignar que o Brasil tem como base o modelo estabelecido pela OCDE em várias convenções bilaterais (TEIXEIRA; OBREGON, 2019, p. 321).

Os acordos internacionais contra a bitributação não são normas de conflito, como as de direito internacional privado que definem, por exemplo, a prevalência de uma lei interna sobre outra alienígena. No entanto, há de se reconhecer que tais acordos são juridicamente regras de limitação de eficácia da lei fiscal dos Estados contratantes, eis que apenas impõem regras de distribuição, as quais determinam a repartição de competências em matéria tributária, balanceando, assim, a capacidade contributiva dos países (SCHOUERI, 2003, p. 35).

O texto de um acordo de dupla tributação é responsável pelo processo de aplicação de distribuições de tributos, de forma equilibrada entre os países signatários. Portanto, os elementos textuais, como ponto de partida para a construção do sentido dos acordos internacionais são essenciais para a consecução do objeto pactuado (FLÁVIO NETO, 2015, p. 210).

A interpretação homogênea entre os Estados pactuantes é vista como requisito indispensável para a implementação e manutenção de acordos, sem a qual dificilmente se pode garantir que alguma avença foi realmente firmada (FLÁVIO NETO, 2015, p. 53). Inere-se que, mesmo na hipótese de a dupla bitributação internacional da renda ser suprimida por medidas unilaterais, há inúmeras vantagens recíprocas que só podem ser alcançadas, ou facilmente atingidas, por meio das deliberações bilaterais entre os países (FERNANDES; BONITO, 2013).

Tais critérios são previamente estudados pelos signatários, idealizando um equilíbrio na tributação, gerando efeitos potencialmente benéficos aos países que pactuaram o acordo. Uma das principais justificativas para a criação e adoção dessas negociações é o crescimento de investimentos nos países, que, ao adotarem o pacto bilateral promove maior segurança jurídica.

3.2 As principais cláusulas dos Acordos internacionais firmados

Existem duas cláusulas de maior relevância que são inseridas nos acordos entre países no plano internacional, quais sejam, *tax sparing* e *matching credit*.

A cláusula de crédito fictício ou *tax sparing*, “consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento exterior.” (XAVIER, 1998, p. 672). Portanto, o *tax sparing* ocorre quando o Estado de residência (geralmente um país desenvolvido) atribui um crédito no valor do imposto de renda que deveria ter sido pago no Estado da fonte (geralmente um país em desenvolvimento), mas que este país, a fim de incentivar o investimento estrangeiro, deixou de cobrar (TOAZE, 2001, p. 884).

A aplicação desse instrumento busca evitar que o contribuinte deixe de se beneficiar com o incentivo concedido no país da fonte, cujo sacrifício financeiro, na ausência do crédito fictício, acabaria por se tornar benefício exclusivo ao país de residência, que por sua vez, já é desenvolvido, não ensejando em incentivos fiscais que atraem investimentos ao país em desenvolvimento (SCHOUERI, 2001, p. 218). Nesse sentido, *tax sparing* corresponde a um crédito tributário que deveria ter sido pago no país da fonte caso não existissem quaisquer formas de isenções ou de incentivos oferecidas para importar investimentos (XAVIER, 1998, p. 672).

A maior parte dos países da OCDE adotam cláusulas de *tax sparing* em acordos celebrados com países desenvolvidos, em desenvolvimento ou ambos. O único membro da OCDE que tem se recusado a ratificar esses acordos são os Estados Unidos (SCHOUERI, 2001, p. 2018).

Mesmo que o Brasil conceda benefícios fiscais, se estes não forem regidos por acordo de bitributação; pela cláusula *tax sparing*, serão insuficientes para atrair investimentos, se o país de origem tributa os rendimentos auferidos pelos investidores (residentes fora) no território brasileiro. Ou seja, o investidor não tem qualquer incentivo, pois todos os seus rendimentos decorrentes das aplicações realizadas no Brasil são tributados no país de origem (BRIGIDO, 2012, p. 10). É por essa razão que o *tax sparing* é visto como forma de promover o desenvolvimento industrial, comercial e científico nos países em desenvolvimento, é a única forma de o país de residência ser beneficiado (TORRES, 2001). O Brasil, em regime de desenvolvimento, frequentemente busca aplicar o crédito fictício em suas convenções de bitributação (SCHOUERI, 2001, p. 218).

O crédito presumido ou *matching credit* reside na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultaria da aplicação da alíquota convencional ou de direito comum em vigor no país da fonte (XAVIER, 2004, p. 671). Nesse sentido, consiste na concessão de um crédito que advém de um imposto fictício que visa elevar o valor do crédito de imposto a um patamar superior ao que se teria como crédito tributário pelo país da fonte, conforme regular

aplicação da respectiva alíquota reduzida, resultando em um crédito de imposto mais elevado (XAVIER, 2004, p. 671).

A técnica do crédito presumido (*matching credit*) representa a atribuição de um crédito mais elevado do que aquele que resultaria da aplicação da alíquota convencional ou de direito comum em vigor no país da fonte. O Estado da fonte compromete-se a não tributar determinados rendimentos além de um teto e o Estado da residência, ao aplicar o método do crédito, considera pago no Estado da fonte montante superior àquele teto, de modo que se garante efetivo benefício ao investidor. De regra, concede-se ao investidor, crédito em seu país de residência, no montante equivalente ao imposto a que normalmente se sujeitam os investimentos no Estado da fonte, enquanto, simultaneamente, este é reduzido. O investidor goza de uma redução em seu imposto, no Estado da fonte, mas tal minoração é desconsiderada por seu Estado de residência, como se tivesse sido pago imposto sem qualquer atenuação no primeiro país (SCHOUERI, 2006, p. 213).

O *matching credit* independe das políticas tributárias internas dos países que o adotam, ou de medidas como isenção ou dedução de impostos. Se caracteriza quando o Estado de residência autoriza que seja reduzido o imposto de renda em valor superior ao efetivamente pago no Estado da fonte. A cláusula se aplica no país de residência, em que é fixado um percentual “x” de crédito e sua utilização é definida pelo tipo de renda, dividendos ou juros. (VALLVÉ, 1995, p. 461).

A cláusula de crédito presumido é frequentemente usada pelo Brasil nos acordos de bitributação adotados entre os países os quais atuam no comércio internacional de bens, produtos ou serviços². Ademais, é um dos requisitos que o Brasil escolhe para os acordos com países partes do círculo de negócios que geram desenvolvimento e crescimento do mercado internacional.

Dentre os mecanismos utilizados para atrair investimentos o *matching credit* possibilita que ambos os Estados negociantes obtenham vantagens tributárias. Assim, a relação entre um país desenvolvido e outro em desenvolvimento (v.g. Brasil) quando da utilização desse instrumento, possibilita o reconhecimento do direito dos países que necessitam desenvolver-se valerem-se do instrumento tributário de crédito presumido (SCHOUERI, 2001, p. 215).

A mera medida unilateral de imputação, esta que desconsidera no país da residência o tributo pago na fonte, não é meio suficiente para atrair investimentos, considerando que ao

² Para acessar a lista de acordos firmados pelo Brasil e seus termos, consulte: < <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>>. Acesso em 03 abr. 2021.

renunciar recursos tributários, os países em desenvolvimento podem não atingir ao objetivo de formular norma tributária indutora, insuficiente, para estimular os contribuintes a adotarem comportamentos desejados em prol do desenvolvimento econômico (BRIGIDO, 2012, p. 8).

O uso das duas cláusulas, pelos países que firmam os acordos, resulta ao enfrentamento de uma prática dos possíveis contribuintes, do planejamento tributário internacional chamado; *treaty shopping*. Assim, considera-se como base deste estudo a orientação ortodoxa da OCDE para os acordos entre os países, quando configura o *treaty shopping*, como abuso ou liberdade de direito.

4 **TREATY SHOPPING**

No atual cenário tributário internacional, vislumbra-se imprescindível uma análise cuidadosa dos contornos e limites do conceito do *treaty shopping* e a determinação dessa prática como abuso ou liberdade de direito, por meio de acordos internacionais contra a bitributação.

4.1 **Contexto e dimensões do *treaty shopping***

As negociações comerciais internacionais privadas pressupõem relações intersubjetivas que envolvem sujeitos empreendedores que se localizam ao menos em dois Estados, cada qual possuidor de ordenamentos jurídicos próprios e com base na sua soberania, buscam uma transação mais eficiente e menos onerosa possível, essa ponderação é denominada como *Treaty Shopping*.

A expressão *treaty shopping* nasceu nos Estados Unidos da América a partir do termo *forum shopping*, que é utilizado no processo civil americano e aborda a escolha da melhor jurisdição ao litigante. Já o *treaty shopping* possibilita ao contribuinte escolher um país que lhe oferece o melhor cenário tributário, por meio de um acordo de bitributação no qual o seu país de origem não é beneficiário (BELLAVÉR; MACEI, 2014, p. 361).

O instrumento que viabiliza a prática do *treaty shopping* consiste no tratado internacional, isto é, incorporado em rito próprio ao ordenamento jurídico interno, convencionando a supressão da bitributação internacional da renda e a concessão de benefícios fiscais (FERNANDES; BONITO, 2013). Rosenbloom (1994, p. 83), descreveu o fenômeno como a criação de uma entidade em determinado país, signatário de um acordo incorporado pelo ordenamento jurídico e que concede benefícios quanto à tributação, por meio de um convênio país-fonte. Para tanto, a seleção de um tratado, devido a implantação de entidade que

de outro modo não estaria disponível, já que este, é benesse apenas para aqueles que ao ordenamento em questão se submetem.

Para Schoueri (1995, p. 21) a finalidade do *treaty shopping* se caracteriza quando o sujeito obtém benefícios de um acordo de bitributação em que não estaria incluído entre seus beneficiários, estruturando seus negócios, interpondo, entre si e a fonte do rendimento, uma pessoa ou um estabelecimento permanente, que faz jus àqueles benefícios. Os elementos de caracterização do *treaty shopping* consistem em: beneficiário efetivo, entidade criada em país por sujeito não residente e atividade econômica mínima na jurisdição em que está localizada, como renda sujeita a tributação mínima no país de residência da entidade criadora (FERNANDES; BONITO, 2013).

Os países celebram acordo para eliminar a dupla tributação fundada no Estado da fonte e no Estado da residência e consideram características particulares dos seus regimes, com o propósito de eliminar o entrave ao investimento e ao desenvolvimento do comércio internacional. Por essa razão, ao permitir terceiro residente de um país que não convencie o tratado, franqueia-se a uma jurisdição estranha ao acordo, que aproveite as características dos demais (VILELA, 2016, p. 11)

Compulsiva Schoueri (1995, p. 20) que as convenções possuem caráter pessoal e tem como propósito beneficiar os residentes de outro Estado contratante ao estabelecer uma relação de reciprocidade em que não se prevê extensões dos benefícios a residentes de Estados terceiros.

A utilização do planejamento tributário reside na coordenação de programas destinados a amenizar os custos tributários. Por se tratar de uma projeção, é anterior à concretização de qualquer ato, motivo pelo qual não cabe a análise prévia de sua licitude ou ilicitude. Os atos e negócios escolhidos para o planejamento é que podem ter a sua legalidade examinada (LEAL, 2010, p. 127).

Ao utilizar a prática do *treaty shopping* verificam-se as figuras das “empresas canais” (*conduit companies*) e das “empresas trampolins” (*stepping stone companies*) (FERNANDES; BONITO, 2013, p. 12).

Quanto às empresas canais, quando a subsidiária do país Y receber lucros de dividendos da subsidiária localizada em X, estará sujeita as mesmas isenções concedidas às empresas do país Y, porque ao ser inserida no país signatário passa a ser sujeito beneficiário, logo aproveita o acordo realizado entre os países. Consequentemente, se o país Z não instituisse as empresas, não aproveitaria os benefícios e estaria sendo bitributado, posto que não há acordo entre o País Z e X, onde se origina o fluxo de capitais. (OLIVEIRA, 2009, p. 183).

As empresas trampolins caracterizam-se quando o residente do Estado que não tem

tratado internacional celebrado pretende exercer atividade econômica e intercalar os recursos. Diante disso, a empresa controladora (A) cria uma companhia subsidiária (B) em um Estado com tributação reduzida concedida por tratado contra bitributação, e empresta a este determinado montante que, por sua vez, redireciona o mesmo valor, por meio também de outro empréstimo, a uma companhia (que está sediada em um país que tenha avençado benefícios fiscais atraentes com o Estado no qual a referida subsidiária se encontra) residente de um Estado onde a controladora queira investir o recurso (C) (FERNANDES; BONITO, 2013, p. 18) .

Diante da análise das estruturas do *treaty shopping*, com o escopo de preservar as regras de direito internacional, objetiva-se a determinar medidas utilizadas para repelir a prática vista como abuso de direito. Isto porque a OCDE (2008, p. 91) preconiza que os Estados “devem acatar escrupulosamente as obrigações específicas que decorrem das convenções fiscais para eliminar as duplas tributações desde que não exista prova evidente de uso abusivo destas convenções”.

4.2 Medidas de Contenção à Prática do *Treaty Shopping*

A prática do *treaty shopping* é refutada como abuso de direito no âmbito tributário internacional por parte das empresas, pois utilizam tratados dos quais não são beneficiárias, objetivando evitar a dupla tributação. E tal forma de atuação é largamente combatida no cenário internacional pelos governos, assim como, pela OCDE, que concretizou um modelo de formatação para os acordos que evitam a bitributação. À vista disso, em 1977, inseriu cláusulas que serviriam de medidas de contenção da prática (SANTANA; SILVA, 2013, p. 311)

Schoueri (1995, p. 122) com base nos comentários da OCDE, descreveu como formas de contenção: a) Exclusão; b) Sujeição efetiva ou Mínimo de tributação; c) Transparência; d) Consideração da qualidade dos sócios; e) Cláusula de trânsito; e f) Cláusula de boa-fé.

A exclusão tem por finalidade evitar o acúmulo de benefícios fiscais. Para tanto, as sociedades residentes em um dos países que sejam signatários do acordo poderão ser excluídas das vantagens concedidas, isso ao ser constatada a caracterização de regime fiscal privilegiado, e neste caso, em uma situação mais favorável frente as demais, o que mitigaria a isonomia buscada na convenção pactuada, pois somar-se-iam os benefícios (SCHOUERI, 1995, p 122).

No que tange à sujeição efetiva ou mínima tributação o requisito é a aplicação do acordo à tributação por um Estado do rendimento transferido pelo outro Estado, impedindo a não tributação de algum tipo residual de investimento por ambos Estados (SANTANA; SILVA,

2013, p. 312). A transparência, descrita como forma de contenção, tem por resultado a prevalência da substância sobre a forma. Portanto, afasta-se a incidência do tratado e sua benesse das pessoas jurídicas controladas por residentes em países não signatários, ou seja, terceiros à jurisdição considerada no acordo. Logo, verifica-se a renda usada pela sociedade, a fim de verificar se a controlada foi instituída apenas para servir de condutora de rendimentos, privilegiando um terceiro não residente e não beneficiário efetivo (estrutura de empresas canais) (SCHOUERI, 1995, p. 123).

Torres (2010, p. 141), explana que, com o desígnio de auxiliar o método de transparência, a cláusula da consideração da qualidade dos sócios (também chamado de método de atuação) para atribuir as vantagens fiscais, já que verifica e concede o benefício apenas para pessoas jurídicas controladas por residentes no mesmo país. Caso contrário, haverá desconsideração da vantagem.

Ao considerar a prática do *treaty shopping* por meio da estrutura de empresas trampolins, a cláusula de trânsito age preventivamente, recusando os benefícios às empresas que utilizam a renda ou juros para pagar despesas a outros indivíduos ou empresas não residentes em algum dos Estados acordantes (SANTANA; SILVA, 2013, p. 312).

Enfim, quanto à cláusula de boa-fé, tem-se o exercício real de determinada atividade no país de fonte dos rendimentos pela empresa interposta, ao passo que considera a autonomia da empresa residente no país beneficiário. Para tanto, as medidas para conter a prática repele empresas que possuem apenas a finalidade de obter os benefícios concedidos (SCHOUERI, 1995, p. 123).

Ademais, quanto a aplicabilidade das medidas de contenção, a limitação de benefícios tem base nos acordos firmados com a Alemanha, pois identifica-se os seguintes elementos: a) não razão econômica ou justificativa relevante para estabelecer companhia não residente no país; b) companhia não residente que não recebe mais de 10% de sua renda bruta por meio de sua própria atividade econômica; e c) sociedade não residente que não possui estabelecimento adequado para o exercício da atividade (FERNANDES; BONITO, 2013, p. 23).

O argumento quanto à prática do *treaty shopping* como exercício regular do direito, esvazia-se à medida que o parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que, no âmbito da legislação brasileira, a norma concede poderes à autoridade, a fim de desconsiderar atos e negócios jurídicos praticados com a finalidade elisiva (abuso de direito), concedendo ao artigo a instrumentalidade de combate de procedimentos de abuso de direito/forma no mundo jurídico brasileiro (SCHOUERI, 1995, p. 128). Ainda, essa prática do planejamento tributário é vista como um desincentivo aos países para negociar tratados, resultando em maiores oportunidades

de evasão fiscal internacional. Pois, permite que terceiros de países que não pactuaram e não tem preocupações e interesse em cooperações fiscais obtenham vantagens recíprocas estabelecidas entre os países que realizaram o acordo (FERNANDES; BONITO, 2013, p. 23).

O *treaty shopping* como prática abusiva está ligado à perda de investimentos, pois tratados que versam sobre medidas com a finalidade de evitar a bitributação, incentivam o desenvolvimento e protegem os direitos fundamentais do contribuinte. Portanto, no que toca aos benefícios fiscais, ao serem usados indevidamente por terceiro, isso distorce o fluxo de capitais e faz com que o acordo bilateral seja vislumbrado pela multilateralização, implicando em custo aos países fonte e residência que são os verdadeiros signatários (FERNANDES; BONITO, 2013, p. 17).

No que se refere ao beneficiário efetivo dos acordos, é tratado como *beneficial ownership*, caracterizando-se como medida de combate ao *treaty shopping*, ao lado das cláusulas de limitação de benefícios (cláusulas LOB), que repelem empresas que são constituídas apenas com a finalidade de obter os benefícios pactuados, tal como, empresas com poderes insignificantes de gerência (OECD, 2019, p. 3), determinando os benefícios àqueles que efetivamente desenvolvem atividade econômica entre os países sob o argumento de que ambas as medidas utilizadas nos acordos internacionais contra a bitributação visam identificar a existência de uma mínima conexão entre o Estado da Residência e a pessoa que usufrui das vantagens do acordo (CASTRO, 2012 p. 21).

4.3 O Acordo da Bélgica como paradigma para a discussão do *treaty shopping*

O Brasil realizou 34 acordos internacionais, atualmente encontram-se em vigor 33 deles, visto que o acordo firmado com a Alemanha teve a sua vigência cessada em 01 de janeiro de 2006. O mais recente acordo realizado ocorreu no ano de 2017 com a Rússia.

Quanto à estrutura, o Brasil adota o modelo da convenção da OCDE, e para análise da eliminação da dupla tributação, elegeu-se como paradigma de estudo, o acordo realizado com a Bélgica, cuja convenção foi promulgada pelo Decreto Lei 72.542 (BRASIL, 1973).

Quadro 1 – Acordo entre Brasil e Bélgica

Países – Brasil e Bélgica	Tributação
Cláusula de crédito no BRASIL – <i>Tax Sparing</i>	1. No caso do Brasil a dupla tributação será evitada da seguinte forma: Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, em conformidade com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Bélgica, o Brasil concederá, na ampliação de seu imposto, um crédito equivalente ao imposto pago na Bélgica. Todavia, o montante desse crédito não poderá exceder à fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento no total dos rendimentos tributáveis no Brasil.

Cláusulas de Isenções na Bélgica	<p>1. Quando um residente da Bélgica receber rendimentos não indicados II (dividendos, juros ou royalties), III (dividendos, juros ou royalties em que o Brasil reduza a carga fiscal à alíquota inferior a 14%) e IV (ganho de capital e regimes não especificados) deste parágrafo que forem tributáveis no Brasil em conformidade com as disposições da presente Convenção, a Bélgica isentará esses rendimentos de imposto, mas poderá, para calcular o montante de seus impostos sobre o restante dos rendimentos desse residente, aplicar a mesma taxa que aplicaria se esses rendimentos não tivessem sido isentos;</p> <p>2. Quando uma sociedade residente da Bélgica tiver a propriedade de ações ou partes de uma sociedade por ações, residente do Brasil e sujeita nesse Estado ao imposto sobre o rendimento de sociedade, os dividendos que lhe forem atribuídos por esta última sociedade e que forem tributáveis no Brasil em conformidade com o artigo 10, parágrafo 2 (dividendos tributados no Estado Contratante de que for residente pagos em até 15%) ficarão isentos do imposto de sociedades na Bélgica na medida em que essa isenção seria concedida se as duas sociedades fossem residentes da Bélgica; esta disposição não impede a cobrança sobre tais dividendos do <i>précompte</i> (imposto Belga) mobiliário exigível segundo a legislação belga;</p> <p>3. Quando uma sociedade residente da Bélgica tiver tido durante todo o período do exercício social de uma sociedade por ações, residente do Brasil e sujeita ao imposto sobre a renda de sociedade nesse Estado, a propriedade exclusiva de ações ou partes desta última sociedade, ela ficará igualmente isenta do précompte (imposto Belga) mobiliário exigível em conformidade com a legislação belga sobre os dividendos de tais de que faça o pedido por escrito até o termino do prazo prescrito para a entrega de sua declaração anual; quando da redistribuição aos seus próprios acionistas desses dividendos isentos, estes não poderão ser deduzidos dos dividendos distribuídos passivos de <i>précompte</i> (imposto Belga) mobiliário. Essa disposição não será aplicada quando a primeira sociedade tiver optado pela sujeição de seus lucros ao imposto de pessoas físicas.</p>
Cláusulas de Deduções na Bélgica	<p>1. A Bélgica concederá igualmente a dedução de 20% em dividendos, juros e royalties, que são tributáveis no Brasil em virtude da Convenção e das disposições gerais da legislação brasileira, quando eles aí estiverem temporariamente isentos de imposto pelas disposições legais especiais destinadas a favorecer os investimentos necessários ao desenvolvimento da economia do Brasil. As autoridades competentes dos Estados Contratantes determinarão de comum acordo os rendimentos que se beneficiarão desta disposição.</p>
Cláusula Unilateral da Bélgica	<p>1. Os rendimentos que tiverem sido tributados no Brasil em conformidade com os artigos 13, parágrafo 3, ou 22 (ganhos de capital, ganhos provenientes da alienação de quaisquer outros bens ou direitos diferentes dos mencionados na convenção e regimentos não expressamente mencionados) que estejam compreendidos nos rendimentos passíveis do imposto belga, ficarão sujeitos a esse imposto em conformidade com as modalidades previstas pela legislação fiscal belga, relativas aos rendimentos profissionais obtidos e tributados no exterior.</p> <p>2. Quando, em conformidade com a legislação belga, perdas sofridas por uma empresa belga num estabelecimento permanente situado no Brasil forem efetivamente deduzidas dos lucros dessa empresa para sua tributação na Bélgica a isenção prevista no inciso I (dividendos, juros e royalties) não se aplicará na Bélgica aos lucros de outros exercícios tributáveis, que sejam imputáveis a esse estabelecimento, na medida em que esses lucros tiverem também sido isentos de imposto no Brasil, em razão de sua competição com as referidas perdas.</p>
Cláusula de Beneficiário Efetivo	<p>1. Na eventualidade de o Brasil reduzir a carga fiscal normal aplicável aos rendimentos acima mencionados atribuídos a não-residentes, a uma alíquota inferior a 14% do montante bruto de tais rendimentos, a Bélgica reduziria de 20% para 15% a alíquota dessa dedução. No caso do Brasil eliminar a mencionada carga fiscal, a Bélgica limitará em 5% a alíquota da dedução.</p>

Fonte: As autoras (2020).

Frente ao exposto, observa-se a distribuição de tributação entre Brasil e Bélgica e, no território brasileiro, ocorre a aplicação da Cláusula de *tax sparing*, pois se concede um crédito que decorre do imposto pago na Bélgica. No entanto, para esta verifica-se distribuição tributária específica. É por meio de tais medidas que sucede a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, e, simultaneamente, se garante o direito de tributar derivado da soberania dos Estados.

A prática do *treaty shopping* sustentada sob o argumento do abuso de direito, vista como seleção pessoal da competência tributária, do regime jurídico ou do benefício fiscal aplicável à espécie (TORRES, 2001, p. 322), ou seja, quando determinado país que negocia com a Bélgica insere subsidiária no Brasil a fim de receber o crédito presumido por meio da cláusula de *tax sparing* pactuada e promulgada pelo referido acordo. Sobre essa perspectiva Estados controlam a consecução de vantagens indevidas, isto é, alcançadas mediante a manipulação dos ordenamentos jurídicos. À vista disso, são estabelecidas regras aplicáveis à não residentes. Logo, repele-se a prática do *treaty shopping* no presente acordo por meio da cláusula estipulada pela Bélgica, pois se reduz significativamente alíquotas quando terceiros visam indevidamente se aproveitar dos benefícios estabelecidos no art. 23 do mencionado Decreto Lei 72.542 (BRASIL, 1973).

Por outro lado, no tocante à legalidade, problema analisado pelo presente estudo, funda-se no direito de busca pelo melhor tratado, com base na autonomia da vontade prevista na Constituição Federal de 1988. O contribuinte obriga-se a empregar todos os recursos para atingir os objetivos empresariais, portanto, não deve selecionar o caminho com a maior carga fiscal. Diante disso, àquele que instala subsidiária com o fito de aproveitar a benesse do acordo estaria, tão somente, em pleno exercício regular de seus direitos (PINHEIRO, 2009, p. 137).

Quanto à presunção de legalidade, nota-se a inexistência de presunção de perda de capital ao usar o *treaty shopping*, isso porque, ocorre aumento da atividade econômica e, por efeito, crescimento da totalidade de ganho. Para tanto, questiona-se: a prática do *treaty shopping* é medida que eleva ou não o desenvolvimento do país? No entanto, tais argumentos são refutados quando o principal reflexo da prática é justamente o desincentivo causado na propositura de novos acordos, os quais são a melhor alternativa frente à bitributação (FERNANDES; BONITO, 2013 p. 18-19).

Da estruturação do acordo entre Brasil e Bélgica constata-se (BRASIL, 1973) que o *treaty shopping*, já repellido pela OCDE, extrapola os direitos determinados entre os dois países, sendo evidentes as características específicas consideradas na escolha de eliminação da ocorrência de tributação (art. 23 do Decreto 72.541). Diante dessas razões, ao permitir terceiro não residente beneficiar-se do tratado, estar-se-ia a admitir que uma jurisdição estranha, cujas características, portanto, não foram tidas em conta, interaja indevidamente com essas duas outras jurisdições negociantes (VILELA, 2016, p. 11), possibilitando a aplicação, pelas autoridades fiscais brasileiras, – da norma geral antielisiva – art. 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O comércio internacional é instrumento de desenvolvimento, mas frente à bitributação internacional da renda consubstancia-se o desafio de conter o caráter confiscatório das incidências. O contribuinte passa a investir menos quando a renda é sobrecarregada com a tributação válida, porém, excessiva, com explícita violação dos direitos fundamentais individuais. Os Estados adotam, sob seus limites de poder, medidas que evitem a dupla bitributação, unilaterais, quando parte individualmente de cada Estado, ou bilaterais, quando negociada com os outros Estados.

O presente estudo adotou a orientação da OCDE de que os acordos bilaterais firmados entre os Estados se caracterizam como melhor medida a ser adotada. Para tanto, confirmando a hipótese, porque consideram características peculiares de cada país, assim como, o equilíbrio tributário, ao passo que distribuem a tributação, repelindo a dupla incidência, objetivando o desenvolvimento e fluxo de capitais. Este é buscado por meio de cláusulas previstas na convenção da OCDE, frequentemente utilizadas pelo Brasil, sendo estas, o *tax sparing* e o *matching credit*. O principal condão da adoção é buscar investimentos e o desenvolvimento interno dos contratantes.

Diante desse cenário, este estudo analisou se o *treaty shopping* configura abuso ou liberdade de direito. Como conclusão, sob as orientações da OCDE, entende-se como prática abusiva, em que o contribuinte, originariamente não beneficiário de acordo internacional sobre bitributação, articula complexas estruturas de forma a se beneficiar do acordo, conseguindo assim redução ou mitigação do ônus tributário. Conforme analisado, não há como defender a livre circulação de capitais e a supressão da dupla tributação sem que nesse contexto haja um combate à utilização dos acordos de forma indevida por não residentes dos Estados da convenção.

Denota-se que, a utilização do *treaty shopping* como busca da menor carga tributária resulta em perda de investimento, bem como, desequilíbrio da tributação pactuada entre os dois países que participam do acordo utilizado, à proporção que, os dividendos que pertenceriam aos países negociantes passam ao residente de estado terceiro, estranhos ao acordo.

No Brasil, no que se refere à prática do *treaty shopping*, tal como abordado, abre espaço para a adoção de medidas de combate à prática elisiva (abuso de direito) decorrente dos tratados que versam sobre bitributação, cláusulas específicas, bem como, da possibilidade da aplicação da norma descrita no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS

- BARCAROLLO, Felipe. O Dever Fundamental de Pagar Impostos Como Condição De Possibilidade para Implementação de Políticas Públicas. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 1, p.1-36, 2013. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/index>. Acesso em: 20 jun. 2019.
- BELLAVER, Rafael; MACEI, Demetrius Nichele. Planejamento Tributário Internacional das Empresas e o Treaty Shopping. **Revista Jurídica**, v. 3, n. 36, p. 349-372, 2014. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1005>. Acesso em: 26 fev. 2019.
- BRASIL. Decreto Lei n. 72.542, 30 de julho de 1973. Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda, Brasil Bélgica. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 de jun. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D72542.html. Acesso em: 14 fev. 2019.
- BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit. **Revista Amicus Curiae**, n.9, v. 9, 2012.
- _____, Eveline Vieira. Bitributação Internacional da Renda: Entre o Brasil e os Estados Unidos. **Revista do Direito Público**, Londrina, n.1, v. 8, p. 83 - 100, 2013.
- CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Conceito de beneficiário efetivo nos acordos internacionais contra a bitributação**. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2012. Acesso em: 14 mar. 2020.
- DORNELLES, Francisco Neves. Acordos sobre a dupla tributação de rendas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 117, p. 441-446, nov. 1974. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/40204>. Acesso em: 25 Mar. 2020.
- FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira; BONITO, Rafael frattari. Treaty Shopping: Planejamento tributário no Plano Internacional ou Forma de Abuso de Direito (?). RFD – **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, n. 23, jun, 2013. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/2204>. Acesso em: 05 nov. 2019.
- FLÁVIO NETO, Luís. **Os “contextos” na interpretação e aplicação de acordos de bitributação**. 2015. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. Acesso em: 25 mar. 2020.
- FLÁVIO NETO, Luís; PRZEPIORKA, Michell. Métodos Alternativos de Resolução de Conflitos na Aplicação de Acordos de Bitributação. **Anais – Vii Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 119-124, ago. 2019. Disponível em: https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2019/09/LivroAnais_VIICongresso_001-454_27Set2019.pdf. Acesso em: 20 fev. 2020.

LEAL, Rhauá Hylek Linário. Uso de tratados sobre dupla tributação no planejamento tributário internacional: treaty shopping. **Revista do mestrado em direito UCB**, v.4, p. 124-141, 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 21ª. ed. São Paulo: Editora Atlas Jurídico, 2007.

MÜLLER, Janaína do Socorro Sarmanho; REZENDE, Priscilla Correa Gonçalves de. As Medidas Unilaterais e Bilaterais: Alternativas para Combater a Pluritributação Internacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 130, p.1-14, set. 2012. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.130.02.PDF. Acesso em: 08 set. 2019.

OCDE (2008), **Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio**: Comitê dos Assuntos Fiscais da OCDE. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2008, Comentário n. 22 ao art 1º.

OECD, *The Secretariat Of The Global Forum On Transparency And Exchange Of Information For Tax Purposes. Beneficial Ownership Implementation Toolkit. Inter-american Development Bank*, Ibid, p. 4-42, 2019.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. A Elisão fiscal Decorrente do Planejamento Fiscal: treaty shopping. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, Brasília, v. 3, n. 2, p. 204-233, out. 2009. Disponível em: https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/arti_cle/view/2565/1558. Acesso em: 10 jan. 2020.

PINHEIRO, Rodrigo Rigo. Treaty shopping: aspectos jurídicos, econômicos e sua relevância no cenário nacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, n. 84, p. 133-49. 2009.

ROSENBLOOM, David. **Derivative Benefits**: Emerging Us Treaty Policy. **Intertax: Revisão Tributária Internacional**, Issue 2, Luchterhand, v. 22, p.83-86, 1994. Disponível em: <https://www.kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/22.2/36985>. Acesso em: 30 set. 2019.

SANTANA, Hadassah Laís de Sousa; SILVA, Leiliane Rodrigues Corrêa. A Prática Elisiva no Planejamento Tributário Internacional: treaty shopping. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**: RDIET, Brasília, v. 8, n. 2, p. 294-316, 2013.

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

_____, Luís Eduardo. Direito tributário internacional. Acordos de bitributação. Imposto de renda: lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior. Disponibilidade. Efeitos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 – parecer. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 16, p. 161-209, 2001.

_____, Luís Eduardo. Tratados e Acordos Internacionais sobre Tributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: v. 17, 2003.

_____, Luís Eduardo. Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: o papel das cláusulas de tax sparing & matching credit. **Revista Esmafe 5ª Região**, n10, 2006.

_____, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordos de bitributação. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo: n. 29. 2013.

TEIXEIRA, Flávia Calmon Rangel; OBREGON, Marcelo Fernando Quiroga. O papel da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no combate à bitributação. **Revista Derecho y Cambio Social**. Perú, n. 58, p. 312-325, 2019.

TOAZE, Deborah. Tax Sparing: Good Intentions, Unintended Results, **Canadian Tax Journal**, Canadá, vol. 49, n. 4, p. 879-924, 2001.

TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais. São Paulo: **Revista dos Tribunais**. 2001.

_____, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2010

VALLVÉ, Joan Hortalà. Las clausulas tax sparing y matching credit. Incentivos fiscales a la inversión de países en vías de desarrollo a través de los convenios para evitar la doble imposición internacional. **Boletín de La facultad de Derecho**. n. 8-9, p.461-470, 1995.

VILELA, Hélder. **A proposta da acção 6 do plano beps da ocde**: problemas de compatibilidade com o direito da união. 4. ed. Coimbra: Instituto Jurídico Faculdade de Direito Universidade de Coimbra, 2016.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Convention**. 3. ed. Boston: **Kluwer Law International**, 1997.

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

_____, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____, Alberto. **Direito tributário internacional**. 2ª ed. Lisboa: Almedina, 2010.