

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuriitiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-211-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**AS CLÁUSULAS ANTIABUSO NOS MODELOS DE CONVENÇÃO PARA EVITAR
A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA OCDE E DA ONU: UMA ANÁLISE EVOLUTIVA**
**ANTI-ABUSE RULES ON THE UN AND OECD MODEL CONVENTIONS ON
DOUBLE TAXATION : AN EVOLUTIONARY ANALISYS**

Jaqueline de Paula Leite Zanetoni
Maria De Fatima Ribeiro
Livio Augusto de Carvalho Santos

Resumo

Este estudo visou analisar a evolução das cláusulas antiabuso contidas nos dois principais Modelos de Convenção para Evitar a Dupla Tributação e nos seus comentários. Para tanto, apresentou-se a trajetória no combate ao abuso de tratados junto ao Modelo OCDE para então, avaliar, comparativamente, o Modelo ONU que possui elementos específicos para tutelar os interesses dos países em desenvolvimento. Concluiu-se que os modelos de Convenção tiveram uma evolução tímida no decorrer do tempo, sendo verticalizado após a implementação do BEPS. O trabalho utilizou-se do método empírico-dialético através de técnica de pesquisa bibliográfica e do sistema de referência o Construtivismo-Lógico Semântico.

Palavras-chave: Convenções para evitar a dupla tributação, Cláusulas antiabuso, Treaty shopping, Modelo da ocde, Modelo da onu

Abstract/Resumen/Résumé

This study aimed to analyze the evolution of anti-abuse clauses contained in the two main Models of Convention to avoid Double Taxation and in their comments. To this end, the trajectory in combating the abuse of treaties was presented with the OECD Model and then, comparatively, evaluating the UN Model that has specific elements to protect the interests of developing countries. It was concluded that the Convention models had a timid evolution over time, being verticalized after the implementation of BEPS. The work used the empirical-dialectic method through bibliographic research technique and the semantic Constructivism-Logical reference system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Conventions to avoid double taxation, Anti-abuse clauses, Treaty shopping, Oecd model convention, Un model convention

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, os modelos de negócios sofreram profundas modificações e as empresas multinacionais se tornaram mais móveis à medida que o foco passou da manufatura substancial para serviços e intangíveis.

Em uma era de fronteiras abertas com uma economia globalizada, algumas empresas multinacionais conduziram com sucesso suas estratégias de planejamento tributário (abusivo) através da exploração de lacunas e assimetrias (*mismatches*) nas regras de Direito Internacional Tributário¹, a fim de transferir artificialmente os lucros para jurisdições de baixa tributação – especialmente em paraísos fiscais.

Melhor dizendo, sabe-se que os tratados em matéria tributária foram concebidos – *a priori* – para evitar a dupla tributação. Entretanto, atualmente, são instrumentos utilizados como política tributária endereçada à atração de investimentos estrangeiros e na promoção ao desenvolvimento econômico; além de impulsionar o comércio internacional.

Neste diapasão, quando os benefícios concedidos através de um determinado tratado em matéria tributária são abusados pelos contribuintes, o nível e equilíbrio dos fluxos de renda e capital são alterados, resultando em uma distorção na parcela de receita tributável relevante dos Estados Contratantes.

De tal modo, o cálculo desses fatores resultou na não tributação da renda transfronteiriça devido ao planejamento tributário abusivo, à evasão fiscal e ao uso das estruturas mencionadas em vários relatórios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), especialmente no início do século XXI.

Considerando o cenário em apreço, as práticas de elusão fiscal por empresas multinacionais são uma questão global.

De forma mais agravante, a transferência de lucros dos países em desenvolvimento poderá impactar negativa e significativamente suas finanças públicas, impedindo – por exemplo – a prestação de serviços públicos essenciais, vez que estes países não tiveram acesso ao chamado *fair share* das receitas tributárias das atividades que foram práticas em seu território e que utilizaram-se de serviços públicos para serem realizadas.²

¹ No que tange à diferenciação entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário e a relação entre Direito Internacional e Matéria Tributária, ver: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2011. Ainda, para a indistinção entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência do direito tributário brasileiro**, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2006.

² Para mais informações sobre o impacto negativo que a tributação pode acarretar às finanças públicas de um Estado, ver: RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer

Em reação, as Organizações Internacionais concentraram seus esforços na solução de problemas relacionados à evasão e elusão fiscal e, de forma mais específica, aqueles resultantes de práticas abusivas ou *treaty shopping*.³ Nesse sentido, a pedido do G20, a OCDE criou o projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (projeto BEPS), no qual várias medidas foram implementadas e cristalizadas em 15 ações.⁴

Particularmente, a publicação da última versão do Modelo de Convenção da OCDE (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*) em 2017, resultou na inclusão de diversas disposições que tratam da elusão fiscal⁵ resultante do abuso dos tratados em matéria tributária, que são principalmente (se não totalmente) derivadas do projeto BEPS.

Ressalte-se que o referido tema carece de maior aprofundamento doutrinário, especialmente, se considerado a quantidade de pesquisas realizadas no Brasil.

frentes às crises econômicas e as repercussões no Desenvolvimento Econômico in FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.), **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**, Vol. II, Portugal: Almedina, 2013.

³ Para as definições de evasão e elusão fiscal ver: TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. Autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: RT, 2000.

⁴ Em relação ao projeto BEPS, Francisco Lisboa Moreira explica: “*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, ou Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros”, é o termo utilizado para descrever o projeto de iniciativa da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que tem por objetivo identificar estratégias de planejamento tributário abusivo, que se aproveitam de lacunas nas leis internas e nos acordos para evitar a dupla tributação, normalmente com a utilização de outras jurisdições para promover a transferência destes lucros para localidades com pouca ou nenhuma atividade real, mas que apresenta carga tributária efetiva menor que a do país onde a renda foi auferida. A principal razão para a OCDE ter assumido a tarefa ocorreu da necessidade de uma ação coordenada, para que os países não implementassem uma série de medidas unilaterais que resultariam em dupla tributação.” MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões in ROCHA, Sergio André Rocha; TÔRRES, Heleno (coords.), **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016, pp. 212-213. Para saber mais sobre o projeto BEPS e suas ações, ver: AVI-YONAH, Reuven S.; XY, Haiyan. Global taxation after the crisis: Why BEPS and MAATM are inadequate responses, and what can be done about it?, **University of Michigan Public Law Research Paper n. 494**, 2016. Mais ainda: GOMES, Lívio Marcus. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” in: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016.

⁵ A OCDE utiliza o termo “*tax avoidance*” que será traduzido como elusão fiscal. No que tange a impropriedade do termo elisão e a figura classificatória denominada elusão, Heleno Taveira Tôrres dispõe que: “No es que se tenga la elusión como algo lícito, sino como algo que se concreta a partir de la ordenación de actos lícitos de Derecho privado que pueden generar reacciones por parte del ordenamiento tributario. Por ello, el término portugués <<elisão>> no debería haber sido usado para representar la postura lícita del contribuyente en la economía de tributos. <<Elisão>>, del latín elisione, significa acto o efecto de elidir; eliminar, suprimir. Y no es eso lo que ocurre con la legítima economía de tributos. [...] <<Eludir>>, del latín eludere, significa evitar o esquivar con destreza; escapar con habilidad o astucia, al poder o influencia de otro. Elusivo es aquel que tiende a escapullirse, que se muestra esquivo, evasivo. Así, reflexionamos que la <<elusión tributaria>> es el fenómeno por el que el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero sin <<causa>> (simulados o en fraude a la ley), intenta evitar la subsunción de lacto o negocio jurídico al concepto normativo del hecho típico y la respectiva imputación de la obligación tributaria.” TÔRRES, Heleno Taveira. **Derecho tributário y Derecho privado**. Autonomia privada, simulación y elusión tributaria, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 157.

Desta forma, a partir desta pesquisa objetiva-se analisar a evolução das cláusulas antiabuso contidas nos dois principais Modelos de Convenção para Evitar a Dupla Tributação e nos seus comentários.

Atualmente, estima-se que mais de 3.000 tratados (bilaterais) em matéria tributária estão em vigor (ARNOLD, 2015). Portanto, a fim de delimitar o escopo do presente trabalho, sendo que os Modelos de Convenção da OCDE e da Organização das Nações Unidas (ONU) são apontados como os mais influentes no cenário internacional, estes foram eleitos para o campo de observação ora proposto.

Neste contexto, diante da relevância das cláusulas antiabuso e das diversas tentativas das Organizações Internacionais de utilizá-las como solução para problemas relacionados à evasão e elusão fiscal, faz-se necessário compreender a evolução e atuação das cláusulas antiabuso no cenário internacional.

Dessa forma, a problemática desta pesquisa é: Como as cláusulas antiabuso contidas nos dois principais Modelos de Convenção para evitar a dupla tributação evoluíram ao longo dos anos a fim de endereçar as práticas abusivas realizadas pelos contribuintes?

Para tanto, primeiramente, será apresentada a trajetória no combate ao abuso de tratados junto ao Modelo OCDE no pré e pós-BEPS era para então, avaliar, comparativamente, o Modelo ONU que possui elementos específicos para tutelar os interesses dos países em desenvolvimento.

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o qual foi construído sob a técnica de pesquisa bibliográfica através do método empírico-dialético, utilizou-se como sistema de referência o Constructivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho.⁶

2 AS CLÁUSULAS ANTIABUSO NO MODELO DE CONVENÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DA OCDE

O primeiro registro referente ao trabalho da OCDE no que tange à criação de regras antiabuso pode ser encontrado na introdução do Projeto de Convenção de 1963 que, após sofrer algumas revisões, deu origem ao Modelo da OCDE de 1977.⁷

Particularmente, no Modelo de 1977 foi adicionado uma seção focada no uso impróprio da convenção (abuso de tratado), conforme trecho transcrito a seguir:

⁶ Nesse sentido, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

⁷ Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264055919-en#page1>. Acesso: 26 set. 2020.

The Committee on Fiscal Affairs has examined the question of the improper use of double taxation conventions but, in view of the complexity of the problem, it has limited itself, for the time being, to discussing the problem briefly in the Commentary on Article 1 and to settling a certain number of special cases [...]. The Committee intends to make an in-depth study of such problems and of other ways of dealing with them (OECD, 1977).

Corroborando com o trecho transcrito acima, o (novo) comentário ao artigo 1 aduziu – ainda que brevemente – que os tratados em matéria tributária não deveriam promover a evasão e elusão fiscal e, portanto, os Estados Membros da OCDE que estivessem preocupados com este cenário deveriam adotar medidas endereçadas a combater tais práticas abusivas em suas legislações internas.

Adicionalmente, recomendou-se que aos Estados Membros caberia fazer constar de forma explícita nos tratados em matéria tributária a intenção de preservar à aplicação das legislações internas adotadas para combater tais práticas, se assim o desejassem.

Prosseguindo, nos anos posteriores, a OCDE promoveu diversos estudos nesta questão, os quais deram origem à publicação de dois relatórios em 1987, são eles: (i) *1987 Report on Double Tax Convention and the Use of Conduit Companies*⁸ e (ii) *1987 Report on Double Tax Convention and the Use of Base Companies*.⁹ Em suma, aquele concentrou-se na proteção das vantagens tributárias a serem concedidas no Estado da fonte dos rendimentos de empresas controladas ao passo que, este endereçou as situações da minimização do imposto devido no Estado de residência das empresas controladoras (IRAWAN, 2016).

Especificamente, uma nova versão do Modelo de Convenção da OCDE foi publicada em 1992 com a seguinte introdução: “The Committee on Fiscal Affairs continues to examine both the improper use of tax conventions and international tax evasion” (OCDE, 1992).

No mesmo ano, a OCDE publicou o relatório *Report on Triangular Cases*¹⁰, o qual sugeriu mudanças no artigo 24 do Modelo OCDE. Sendo a primeira vez que os problemas

⁸ Segundo Ricardo Lobo Torres: “*conduit company* é a companhia canalizadora, isto é, a empresa que canaliza os benefícios abusivos em favor de quem não é verdadeiramente parte do tratado.” TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 2ed. Rio de Janeiro: Elsevier, Campus, 2013, p. 83. Ainda, para Romi Irawan: “a situation in which a person resident in a given state who is not entitled to the benefit of a tax treaty sets up an entity in another state in order to obtain those treaty benefits that are not directly available to him. Such an entity is called conduit company.” IRAWAN, Romi. *Historical Development on the OECD's Work on Treaty Abuse* in BLUM, Daniel Blum; SEILER, Markus (eds.), **Preventing Treaty Abuse**, 1st edition (Vienna: Linde, 2016) p. 4-5.

⁹ Nesse sentido, ver: OECD, **Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies** (Paris: OECD, 1987) e OECD, **Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies** (Paris: OECD, 1987).

¹⁰ Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version/r-11-triangular-cases_9789264239081-104-en#page1>. Acesso: 26 set. 2020.

relacionados ao uso de estruturas triangulares com estabelecimento permanente foram efetivamente tratados pela OCDE.

E portanto, evidenciando à crescente atenção da Organização para as situações resultantes em evasão e elusão fiscal através do uso indevido das Convenções para evitar a dupla tributação.

Continuando, ciente de que a concorrência tributária internacional sob a forma de práticas tributárias prejudiciais acaba por distorcer os padrões comerciais e de investimentos, além de corroer as bases tributárias nacionais ao transferir parte da carga tributária para bases tributárias menos móveis, a OCDE publicou um relatório abrangendo à concorrência tributária prejudicial (*report on Harmful Tax Competition*) em 1998, através do qual fez várias recomendações sobre as mudanças necessárias nos tratados em matéria tributária.¹¹

Particularmente, recomendou-se que os tratados em matéria tributária fossem revisados com vistas a negar ou restringir os benefícios de tratados relacionados aos rendimentos derivados de práticas fiscais prejudiciais.

Sob o ponto de vista prático, a versão do Modelo de Convenção da OCDE foi atualizada somente após mais de 10 anos com a publicação de um novo modelo em 2003¹², o qual apresentou alterações no que tange aos casos de abuso de tratados em matéria tributária.

Neste diapasão, o comentário ao artigo 1 do Modelo de 2003, expressou que um dos principais objetivos daquele Modelo era evitar a evasão e elusão fiscal, bem como que o mesmo deveria ser interpretado com vistas a evitar abusos de tratado.

Através da leitura do comentário ao artigo 1 do Modelo de 2003, é possível observar o reconhecimento pela OCDE de que os benefícios do tratado não poderiam ser concedidos em relação às transações que indicassem ou constituíssem abuso pelo uso inadequado da Convenção. Contudo, não foi apresentada uma definição de transação abusiva a fim de direcionar à não-concessão dos benefícios do tratado pelos Estados-membros.¹³

Importante observar que, até a narrativa aqui construída, as iniciativas endereçadas ao uso inadequado de tratado em matéria tributária somente foram incluídas nos comentários e não em um artigo específico no Modelo da OCDE, bem como foram materializadas em forma

¹¹ Para um estudo mais aprofundado, ver: OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1>. Acesso: 26 set. 2020.

¹² Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2003_mtc_cond-2003-en#page1>. Acesso: 26 set. 2020.

¹³ Para maiores detalhes, ver: comentário ao artigo 1. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2013.

de uma regra geral antiabuso (*general anti-abuse rule – GAAR*) e, portanto, não endereças à utilização de uma estrutura de negócios específica.

Concluindo parcialmente e encerrando o período pré-BEPS era, o Modelo de Convenção da OCDE foi atualizado em outras oportunidades (2005, 2008, 2010, 2014 e 2016) sem qualquer nova contribuição substancial neste sentido.

Movendo-se mais contemporânea e especificamente para o atual *status* da temática junto a OCDE, o relatório final da ação 6 identificou o abuso de tratados em matéria tributária como uma das principais preocupações do projeto BEPS.

Particularmente, a ação 6 do projeto BEPS propôs 3 dispositivos (ou cláusulas) endereçadas a combater os abusos de tratados, são eles: (i) uma nova cláusula de limitação de benefícios (LoB); (ii) uma regra de estabelecimento permanente localizado no terceiro Estado e (iii) teste do propósito principal (PPT).¹⁴

Ainda que não caibam maiores digressões sobre os testes objetivos geralmente impostos pela cláusula de limitação de benefícios (LoB), faz-se necessário mencionar que esta regra específica antiabuso está baseada na limitação de benefícios de um tratado a qual abrange um grande número de situações envolvendo *treaty shopping* amparada na natureza jurídica, direito de propriedade e atividades gerais de residentes de um dos Estados Contratantes.¹⁵

Paralelamente, a regra de estabelecimento permanente localizado no terceiro Estado autoriza que um Estado Contratante negue os benefícios de um tratado em matéria tributária firmado com outro Estado Contratante em situações consideradas abusivas através da utilização de estruturas triangulares utilizando um estabelecimento permanente.¹⁶

Não obstante, o teste do propósito principal (PPT) é uma regra geral antiabuso mais ampla e de caráter subjetivo que visa alcançar situações não cobertas pelas regras objetivas descritas acima. Em particular, o teste do propósito principal (PPT) analisa se a principal finalidade de uma transação ou acordo comercial é a obtenção dos benefícios dos tratados.¹⁷

¹⁴ Nesse sentido, ver: OECD. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances**. Action 6, 2015 Final Report.

¹⁵ Para maiores informações, ver: OECD. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances**. Action 6, 2015 Final Report. Para um estudo mais aprofundado, ver: BARRETO, Paulo Ayres; TANAKO, 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; TÔRRES, Heleno (coords.). **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

¹⁶ Melhor trabalhado em: ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. **Estruturas triangulares e abusos de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro Estado**, 2020, Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília. Disponível em: <<https://portal.unimar.br/site/dissertacaoteses/>>. Acesso: 26 set. 2020.

¹⁷ Para maiores informações, ver: OECD. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances**. Action 6, 2015 Final Report. Para um estudo mais aprofundado, ver: BARRETO, Paulo Ayres;

Prosseguindo, o relatório final da ação 6 do projeto BEPS foi publicado em outubro de 2015 e estabeleceu um nível mínimo de proteção (*minimum standard*) contra o abuso de tratados, o qual exige que os Estados Contratantes incluam – expressamente – nos tratados em matéria tributária, a intenção comum de eliminar dupla tributação sem criar oportunidades para não-tributação ou mesmo tributação reduzida através de evasão e elusão fiscal, incluindo *treaty shopping* (OECD, 2015).

Paralelamente, além de constar – expressamente - o intento comum – nos tratados em matéria tributária, a fim de adotar o nível mínimo de proteção exigido, deverá ser implementado: (i) uma abordagem combinada dos dispositivos LoB e PPT; (ii) somente a regra do PPT ou (iii) a cláusula LoB combinada com um mecanismo (interno) endereçado à criar um código de conduta de financiamento (*conduit financing arrangements*) não acordado nos tratados em matéria tributária.

A nova versão do Modelo da OCDE fora publicada em 2017 e incluiu disposições antiabuso, bem como um novo título do modelo de tratado o qual faz referência expressa à prevenção da elusão fiscal, em adição à evasão fiscal.¹⁸

Como se assim não o fosse, fora introduzido um novo preâmbulo, o qual prevê expressamente que o novo Modelo de Convenção para evitar a dupla tributação não pretende criar novas oportunidades para elusão fiscal ou permitir abusos de tratados em matéria tributária (OECD, 2017).

Finalmente, o Modelo de 2017 trouxe disposições relativas ao direito de desfrutar dos benefícios de tratados através da inserção de um novo artigo 29, especificamente, uma nova cláusula LoB (parágrafos 1 a 7), uma regra de estabelecimento permanente localizado no terceiro Estado (parágrafo 8) e uma nova cláusula de PPT (parágrafo 9).¹⁹ O objetivo e

TANAKO, 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; TÓRRES, Heleno (coords.). **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

¹⁸ Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1>. Acesso: 26 set. 2020.

¹⁹ Para maiores informações sobre a cláusula LoB contida no artigo 29(1) a (7), ver: OLZHABAYEVA, Dana. The New Limitation on Benefits (LoB) in Article 29 of the UM Model *in*: BINDER, Ana; WOHRER, Viktoria (eds.), **Special Features of the UN Model Convention**, 1st edition, Vienna: Linde, 2019. Para a regra do estabelecimento permanente localizado no terceiro Estado contida no artigo 29(8), ver: ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. **Estruturas triangulares e abusos de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro Estado**, 2020, Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília. Disponível em: <<https://portal.unimar.br/site/dissertacaoteses/>>. Acesso: 26 set. 2020. Para a nova cláusula do PPT no artigo 29(9), ver: PÉREZ, Rafael Ramírez Moreno. The New General Anti-Abuse Rule in Article 29(9) *in*: BINDER, Ana; WOHRER, Viktoria (eds.), **Special Features of the UN Model Convention**, 1st edition, Vienna: Linde, 2019.

linguagem empregados no artigo 29 do Modelo OCDE derivam do relatório final da ação 6 do projeto BEPS.

3 AS CLÁUSULAS ANTIABUSO NO MODELO DE CONVENÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DA ONU

Inicialmente, faz-se necessário aludir que o trabalho da ONU em matéria tributária iniciou-se – formalmente – em 1968, quando um grupo de especialistas (*Ad Hoc Group of Experts*) fora designado pelo Secretário Geral das Nações Unidas para elaborar um modelo de tratado em matéria tributária a ser utilizado entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Em consequência, o primeiro Modelo da ONU foi publicado somente em 1980.²⁰

Particularmente, o grupo de especialistas avaliou às questões relativas ao combate do abuso de tratados em matéria tributária em três reuniões do grupo, quais sejam, na segunda realizada em 1987; na quarta realizada em 1987 e na décima primeira realizada em 2003.²¹

Neste ponto, ressalta-se que durante a décima primeira reunião, a discussão principal teve como foco apenas analisar as alterações realizadas no comentário ao artigo 1 do Modelo da OCDE de 2003 e se as mesmas deveriam ser implementadas no Modelo da ONU. Entretanto, o grupo de especialistas decidiu por postergar qualquer alteração do Modelo da ONU no que tange ao abuso de tratados em matéria tributária (ROSENBLATT, 2015).

Somente a título de esclarecimento, aquele grupo de especialistas foi convertido em um Comitê denominado *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*. Fato é que, este Comitê da ONU foi formado para oferecer especial atenção aos países em desenvolvimento e aos países com economias em transição.²²

Movendo-se mais adiante, o Comitê se reuniu anualmente entre 2005 e 2008, entretanto, o novo modelo de tratado em matéria tributária da ONU foi publicado somente em

²⁰ O Modelo de Convenção da ONU de 1980 seguiu o conjunto padrão inserido no Modelo da OCDE à época e, portanto, não se faz necessário maiores comentários no que tange ao combate dos abusos de tratados. Encontra-se disponível em: <<https://digitallibrary.un.org/record/13957>>. Acesso: 26 set. 2020.

²¹ Para um estudo mais aprofundado, ver: ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries**, Aphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

²² Nesse sentido, ver: BALCO, Tomas. **Specific Interpretation and Application of Treaties on Avoidance of Double Taxation**, Masaryk University (Dissertation 2017/2018).

2011²³, o qual apenas implementou às alterações realizadas no comentário ao artigo 1 do Modelo da OCDE de 2003 (ROSENBLATT, 2015).

Dentro deste contexto, importante observar que a atualização do Modelo de 2011²⁴ revelou um intervalo de tempo de mais de 10 anos para ser realizada (haja vista que a versão anterior era de 2001) e tratou do combate ao abuso de tratados em matéria tributária apenas nos comentários.

A ação efetiva do Comitê em relação à melhoria da Convenção e da força do Modelo da ONU no cenário internacional em comparação com o Modelo da OCDE, por exemplo, é questionável até esse período.

Fato é que nenhum avanço importante fora realizado pela ONU em relação ao uso inadequado de tratados até o projeto BEPS, provavelmente porque os países em desenvolvimento utilizavam (e ainda utilizam) de incentivos fiscais para atrair investimentos estrangeiros (KOSTERS, 2004).

Movendo-se mais adiante, com o advento do projeto BEPS, o Comitê decidiu estabelecer um Subcomitê destinado a tratar dos problemas relacionados à erosão de base tributária e transferência artificial de lucros junto aos países em desenvolvimento (*Subcommittee on Base Erosion and Profit Shifting Issues for Developing Countries*).²⁵

Sob o ponto de vista prático, uma importante contribuição do trabalho realizado pelo Subcomitê foi o *feedback* recebido dos países em desenvolvimento, reconhecendo que a erosão de base e transferência artificial de lucros impactou consideravelmente na mobilização de recursos domésticos e, por consequência, na perda de receitas tributárias e no aumento de custos para cobrança de tributos (UNITED NATIONS, 2017).

Prosseguindo, a nova versão do Modelo da ONU foi publicada em 2017 e incluiu cláusulas antiabuso de tratados em matéria tributária, bem como um novo título no modelo de tratado o qual faz referência expressa à prevenção da elusão fiscal em adição à evasão fiscal.²⁶

²³ O Modelo de Convenção da ONU de 2001 não apresentou qualquer avanço no que tange ao objeto de estudo deste item e, portanto, não será realizada qualquer consideração ao mesmo. Encontra-se disponível em: <<https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>>. Acesso: 26 set. 2020.

²⁴ Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_Update.pdf>. Acesso: 26 set. 2020.

²⁵ Para um estudo mais aprofundado, ver: UNITED NATIONS. **United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries**, edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, 2nd Edition, New York, 2017.

²⁶ Para maiores informações, ver: UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017**. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>. Acesso: 26 set. 2020.

Como se assim não o fosse, foi introduzido um novo preâmbulo com vistas à explicar que o novo Modelo de Convenção da ONU não pretende criar novas oportunidades para elusão fiscal ou permitir abusos de tratados em matéria tributária.

Essa nova abordagem esclarece o novo objetivo e propósito do Modelo de Convenção da ONU, além de assumir uma perspectiva diferente em comparação com o que poderia ter sido adotado no passado (FALCÃO, 2018).

Particularmente, o Modelo de 2017 trouxe disposições relativas ao direito de desfrutar dos benefícios de tratados em matéria tributária através da inserção de um novo artigo 29, nomeadamente, uma nova cláusula LoB (parágrafos 1 a 7), uma regra de estabelecimento permanente localizado no terceiro Estado (parágrafo 8) e uma nova cláusula de PPT (parágrafo 9).

Interessantemente, através desta pesquisa, restou evidenciado que o artigo 29 contido na última atualização do Modelo da ONU reproduz – integralmente – a redação inserida no artigo 29 do Modelo da OCDE. Mais ainda, o comentário ao artigo 29 do Modelo da ONU faz referência aos parágrafos contidos no comentário ao artigo 29 do Modelo OCDE, transcrevendo-os em sua integralidade.

Ocorre que, os países em desenvolvimento geralmente adotam o Modelo de Convenção da ONU em seus tratados em matéria tributária, configurando-se predominantemente como o Estado da fonte dos rendimentos e, em sentido contrário, menos proeminentes como exportadores de capital. Como se assim não o fosse, os países em desenvolvimento possuem lacunas no que tange às regras internas antiabuso, além de enfrentarem dificuldades na negociação e aplicação de tratados em matéria tributária (FALCÃO, 2018).

Portanto, os efeitos de aplicação das regras antiabuso inseridas no Modelo da ONU poderão diferenciar-se no que tange aos Estados Contratantes que adotarem o Modelo da ONU ou o Modelo OCDE, bem como não necessariamente protegem os interesses dos países em desenvolvimento.

4 CONCLUSÃO

As convenções para evitar a dupla tributação da forma que foram concebidas (bilaterais) apresentam lacunas e incompatibilidades eis que não tutelam terceiros Estados e proporcionam ambientes para abusos de tratados através de um planejamento tributário.

Um número considerável de empresas multinacionais utilizam-se de estruturas elusivas em seu planejamento tributário a fim de evitar ou adiar o pagamento de tributos nos territórios em que realizam suas operações.

Os Modelos da OCDE e ONU não endereçavam em um dispositivo específico abusos de tratados em matéria tributária até 2017, sendo que tais situações eram abordadas apenas nos comentários aos modelos.

A última versão do Modelo da OCDE incluiu cláusulas antiabuso, bem como um novo título do modelo de tratado o qual faz referência expressa à prevenção da elusão fiscal em adição à evasão fiscal.

Foi introduzido um novo preâmbulo, o qual prevê expressamente que os tratados em matéria tributária não pretendem criar novas oportunidades para elusão fiscal ou permitir *treaty shopping*.

O direito dos contribuintes de desfrutarem dos benefícios de tratados foram disciplinados através da inserção do (novo) artigo 29 e de forma mais específica, com a inclusão de uma nova cláusula LoB (parágrafos 1 a 7), uma regra de estabelecimento permanente localizado no terceiro Estado (parágrafo 8) e uma nova cláusula de PPT (parágrafo 9).

O objetivo e linguagem empregados no artigo 29 do Modelo OCDE derivam do relatório final da ação 6 do projeto BEPS.

Nenhum avanço importante fora realizado pela ONU em relação ao uso inadequado de tratados até o projeto BEPS.

A última versão do Modelo da ONU reflete as alterações realizadas junto ao Modelo da OCDE, notadamente, através da reprodução integral da redação inserida no artigo 29 e no comentário ao dispositivo em tela.

Os efeitos de aplicação das regras antiabuso inseridas no Modelo da ONU poderão diferenciar-se no que tange aos Estados Contratantes que adotarem o Modelo da ONU ou o Modelo OCDE, bem como não necessariamente protegem os interesses dos países em desenvolvimento.

REFERÊNCIAS

ARNOLD, Brian J. **An introduction to tax treaties**, 2015. Disponível em: <https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf>. Acesso: 26 set. 2020.

AVI-YONAH, Reuven S.; XY, Haiyan. Global taxation after the crisis: Why BEPS and MAATM are inadequate responses, and what can be done about it?, **University of Michigan Public Law Research Paper n. 494**, 2016.

BALCO, Tomas. **Specific Interpretation and Application of Treaties on Avoidance of Double Taxation**, Masaryk University (Dissertation 2017/2018).

BARRETO, Paulo Ayres; TANAKO, 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; TÔRRES, Heleno (coords.). **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

FALCÃO, Tatiana. Recent Developments in the Workflow of the U.N. Tax Committee of Experts, **Tax Notes International**, 2018.

FETT, Emily. **Triangular Cases: The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situation**, Volume 29 in the Doctoral Series, Amsterdam: IBFD, 2014.

GOMES, Lívio Marcus. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016.

IRAWAN, Romi. Historical Development on the OECD's Work on Treaty Abuse *in* BLUM, Daniel; SEILER, Markus (eds.), **Preventing Treaty Abuse**, 1st edition, Vienna: Linde, 2016.
KOSTERS, Bart. The United Nations Model Tax Convention and Its Recent Developments, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, 2004.

MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões *in* ROCHA, Sergio André Rocha; TÔRRES, Heleno (coords.), **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

OECD, **Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies** (Paris: OECD, 1987).

OECD, **Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies** (Paris: OECD, 1987).

OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**, 1998. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page1>. Acesso: 26 set. 2020.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 1977.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 1992.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2013.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017.

OECD. **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances**. Action 6, 2015 Final Report.

OECD. **What is BEPS?** Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps/about/>>. Acesso: 26 set. 2020.

OLZHABAYEVA, Dana. The New Limitation on Benefits (LoB) in Article 29 of the UM Model *in*: BINDER, Ana Binder, WOHRER, Viktoria (eds.), **Special Features of the UN Model Convention**, 1st edition, Vienna: Linde, 2019.

PÉREZ, Rafael Ramírez Moreno. The New General Anti-Abuse Rule in Article 29(9) *in*: BINDER, Ana; WOHRER, Viktoria (eds.), **Special Features of the UN Model Convention**, 1st edition, Vienna: Linde, 2019.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frentes às crises econômicas e as repercussões no Desenvolvimento Econômico *in* FERREIRA, Eduardo Paz; TÔRRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.), **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**, Vol. II, Portugal: Almedina, 2013.

ROSENBLATT, Paulo. **General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries**, Aphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015.

RUST, Alexander; WOHRER, Viktoria, Anti-Abuse Clauses for Permanent Establishments Located in Third Countries *in*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale Pistone; RUST, Alexander; SCHUCH, Josef; STARINGER, Claus; SOTRCK, Alfred (eds.). **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)**, 1st edition, Vienna: Linde, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência do direito tributário brasileiro**, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2006.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Derecho tributário y Derecho privado**. Autonomia privada, simulación y elusión tributaria, Buenos Aires: Marcial Pons, 2008, p. 157.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado**. Autonomia privada, simulação e elusão tributária. São Paulo: RT, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário: elisão e evasão fiscal**. 2ed. Rio de Janeiro: Elsevier, Campus, 2013.

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 1980**.

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2001.**

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2011.**

UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017.**

UNITED NATIONS. **Report on the twelfth and thirteenth Sessions of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters (E/2016/45-E/C.18/2016/7).**

UNITED NATIONS. **United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries**, edited by Alexander Trepelkov, Harry Tonino and Dominika Halka, 2^{sd.} Edition, New York, 2017.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. **Estruturas triangulares e abusos de tratados em matéria tributária: a regra do estabelecimento permanente no terceiro Estado**, 2020, Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília. Disponível em: <<https://portal.unimar.br/site/dissertacaoteses/>>. Acesso: 26 set. 2020.