

A EXIGÊNCIA DE UM PADRÃO MÍNIMO DE COMBATE AO ABUSO
DOS TRATADOS TRIBUTÁRIOS (AÇÃO 6 DO PROJETO BEPS) E A
POLÍTICA FISCAL INTERNACIONAL BRASILEIRA

*THE REQUIREMENT OF A MINIMUM STANDARD FOR PREVENTING
THE TAX TREATY ABUSE (ACTION 6 OF BEPS PROJECT) AND THE
BRAZILIAN INTERNATIONAL TAX POLICY*

Marciano Seabra de Godoi*

Simone Bento Martins Cirilo **

RESUMO: O objetivo do presente artigo é estudar as posições e medidas concretas contidas no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS (2015), comparando-as com a postura da política fiscal internacional brasileira relativa à introdução de normas antiabuso nos tratados internacionais contra a dupla tributação. O problema específico a ser investigado pode ser assim delimitado: o padrão mínimo de proteção contra o treaty shopping exigido pela Ação 6 vem sendo cumprido pelos tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil? Após a análise das premissas, objetivos e resultados concretos já alcançados pelo Projeto BEPS desde o seu início, do exame do Relatório da Ação 6, e dos tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil, conclui-se que apesar das críticas da doutrina brasileira, após o ano de 2001, já se verifica nos tratados um satisfatório cumprimento do padrão mínimo de proteção contra abusos, o que rejeita a orientação de que o Brasil, como um país em desenvolvimento, deveria tolerar o treaty shopping e utilizar-se de uma política permissiva como instrumento de atração de investimento externos diretos. Após 2015, observa-se uma aderência ainda maior da política fiscal internacional brasileira às recomendações da Ação 6.

Palavras-Chave: Política fiscal internacional brasileira; tratados de dupla tributação; abuso de tratados; Projeto BEPS; Ação 6.

Artigo recebido em 18 de março de 2019.

Artigo aceito em 15 de agosto de 2019.

* Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (Universidade Federal de Minas Gerais) em Direito Tributário. Pós-doutorado na Universidade Autônoma de Madri (bolsista CAPES). Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado. Email: marciano@pucminas.br

** Mestranda em Direito Público na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Advogada.. Email: simonebentomartins@gmail.com

ABSTRACT: This paper aims to study the positions and concrete measures contained in the Final Report of Action 6 of the BEPS Project (2015), comparing them with the stance of the Brazilian international fiscal policy regarding the introduction of anti-abuse standards in the international treaties against double taxation. The specific problem to be investigated can be defined as follows: Does the minimum standard of protection against treaty shopping required by Action 6 have been complied with by the double taxation treaties signed by Brazil? After analyzing the premises, objectives and concrete results already achieved by the BEPS Project since its inception, the examination of the Report of Action 6 and the double taxation treaties signed by Brazil, the conclusion is that, despite criticisms of Brazilian scholars, after 2001, a satisfactory compliance with the minimum standard of protection against abuse has already been found in the treaties, which rejects the guidance that Brazil, as a developing country, should tolerate treaty shopping and use a permissive policy as an instrument for attracting foreign direct investment. After 2015, an even greater adherence of the Brazilian international fiscal policy to the recommendations of Action 6 is observed.

Keywords: Brazilian international fiscal policy; double taxation treaties; treaty abuse; BEPS Project; Action 6.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Ação 6 do Projeto BEPS e seus resultados; 2.1 Origem, propósitos e breve histórico do Projeto BEPS; 2.2 A Ação 6 do Projeto BEPS, seus objetivos e o padrão mínimo traçado em seu Relatório Final (2015); 2.3 A cláusula de limitação de benefícios (LOB), a norma PPT e a relação entre ambas; 2.4 A visão do Relatório sobre a relação entre normas domésticas antiabuso e normas convencionais; 3. Os tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil e sua política de combate ao *treaty shopping* e outras formas de abuso; 3.1 Tratados negociados e assinados até o ano de 2000; 3.2 Tratados celebrados entre 2001 e 2015, ano de publicação do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS; 3.3 Tratados negociados e assinados após a publicação do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS; 4. Considerações Finais; 5. Referências

1. INTRODUÇÃO

O objetivo geral do presente artigo é estudar as posições e medidas concretas contidas no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS (2015), comparando-as com a postura da política fiscal internacional brasileira relativa à

introdução de normas antiabuso nos tratados internacionais contra a dupla tributação.

O problema específico a ser investigado no estudo pode ser assim formulado: o padrão mínimo de proteção contra o *treaty shopping* exigido pela Ação 6 do Projeto BEPS vem sendo cumprido pelos tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil?

Em sua primeira parte, o estudo analisará as premissas, objetivos e resultados concretos já alcançados pelo Projeto BEPS desde o seu início em 2013 até os dias atuais. Em seguida, será examinado o Relatório Final da Ação 6, publicado no final de 2015, especialmente no que diz respeito à sua proposta de introdução de normas antiabuso nos textos dos tratados bilaterais para evitar a dupla tributação.

Na última parte do artigo, serão examinados os tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil, procurando identificar padrões e discontinuidades no que diz respeito à política de introdução de normas antiabuso no texto dos acordos.

Com o presente estudo, pretende-se contribuir para trazer à luz uma realidade ainda muito pouco explorada pela doutrina. Com efeito, os autores brasileiros, até o presente momento, têm se dedicado a criticar – como é tradição entre nós – as possíveis incompatibilidades da Ação 6 do Projeto BEPS com nosso sistema constitucional-tributário, e a indagar se seria adequado que o Brasil passasse a adotar as medidas nele previstas. Contudo, conforme buscaremos demonstrar no presente estudo, boa parte da postura valorativa e das medidas técnicas previstas da Ação 6 estão presentes no direito internacional tributário brasileiro desde muito antes de iniciado o Projeto BEPS.

2. AÇÃO 6 DO PROJETO BEPS E SEUS RESULTADOS

2.1 Origem, propósitos e breve histórico do Projeto BEPS

Em junho de 2012, numa reunião ministerial de cúpula no México, o grupo de países do G20¹ emitiu um comunicado oficial declarando a necessidade de prevenir e combater os fenômenos da erosão da base tributária e da transferência ou desvio de lucros empresariais para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação, e instou a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE)² a prosseguir seus estudos sobre o tema e propor soluções concretas para o problema. A partir desse mandato político do G20 em 2012, os movimentos ocorreram com extrema rapidez.

O primeiro relatório da OCDE sobre o fenômeno BEPS³ foi publicado em janeiro de 2013⁴. Em junho do mesmo ano, outra reunião de cúpula ministerial do G20 aprovou esse relatório, declarou que a organização iria desenvolver medidas coletivas para combater o fenômeno do BEPS e instou novamente a OCDE a apresentar um projeto de ação detalhado em julho de 2013.

¹ Compõem o G20 os países do G8 (Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão, Reino Unido e Rússia) e Brasil, Argentina, México, China, Índia, Austrália, Indonésia, Arábia Saudita, África do Sul, Coreia do Sul e Turquia. A União Europeia também participa do bloco do G20, representada pelo Banco Central Europeu e pela presidência rotativa do Conselho Europeu. O Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial também participam das reuniões do G20. Nem sempre se dá a devida importância ao fato de que o Projeto BEPS é uma iniciativa política do G20 e não propriamente da OCDE.

² A OCDE, fundada em 1961, conta atualmente com 36 países-membros, a grande maioria europeus e quase todos eles de alta renda e alto desenvolvimento econômico. Da América Latina, estão presentes na OCDE o México e o Chile, sendo que a Colômbia foi oficialmente admitida na Organização em maio de 2018 e passará a ser o trigésimo sétimo país da organização, após a ratificação dos acordos de entrada. A OCDE é, há muitas décadas, o principal organismo internacional responsável pelo estudo, monitoramento e desenvolvimento do direito tributário internacional. Brasil, Argentina e Peru formularam oficialmente pedido de ingresso na OCDE, mas o processo de admissão de novos países é lento e complexo. O pedido de ingresso da Colômbia, admitida em 2018, foi feito em 2013.

³ BEPS é um acrônimo formado a partir da expressão em inglês *Base Erosion and Profit Shifting*, traduzida oficialmente pela OCDE para o português como Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros.

⁴ OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, Paris, 2013.

O Projeto foi publicado pela OCDE em julho de 2013⁵, com três pilares de sustentação (coerência entre as legislações domésticas, substância econômica na interpretação/aplicação do direito tributário internacional e transparência nas ações do fisco e do contribuinte) e quinze ações a serem desenvolvidas nos anos seguintes. As ações englobaram mudanças nas regras dos tratados bilaterais (ampliação do conceito de estabelecimento permanente, introdução de cláusulas de limitação de benefícios dos tratados etc.), mudanças na legislação doméstica de cada país (reforço das regras sobre tributação de lucros auferidos por empresas controladas no exterior - *controlled foreign companies*, extinção de regimes fiscais privilegiados sem qualquer nexo econômico com o território dos países que os oferecem, introdução de normas exigindo declarações obrigatórias de planejamento tributário agressivo, alterações nos critérios e na documentação dos preços de transferência) e mudanças no modelo de tratado de dupla tributação da OCDE (mudanças na redação dos artigos e comentários oficiais, introdução de uma norma geral antiabuso, alteração do título e do preâmbulo do tratado etc).

O cronograma estabelecido no Projeto de Ação foi ousado: os relatórios finais sobre cada uma das quinze ações deveriam estar prontos no final de 2015, para início de implementação das medidas a partir de 2016. Em 2016 também deveria estar pronto o texto final de um inédito tratado multilateral que promovesse de modo mais simples e eficaz as necessárias mudanças na rede de milhares de tratados bilaterais de dupla tributação existentes atualmente (Ação 15).

Esse cronograma apertado foi cumprido (o que não é para causar tanta surpresa, haja vista que o diagnóstico técnico do problema do BEPS e a

⁵ OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, Paris, 2013.

formulação de medidas concretas para seu combate já era uma realidade no âmbito da OCDE e da União Europeia). Em outubro de 2015 foram publicados os relatórios finais de cada ação⁶, que definiram quatro áreas em que os países deveriam cumprir padrões mínimos de mudanças (*minimum standards*): competição tributária nociva (Ação 5), abuso dos tratados (Ação 6), declaração país-a-país (Ação 13) e reforço dos mecanismos de resolução de conflitos previstos nos tratados bilaterais de dupla tributação (Ação 14). As mudanças na legislação doméstica foram implementadas por dezenas de países a partir de 2015; o texto do tratado multilateral (negociado por mais de 100 países) foi apresentado pela OCDE no final de 2016, e, em junho de 2017, pouco mais de 70 países o assinaram.

Com o depósito do quinto instrumento de ratificação do tratado multilateral, este pôde entrar em vigor em 1.º de julho de 2018, começando a gerar efeitos concretos em 2019 relativamente às convenções bilaterais incluídas no tratado multilateral pelos cinco países que primeiro o ratificaram (Áustria, Jersey, Ilha de Man, Polônia e Eslovênia). Além desses primeiros cinco países, Reino Unido, Suécia, Sérvia e Nova Zelândia também já depositaram os instrumentos de ratificação do tratado, que já conta com a assinatura de 82 países⁷.

O Brasil, mesmo tendo participado oficial e ativamente dos trabalhos do G20/OCDE que resultaram nos relatórios finais do Projeto BEPS⁸, inclusive de sua Ação 15, optou por não assinar o instrumento multilateral e emendar individualmente seus tratados de dupla tributação, dando o primeiro passo com

⁶ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. **Executive Summaries 2015 Final Reports**, Paris, 2015.

⁷ Cf. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Acesso em 12 ago. 2018.

⁸ Para uma visão de conjunto sobre a participação do Brasil no Projeto BEPS, cf. ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, 212-217.

a assinatura, em 2017, de um Protocolo com o governo argentino para emendar o tratado de dupla tributação originalmente celebrado entre os países em 1980.

2.2 A Ação 6 do Projeto BEPS, seus objetivos e o padrão mínimo (adaptável às particularidades de cada país) definido em seu Relatório Final (2015)

No final do ano de 2015, foi publicado o Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS⁹, cujo objetivo, em linhas gerais, é identificar, combater e prevenir o abuso dos tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação. Em especial, o objetivo da Ação 6 é evitar a prática do chamado *treaty shopping*.

O *treaty shopping* consiste no fato de uma pessoa não-residente em nenhum dos dois países signatários de um tratado de dupla tributação buscar obter indiretamente os benefícios do tratado por meio de atos ou negócios jurídicos considerados artificiosos ou sem propósito negocial.¹⁰

O uso abusivo ou inapropriado dos tratados contra a dupla tributação, que constitui uma das maiores preocupações do Projeto BEPS, é um fenômeno já conhecido, estudado e tratado normativamente pela própria OCDE há décadas¹¹. Com efeito, os comentários oficiais ao tratado-modelo da OCDE já tratavam e sugeriam medidas concretas de combate ao uso impróprio dos tratados (como o uso do conceito de beneficiário efetivo para aplicar os benefícios dos tratados) desde 1977, sendo que o problema do *treaty shopping*

⁹ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, 2015.

¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através dos Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995; WEEGHEL, Stef van. **The Improper Use of Tax Treaties**, London-The Hague-Boston: Kluwer, 1998; VEGA BORREGO, Félix Alberto. **Las medidas contra el treaty shopping**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

¹¹ Cf. OECD. **International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies**, OECD, Paris, 1987.

passou a ser tratado nos comentários com mais minúcias e recomendações concretas a partir de 1992, portanto duas décadas antes do Projeto BEPS.¹²

A Ação 6 constitui inegavelmente uma ação prioritária e estratégica, visto que é uma das poucas ações que exigiram dos países engajados no Projeto BEPS a implementação de providências concretas que consubstanciam um padrão mínimo (*minimum standard*) a ser cumprido no combate do *treaty shopping* e do uso abusivo dos tratados de dupla tributação.

As recomendações constantes da Ação 6 são, contudo, flexíveis, devendo adequar-se às circunstâncias específicas de cada país. Isso quer dizer, por exemplo, que países que já possuam normas legislativas internas que combatam o uso abusivo de tratados, ou países cujos tribunais já tenham desenvolvido ferramentas interpretativas contra o planejamento tributário abusivo não precisam necessariamente de fazer todas as alterações recomendadas no Relatório Final da Ação 6.

O Relatório Final da Ação 6 adota uma abordagem de combate ao *treaty shopping* que inclui medidas concretas a serem tomadas pela própria OCDE e pelos países engajados no Projeto BEPS. Vejamos.

O título do novo tratado-modelo da OCDE foi alterado para (tradução livre) “Convenção entre o Estado A e o Estado B para a eliminação da dupla tributação relativa a tributos sobre a renda e o capital *e a prevenção da evasão e da elusão tributária*¹³ (*tax avoidance*)” – trechos em itálico acrescentados pelo

¹² Cf. OECD. Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies. **Model Tax Convention on Income and on Capital, Vol.II**, OECD, Paris, 1997. Para uma visão de conjunto sobre as paulatinas alterações dos artigos e dos comentários oficiais ao tratado-modelo da OCDE relacionadas ao combate do uso abusivo dos tratados, vide RAAD, Kees van (ed.). **Materials on International & EC Tax Law**, Leiden: International Tax Center, 2002.

¹³ O trecho incluído no título do tratado-modelo é, em inglês, “*and prevention of tax evasion and avoidance*”. Apesar de não haver na língua portuguesa uma tradução exata para a expressão *tax avoidance*, os tratados brasileiros vêm se utilizando da expressão *elisão fiscal* para traduzi-la (como no protocolo recentemente assinado entre Brasil e Argentina), o que pode causar certa

Relatório Final da Ação 6. Esta alteração já foi feita e consta do novo tratado-modelo da OCDE atualizado no final de 2017.¹⁴

O preâmbulo do novo tratado-modelo da OCDE também foi alterado pela Ação 6 do Projeto BEPS. O novo preâmbulo é o seguinte (tradução livre): “Os Estados contratantes, desejando fomentar o desenvolvimento de relações econômicas e melhorar a cooperação em matéria tributária, e pretendendo concluir uma convenção para a eliminação da dupla tributação relativa a tributos sobre a renda e o capital *sem criar oportunidades para não-tributação ou tributação reduzida mediante evasão ou elusão tributária (inclusive mediante arranjos de treaty shopping com a intenção de obter alívios contidos nesta Convenção para o benefício indireto de residentes em terceiros Estados), acordaram o seguinte (...)*” – trechos em itálico incluídos pelo Relatório Final da Ação 6. Esta alteração também já foi feita e consta do novo tratado-modelo da OCDE atualizado no final de 2017.¹⁵

Os Estados engajados no Projeto BEPS devem passar a utilizar, em seus tratados internacionais de dupla tributação, os novos título e preâmbulo acima comentados. Em relação aos tratados já em vigor que não os possuem, os países

confusão, pelo fato de, no Brasil, a expressão *elisão tributária* ser bastante utilizada pela doutrina para designar os planejamentos tributários lícitos, que não engendram abusos e que não podem ser desconsiderados pelas autoridades administrativas. Consideramos que, a rigor, a expressão *tax avoidance* deve ser vertida para o português como *elusão tributária*: “Ocorre que há um tipo de conduta dos contribuintes que não se encaixa nem no conceito de *elisão*, nem no conceito de *evasão*. Trata-se do comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou buscar se colocar dentro de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para acabar outras situações fiscais. Para designar esse terceiro tipo de conduta o direito espanhol utiliza a expressão *elusión fiscal* e o direito tributário internacional utiliza a expressão *tax avoidance*.” - FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*, 2.^a edição, Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 373-374).

¹⁴ Cf. OECD. **Model Taxation Convention on Income and on Capital**, Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 27.

¹⁵ Cf. OECD. **Model Taxation Convention on Income and on Capital**, Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 27.

devem alterá-los, seja por meio de negociações bilaterais específicas, seja por meio do tratado multilateral previsto na Ação 15 do Projeto, já assinado por mais de 80 países.

Essa alteração do título e do preâmbulo dos tratados de dupla tributação possui inegável eficácia normativa, visto que o título e o preâmbulo definidos pela Ação 6 explicitam o objetivo e a finalidade das partes contratantes, bem como fazem parte do contexto que deve ser levado em conta na interpretação e aplicação dos tratados. Essa regra, além de secular e costumeira, está prevista expressamente no art. 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, ratificada por centenas de países, inclusive o Brasil:

Interpretação de Tratados

Art. 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu *objetivo e finalidade*.
2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu *preâmbulo* e anexos (...) ¹⁶ – (destaques nossos).

Além de alterar o título e o preâmbulo dos tratados para evitar a dupla tributação, o Relatório Final da Ação 6 determina a inclusão de dois tipos de normas nos artigos do tratado-modelo da OCDE e nos artigos dos tratados atualmente em vigor. A primeira norma é uma cláusula específica antiabuso, conhecida no direito tributário internacional como cláusula LOB (*Limitation on Benefits*). Essa norma exige, para que uma entidade possa ser considerada residente de um Estado e, assim, obter a concessão dos benefícios de um tratado

¹⁶ BRASIL. Decreto Federal n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009, promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66, DOU 15 dez. 2009. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d7030.htm. Acesso em 12 ago. 2018.

de dupla tributação, o preenchimento de requisitos ou condições objetivas baseados na natureza jurídica, propriedade/controlado e atividades gerais da entidade, com o objetivo de assegurar que exista uma verdadeira relação substantiva entre a entidade e o Estado de sua residência.

Essa cláusula LOB não é nenhuma novidade no direito tributário internacional, já consta há décadas do modelo de tratado de dupla tributação utilizado pelos Estados Unidos e já vinha sendo recomendada também há décadas nos comentários oficiais feitos pela OCDE ao seu próprio tratado-modelo.¹⁷ A novidade da Ação 6 do Projeto BEPS é a inclusão da cláusula LOB nos próprios artigos do tratado-modelo OCDE (e não somente em seus comentários oficiais) e a inclusão de sua adoção nas exigências de um padrão mínimo de proteção contra o abuso dos tratados.

A segunda norma a ser incluída nos artigos dos tratados de dupla tributação é a chamada norma PPT (em inglês, *principal purpose test*)¹⁸. Enquanto a cláusula LOB é mais específica (utilizando-se de critérios objetivos de aplicação) e se dirige especificamente a combater o *treaty shopping*, a cláusula PPT é mais geral e se utiliza de conceitos jurídicos indeterminados, buscando enfrentar o *treaty shopping* e também outras modalidades de abuso dos tratados. Segundo essa regra, que tem clara inspiração nas normas gerais antiabuso dos países anglo-saxões¹⁹, se um dos principais propósitos de uma transação ou conjunto

¹⁷ cf. RAAD, Kees van. **Materials on International & EC Tax Law**, First edition, Leiden: International Tax Center, 2001, *passim*

¹⁸ Sobre o tema, cf. PALAO TABOADA, Carlos. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule, **Bulletin for International Taxation**, October 2015, 602-608; DE BROE, L. & LUTS, J.. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, **Intertax**, vol.43, n.2, 2015, 131-136; LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, **Tax Notes International**, vol. 74, n.7, 2014, 655-664.

¹⁹ PALAO TABOADA, Carlos. OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule, **Bulletin for International Taxation**, October 2015, 602-608; DE BROE, L. & LUTS, J.. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, **Intertax**, vol.43, n.2, 2015, 131-136; LANG,

de transações ou arranjos é obter os benefícios do tratado, esses benefícios devem ser denegados pelas autoridades fiscais, a menos que se considere que garantir esses benefícios esteja de acordo com o objeto e o propósito das normas do tratado.

O Relatório da Ação 6 reconhece que a cláusula LOB e a regra PPT têm pontos fortes e fraquezas, e podem não se adaptar inteiramente aos interesses e características de cada Estado. Além disso, a legislação doméstica de cada país pode já ter instrumentos para prevenir o *treaty shopping*.

Em síntese, o padrão mínimo fixado no Relatório Final da Ação 6 significa que os países engajados no Projeto BEPS devem: **a)** incluir em seus tratados de dupla tributação uma afirmação clara (no título e no preâmbulo) de que seu propósito é eliminar a dupla tributação sem criar oportunidades de não-tributação ou de tributação reduzida por meio de evasão ou elusão, inclusive mediante *treaty shopping*; **b)** incluir nos seus tratados de dupla tributação uma regra específica antiabuso do tipo LOB, exigindo a observância, pelos residentes, de critérios objetivos relacionados à natureza jurídica, propriedade/controlado e atividades gerais da entidade; e **c)** para situações não captadas pela cláusula LOB, introduzir a regra PPT, que, segundo o Relatório, simplesmente incorpora aos artigos dos tratados o princípio-guia (*guiding principle*) já refletido em alguns parágrafos dos comentários oficiais da OCDE ao seu tratado-modelo (itens 9.5, 22, 22.1 e 22.2 dos comentários oficiais ao art. 1.º do tratado modelo)²⁰.

Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, **Tax Notes International**, vol. 74, n.7, 2014, p. 603-604.

²⁰ A afirmação de que a norma PPT já estava implicitamente configurada nos comentários oficiais ao tratado-modelo da OCDE é contestada na doutrina. Cf. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. La interacción de normas anti-abuso, In: ALMUDÍ CID, José Manuel *et alii*. (Diretores), **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE e Unión Europea**, Navarra: Aranzadi, 2017, 151-197.

Contudo, o Relatório esclarece que a combinação de uma cláusula LOB com uma regra PPT pode não ser necessária em todos os casos e para todos os países. O padrão mínimo de proteção exige tão somente que os países combatam o abuso dos tratados com as ferramentas previstas no Relatório Final da Ação 6, mas não necessariamente pela aplicação conjunta das normas PPT e LOB.

O padrão mínimo dependerá das negociações bilaterais dos países, mas deve ser cumprido em relação a tratados atuais e futuros. Não se estabeleceu um prazo específico para emendar os tratados atuais. Os países não precisam necessariamente introduzir as mudanças no instrumento multilateral previsto na Ação 15, podendo optar por fazê-lo em negociações bilaterais.

Sobre a flexibilidade para a implementação do padrão mínimo, o Relatório reconhece explicitamente que alguns países possuem restrições constitucionais ou deveres baseados na legislação da União Europeia que os obrigam a alterar parcialmente a redação das regras LOB e/ou PPT apresentadas no Relatório.

Sobre essa questão, é importante lembrar que a Comissão Europeia emitiu no início de 2016 uma Recomendação²¹ sobre a implementação de medidas contra o abuso dos tratados tributários. Nessa Recomendação, a Comissão apoia com vigor os objetivos do Projeto BEPS e especialmente de sua Ação 6, mas observa que a norma geral antiabuso do teste do propósito preponderante (PPT) deve ser adotada nos tratados dos países da União Europeia com uma redação compatível com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre o abuso em matéria tributária²².

²¹ EUROPEAN COMMISSION, **Commission Recommendation of 28.1.2016, on the implementation of measures against tax treaty abuse**, C(2016) 271 final, Brussels, 2016.

²² Cf. PALAO TABOADA, Carlos. El abuso del derecho en materia tributaria en el derecho comunitario europeo, **Revista Española de Derecho Europeo**, Vol.61, 2017, 13-62.

Comparando a redação proposta nessa Recomendação da Comissão com a redação constante do Relatório da Ação 6 do Projeto BEPS²³, vê-se que a diferença substancial é que, na redação proposta pela Comissão Europeia, afirma-se expressamente que, caso se constate que os atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte refletem uma atividade econômica genuína, os benefícios do tratado serão concedidos. Essa ressalva quanto a atividades econômicas genuínas não consta da redação da regra PPT²⁴ prevista no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS, mas nos comentários e nos exemplos sobre a aplicação da regra PPT sugere-se, em algumas passagens, que a regra não atingiria movimentos de capitais, de pessoas ou a prática de atividades comerciais ou prestações de serviços *de boa fé*²⁵, nem arranjos ligados inextrincavelmente às atividades negociais dos contribuintes.

Já foi colocado em prática um procedimento de monitoramento da implementação do padrão mínimo de combate ao abuso dos tratados exigido no Relatório Final da Ação 6, pelos quais os países engajados no Projeto BEPS devem informar, num formulário próprio a ser enviado à OCDE ainda em 2018, as providências já tomadas em negociações bilaterais ou multilaterais acerca do tema²⁶.

²³ Sobre o tema, cf. DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, **Intertax**, vol. 43, I, 2015, 42-57.

²⁴ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report.**, OECD Publishing, Paris, 2015, 55.

²⁵ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report.**, OECD Publishing, Paris, 2015, 56.

²⁶ Cf. OECD. **BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2017. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf. Acesso em 12 ago. 2018.

O Relatório Final da Ação 6 também faz sugestões de regras antiabuso específicas para algumas situações concretas²⁷, e dedica uma seção final para tratar de questões de política fiscal que podem levar Estados a não firmar tratados com certas jurisdições que não tributam a renda ou o fazem de modo reduzido, e também podem levar Estados a modificar ou denunciar tratados em caso de surgimento de riscos ou preocupações relacionados a problemas de BEPS.

2.3 A cláusula de limitação de benefícios (LOB), a norma PPT e a relação entre ambas

As várias cláusulas da regra LOB se direcionam à contenção específica do *treaty shopping*, definindo critérios objetivos para abranger situações específicas de abuso relacionadas à natureza jurídica, propriedade e atividades gerais de determinadas entidades, proporcionando mais certeza jurídica do que a fornecida pela regra PPT. Essa, por sua vez, ao demandar a análise de cada caso baseada no que pode ser razoavelmente considerado para a verificação de um propósito principal, abarca situações de abuso além do *treaty shopping*, o que justifica também a possibilidade de sua aplicação de forma isolada.

Segundo o Relatório Final da Ação 6, os Estados podem adotar somente a regra PPT, ou então a cláusula LOB complementada por regras específicas direcionadas a outros casos de abuso, ou então adotar conjuntamente a LOB e a PPT. A regra PPT é descrita como a mais geral e flexível, e a LOB como uma regra mais automática e objetiva. Uma versão simplificada da LOB é apresentada e sugerida no Relatório, mas somente deve ser utilizada caso se opte por uma

²⁷ As situações específicas são: transferências de dividendos para reduzir artificialmente sua tributação na fonte; operações para driblar a tributação na fonte do ganho de capital na venda de ações cujo valor advém primariamente de bens imóveis; situações de entidades com dupla residência e arranjos para gerar dupla não-tributação sobre rendimentos de estabelecimentos permanentes.

combinação da LOB e da PPT. A recomendação da combinação das regras LOB e PPT objetiva abarcar a maior quantidade possível de casos de abusos do tratado, na medida em que as regras buscam complementar-se entre si. A versão mais detalhada da LOB deve ser utilizada por países que optam por não utilizar a PPT.

Na hipótese de adoção de ambas as regras, o Relatório observa que, se uma entidade passa no teste da LOB, isso não significa que irá passar necessariamente também no teste da PPT²⁸.

O dispositivo da LOB tem uma cláusula de escape ("saving clause"), em que se permite às autoridades do Estado conceder benefícios do tratado mesmo quando as demais cláusulas do artigo da LOB o proibirem, desde que se verifique que o arranjo/estrutura em questão não teve, como um de seus principais propósitos, obter os benefícios do tratado²⁹. Ou seja, nesta cláusula de escape da LOB há uma espécie de regra PPT de signo invertido, destinada a permitir a concessão de benefícios do tratado em hipóteses nas quais a cláusula LOB determinaria sua denegação.

A regra de limitação de benefícios (LOB) foi incorporada ao art. 29 do tratado-modelo da OCDE em sua versão atualizada de 2017, que tem como epígrafe "direito aos benefícios [do tratado]". A redação da cláusula PPT, incorporada ao artigo 29.9 do tratado-modelo, é a seguinte (tradução livre):

Não obstante as outras disposições desta Convenção, um benefício derivado da presente Convenção não deve ser concedido relativamente a um item de renda ou capital se for razoável concluir, tendo em conta todos os fatos e circunstâncias relevantes, que obter aquele benefício foi um dos principais

²⁸ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, 2015, 22.

²⁹ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, 2015, p.23.

propósitos de qualquer acordo ou transação de que resultou direta ou indiretamente o benefício, a não ser que seja estabelecido que a garantia do benefício nas circunstâncias concretas estaria em acordo com o objeto e o propósito das disposições aplicáveis desta Convenção.³⁰

A regra PPT não limita em qualquer medida o escopo e a aplicação da cláusula LOB. Se os benefícios do tratado são negados pela cláusula LOB, nem mesmo se chegará a aplicar a regra PPT. Mas o fato de uma entidade estar apta a receber os benefícios do tratado segundo a cláusula LOB (conforme os primeiros parágrafos do art. 29 do tratado-modelo OCDE) não significa que o benefício não possa ser negado pela regra PPT. Se, por exemplo, uma entidade passa nos testes da cláusula LOB relativamente à estrutura de sua propriedade/controle, ela pode, mesmo assim, ser impedida de obter os benefícios do tratado pela aplicação da regra PPT levando em conta aspectos independentes de sua estrutura de propriedade/controle.³¹

O Relatório da Ação 6 afirma que os Estados podem optar por submeter a aplicação da regra PPT à decisão de uma autoridade fiscal superior ou de um julgamento colegiado. Além disso, os Estados podem criar uma cláusula de exceção à PPT, aplicada com ampla discricionariedade pelas autoridades fiscais, para os casos em que, após o pedido da pessoa interessada e levando em consideração os fatos e circunstâncias relevantes, conclui-se que algum benefício do tratado seria garantido à pessoa na ausência da transação ou acordo que motivou a aplicação da PPT.

³⁰ OECD. **Model Taxation Convention on Income and on Capital**, Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, 2017, p. 50.

³¹ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, 2015, 55-56.

3. OS TRATADOS DE DUPLA TRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL E SUA POLÍTICA DE COMBATE AO *TREATY SHOPPING* E OUTRAS FORMAS DE ABUSO

Visto na seção acima qual é o padrão mínimo de proteção contra o abuso dos tratados definido pela Ação 6 do Projeto BEPS, a presente seção se destina a verificar em que medida esse padrão mínimo vem ou não sendo adotado pela política fiscal internacional brasileira na assinatura dos tratados de dupla tributação.

Algumas manifestações doutrinárias contemporâneas à publicação dos relatórios do Projeto BEPS afirmaram que o Brasil, sendo um país em desenvolvimento com um sistema tributário peculiar, deveria trilhar um caminho próprio e provavelmente não aderiria às determinações e padrões mínimos definidos pelo G-20/OCDE no Projeto BEPS³². Posteriormente, essa primeira avaliação doutrinária foi relativizada, defendendo-se que o país, tradicionalmente cioso acima de tudo de seus interesses domésticos, teria uma postura estratégica e seletiva na adesão às medidas do Projeto BEPS³³.

Especificamente com relação às medidas da Ação 6, alguns autores defenderam que o combate ao *treaty shopping* seria contrário aos interesses dos países em desenvolvimento como o Brasil³⁴, enquanto que outros autores se mostraram mais cautelosos, afirmando que “não está claro, a esta altura, se as

³² RIGONI, João Marcus de Melo. *A Brazilian View on Base Erosion and Profit Shifting: An Alternative Path*, **Intertax**, vol. 42, n.11, 2014, 730–742.

³³ ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. A conclusão do autor é a de que “a política fiscal internacional brasileira é essencial e prioritariamente orientada por padrões fiscais domésticos, que divergem do ‘Regime Fiscal Internacional’ e do ‘padrão OCDE’[...]”, mas as posições do país não são entraves relevantes ao desenvolvimento do direito internacional tributário no país, nem “um elemento de bloqueio para a inserção do País no contexto atual da tributação internacional” – 302.

³⁴ BARRETO, Paulo Ayres & TAKANO, Caio Augusto. A Prevenção de Abusos dos Tratados Internacionais que Visam Evitar a Dupla Tributação do Plano de Ação do Projeto BEPS: Perspectiva Brasileira, In: ROCHA, Sergio André & TORRES, Heleno (Coords.). **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin, 2016, 565-566.

recomendações da OCDE no Relatório da Ação 6 são compatíveis, ou não, com a política fiscal internacional brasileira”³⁵. Como se constatará adiante, o conteúdo dos tratados de dupla tributação assinados pelo país na década de 2000 não dava margem a qualquer tipo de dúvidas sobre o fato de a política fiscal internacional brasileira ser claramente *anti-treaty shopping* e profundamente adepta da adoção de potentes normas antiabuso nos tratados de dupla tributação.

Na análise a seguir, tomaremos como marcos temporais o ano de 2001 e o ano de 2015. Em 2001, o Brasil começou a negociar e assinar tratados tributários com forte presença de normas antiabuso. Em 2015, ocorreu a publicação do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS, que exigiu dos países engajados no Projeto o cumprimento de um padrão mínimo de proteção contra o abuso dos tratados tributários. Portanto, analisaremos a seguir três grupos de tratados internacionais: os tratados negociados/assinados até o ano de 2000, os tratados negociados/assinados entre 2001 e 2015 e os tratados negociados/assinados a partir de 2015.

3.1 Tratados negociados e assinados até o ano de 2000

Os tratados de dupla tributação negociados e assinados pelo Brasil até o ano de 2000 não contêm disposições que possam ser consideradas normas de prevenção e combate do *treaty shopping*, a não ser no que diz respeito à utilização do conceito de “beneficiário efetivo” para qualificar o residente de um Estado contratante que busca os benefícios do tratado, norma que passou a constar do tratado-modelo da OCDE a partir de sua versão de 1977.

³⁵ ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, 260, 261. Segundo o autor, “se, de fato, o País acredita que empresas estrangeiras valem-se do *treaty shopping* para canalizar investimentos externos diretos para o Brasil, e tal conduta é desejada, não deveria incorporar as regras LOB trazidas pela Convenção Multilateral, ou mesmo as regras PPT, que abririam espaço para o outro Estado contratante negar o tratamento previsto na Convenção”.

Dos tratados assinados pelo Brasil neste período, os mais antigos, assinados entre 1967 e 1980, não contêm a previsão do beneficiário efetivo para qualificar o residente de um Estado contratante que pode obter os benefícios do tratado, com exceção do tratado com a Itália, assinado em 1978.

A partir de 1977, os comentários oficiais ao tratado-modelo da OCDE passaram a tecer considerações e recomendações sobre o "uso inadequado das convenções de dupla tributação", inclusive o *treaty shopping*. A partir de 1992, essa política da OCDE foi intensificada, e os comentários oficiais ao tratado-modelo passaram a recomendar claramente a utilização de dispositivos antiabuso nos tratados de dupla tributação, inclusive fazendo menção a redações específicas de cláusulas LOB³⁶, já adotadas nos tratados concluídos pelos Estados Unidos.

Mesmo assim, a política fiscal internacional brasileira adotou até o ano de 2000 uma postura conservadora de não-inclusão de normas antiabuso nos tratados de dupla tributação. Em 2000, por exemplo, o Brasil assinou um novo tratado de dupla tributação com Portugal³⁷, e não incluiu em seu texto um regramento destinado a evitar o *treaty shopping*, com base em critérios objetivos ou em regras do tipo PPT.

Até o ano de 2000, portanto, fazia sentido supor que a política fiscal internacional brasileira adotava uma postura possivelmente permissiva, ou pelo menos pouco combativa do *treaty shopping*, na linha de argumentação de alguns autores segundo os quais o Brasil, sendo um país subdesenvolvido ou em

³⁶ Para uma comparação entre os textos do tratado-modelo e os textos dos comentários oficiais entre 1963 e 1992, cf. RAAD, **Kees van. Materials on International & EC Tax Law**, First edition, Leiden: International Tax Center, 2001, *passim*.

³⁷ BRASIL, Decreto Federal n.º 4.012, de 13 de novembro de 2001, DOU 14 nov. 2001.

desenvolvimento, deveria tolerar o *treaty shopping* desde que ele resultasse na atração de investimentos³⁸.

Em relação aos tratados assinados neste período, não há normas que possam alcançar o padrão mínimo de proteção contra o *treaty shopping* e demais formas de abuso dos tratados determinado no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS.

3.2 Tratados celebrados entre 2001 e 2015, ano de publicação do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS

Todos os dez tratados assinados neste período, sem exceção, possuem cláusulas destinadas a combater sua utilização abusiva.

Num primeiro momento, mais curto, entre 2001 e o início de 2002, as regras antiabuso tomaram a forma de regras tipo PPT inseridas especificamente nos artigos sobre a tributação de juros e royalties (tratado com o Chile³⁹) ou inseridas nos artigos sobre juros, royalties e dividendos (tratado com a Ucrânia⁴⁰).

Vejam-se as normas tipo PPT no caso do tratado com o Chile:

ARTIGO 11

Juros

1. Os juros provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

(...)

8. As disposições do presente Artigo não se aplicarão se o principal propósito ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa vinculada com a criação ou a atribuição do crédito em

³⁸ BARRETO, Paulo Ayres & TAKANO, Caio Augusto. A Prevenção de Abusos dos Tratados Internacionais que Visam Evitar a Dupla Tributação do Plano de Ação do Projeto BEPS: Perspectiva Brasileira, In: ROCHA, Sergio André & TORRES, Heleno (Coords.). **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin, 2016, 565.

³⁹ BRASIL, Decreto Federal n.º 4.852, de 2 de Outubro de 2003, DOU 3 out. 2003.

⁴⁰ BRASIL, Decreto Federal n.º 5.799, de 7 de Junho de 2006, DOU 8 jun. 2006.

relação ao qual os juros são pagos for o de obter vantagens deste Artigo mediante tal criação ou atribuição.

ARTIGO 12

Royalties

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

(...)

7. As disposições do presente Artigo não se aplicarão se o principal propósito ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa relacionada com a criação ou a atribuição de direitos em relação aos quais os "royalties" são pagos for o de obter vantagens deste Artigo mediante tal criação ou atribuição.

No caso da Ucrânia, norma semelhante também consta com relação à tributação dos dividendos:

ARTIGO 10

Dividendos

(...)

7. As disposições do presente Artigo não se aplicarão se o principal propósito, ou um dos principais propósitos de qualquer pessoa envolvida com a instituição ou transferência das ações ou outros direitos em relação aos quais o dividendo for pago, tiver sido tirar vantagem do presente artigo por meio da instituição ou transferência das ações.

Numa segunda fase, mais longa, com assinaturas de acordos que se estendem do final de 2002 até 2010, intensifica-se e aperfeiçoa-se claramente a política de inserção de normas antiabuso nos tratados internacionais brasileiros. A partir de então, os tratados passam a prever e evitar o seu abuso mediante combinações de cláusulas LOB com cláusulas PPT, específicas e/ou gerais, ou então com uma combinação de uma cláusula LOB com regras gerais antiabuso ainda mais amplas e abertas do que as regras PPT.

O tratado celebrado com Israel⁴¹ não prevê regras PPT específicas como no caso do Chile e Ucrânia. O tratado com Israel prevê uma regra simplificada de limitação de benefícios (LOB) com somente um teste objetivo para evitar o *treaty shopping* e uma cláusula de escape (*saving clause*) para os casos de atividades empresariais substanciais, acrescida de uma regra antiabuso ampla que abrange todas as cláusulas do tratado.

Vejam-se os termos do artigo 25 do tratado com Israel:

ARTIGO 25 Limitação de Benefícios

1. Uma entidade legal que seja residente de um Estado Contratante e obtenha rendimentos de fontes do outro Estado Contratante não terá direito, no outro Estado Contratante, aos benefícios da presente Convenção, se mais de 50 % da participação beneficiária em tal entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de 50% das ações com direito a voto ou do capital da sociedade) forem detidos, direta ou indiretamente, por qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não forem residentes de um Estado Contratante.

A disposição deste parágrafo não se aplicará se tal entidade desenvolver, no Estado Contratante de que seja residente, uma atividade empresarial substancial que não seja a mera detenção de ações, títulos ou outros ativos.

2. Uma autoridade competente de um Estado Contratante poderá negar os benefícios da presente Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins. A autoridade competente do Estado Contratante envolvido comunicará a aplicação desta disposição à autoridade competente do outro Estado Contratante.

No tratado firmado com Israel, portanto, a complementação da cláusula LOB não se dá por meio de uma norma PPT típica, em que o critério principal de

⁴¹ BRASIL, Decreto Federal n.º 5.576, de 8 de Novembro de 2005, DOU 9 nov. 2005.

aplicação é a existência de propósitos preponderantes ou exclusivos de obter os benefícios dos tratados. A cláusula LOB é complementada com uma norma antiabuso ainda mais ampla e aberta.

Esse mesmo padrão é utilizado no tratado com a Rússia⁴² e Venezuela⁴³, com a diferença de que, nestes dois tratados, além da cláusula LOB (com a ressalva para atividades empresariais substantivas) e da norma geral antiabuso ampla, ainda são previstas regras PPT específicas para juros, royalties e dividendos.

No caso dos tratados com África do Sul⁴⁴ e Peru⁴⁵, não se prevê uma norma geral antiabuso ampla e aberta como nos tratados com Israel, Rússia e Venezuela. O sistema utilizado é distinto: adota-se uma norma simplificada LOB (com somente um teste objetivo de controle/propriedade), com cláusula de exceção para o caso de atividades empresariais substanciais, que convive com normas PPT específicas para juros, royalties e dividendos. O tratado com Trinidad e Tobago⁴⁶ segue esse mesmo padrão, com a diferença de que a regra de limitação de benefícios (LOB) não possui cláusula de exceção, e prevê um teste objetivo distinto, que combina um critério de controle/propriedade com um critério de nível mínimo de tributação.

No caso dos acordos com Rússia, Venezuela, Peru e África do Sul, adota-se, adicionalmente, uma norma específica voltada para atividades financeiras, de navegação, ou para prestação de serviços administrativos a empresas de um mesmo grupo econômico, com o objetivo de evitar a concessão de benefícios do

⁴² BRASIL, Decreto Federal nº 9.115, de 31 de julho de 2017, DOU de 1 ago. 2017.

⁴³ BRASIL, Decreto Federal nº 8.336, de 12 de novembro de 2014, DOU de 13 nov. 2014.

⁴⁴ BRASIL, Decreto Federal nº 5.922, de 3 de outubro de 2006, DOU de 4 out. 2006.

⁴⁵ BRASIL, Decreto Federal nº 7.020, de 27 de novembro de 2009, DOU de 30 nov. 2011.

⁴⁶ BRASIL, Decreto Federal nº 8.335, de 12 de novembro de 2014, DOU de 13 nov. 2014.

tratado, pelo Estado da fonte, a rendimentos não tributados ou infimamente tributados no Estado de residência⁴⁷.

O tratado entre Brasil e México⁴⁸ possui diversos tipos de normas antiabuso, com algumas particularidades em relação aos tratados analisados anteriormente. A primeira particularidade é que, nas regras PPT específicas para juros, royalties e dividendos, a negativa de aplicação do tratado ocorrerá somente se as operações tiverem como “principal propósito” tirar vantagem dos artigos do tratado, não se repetindo a fórmula “o principal propósito, ou um dos principais propósitos (...)” utilizada na grande maioria dos tratados. A segunda particularidade é que, em seu artigo 28.1, o tratado com o México prevê uma cláusula geral antiabuso ampla, mas exige, para sua aplicação, que ambos os Estados Contratantes entrem em acordo pelo procedimento amigável, requisito não previsto nos tratados com a Rússia, Venezuela e Israel.

O tratado com o México ainda prevê que suas disposições não serão aplicáveis aos rendimentos que estejam isentos de imposto num Estado Contratante do qual o beneficiário efetivo seja residente, ou aos rendimentos tributados a uma alíquota menor do que a aplicável ao mesmo rendimento quando obtido por outros residentes que não se beneficiem da isenção ou da alíquota reduzida. Além disso, o tratado afirma expressamente, em linha com as recomendações da OCDE, que suas disposições não impedem ou prejudicam a aplicação das regras domésticas gerais antiabuso, de subcapitalização, CFC e similares.

⁴⁷ Essa regra está prevista no art. 28.1 do tratado com a África do Sul; no art. 27.1 do tratado com o Peru; no art. 28.2 do tratado com a Venezuela; no art. 28.2 do tratado com a Rússia.

⁴⁸ BRASIL, Decreto Federal nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006, DOU de 27 dez. 2006.

Outra particularidade do tratado com o México é a previsão de uma cláusula de exceção a essas regras antiabuso, baseada na lógica – invertida – da regra PPT. Veja-se a redação do longo art. 28 da convenção Brasil-México:

ARTIGO 28

Disposições Diversas

1. As autoridades competentes de ambos os Estados Contratantes poderão negar os benefícios desta Convenção, quando assim o acordarem nos termos do Artigo 25 da mesma, a qualquer pessoa ou em relação a qualquer operação, se, em sua opinião, a outorga dos benefícios da Convenção constitui um abuso desta Convenção considerando seu objeto e fim.
2. Nenhuma disposição da Convenção, exceto no que diz respeito ao Artigo de "Troca de Informações", será aplicável:
 1. aos rendimentos que estejam isentos de imposto num Estado Contratante do qual o beneficiário efetivo do rendimento seja residente, ou aos rendimentos obtidos por esse residente que sejam tributáveis nesse Estado Contratante a uma alíquota menor que a alíquota aplicável ao mesmo rendimento obtido por outros residentes desse Estado Contratante que não se beneficiem dessa isenção ou alíquota;
 2. aos rendimentos obtidos por um beneficiário efetivo que seja residente de um Estado Contratante, que goze de uma dedução, restituição ou outra concessão ou benefício, que se relacione direta ou indiretamente com esse rendimento, que não seja o crédito do imposto estrangeiro pago e que não se outorgue a outros residentes desse Estado Contratante.
3. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa a capitalização insuficiente ou para combater o diferimento, incluída a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação CFC) ou outra legislação similar.
4. As disposições da presente Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional relativa ao combate da evasão e elisão fiscal ou abuso da Convenção, inclusive as aplicáveis aos créditos respaldados.
5. Não obstante, uma pessoa que não tenha direito aos benefícios da presente Convenção conforme as disposições dos parágrafos 1 e 3 poderá demonstrar às autoridades competentes do Estado de que provêm os rendimentos seu direito aos benefícios da Convenção. Para tal efeito, um dos fatores que as

autoridades competentes tomarão em consideração será o fato de que o estabelecimento, constituição, aquisição e manutenção de referida pessoa e a realização de suas atividades não teve como um de seus principais propósitos o de obter algum benefício em conformidade com esta Convenção.

Vê-se, portanto, que o tratado firmado com o México prevê um complexo combinado de regras que visam prevenir inúmeras situações que dariam ensejo ao abuso das convenções, superando, em muito, o *minimum standard* determinado pela Ação 6 do Projeto BEPS.

O tratado de dupla tributação assinado com a Turquia⁴⁹ se diferencia bastante dos anteriores, visto que não possui cláusula LOB com testes objetivos e nem regras do tipo PPT gerais ou específicas. Em substituição a essas regras, geralmente adotadas nos tratados brasileiros pós-2001, o tratado com a Turquia prevê tão somente uma cláusula antiabuso geral e extremamente aberta em seu art. 28, *verbis*.

Artigo 28

Limitação de Benefícios

As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão negar os benefícios do presente Acordo a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a obtenção de tais benefícios, considerando-se as circunstâncias, constituiria um abuso do Acordo relativamente aos seus fins.

Pela análise dos tratados negociados e assinados pelo Brasil entre os anos de 2001 e 2015, verifica-se o país já adotava, muitos anos antes do Projeto BEPS, uma clara política de duro combate ao *treaty shopping* e demais formas de abuso dos tratados. Seja por meio de normas do tipo PPT específicas para juros, royalties e dividendos, seja, mais frequentemente, por meio da combinação de normas do tipo LOB com normas PPT específicas e ainda com normas antiabuso

⁴⁹ BRASIL, Decreto Federal nº 8.140, de 14 de novembro de 2013, DOU de 18 nov. 2013.

ainda mais amplas e abertas do que as regras PPT⁵⁰, os tratados assinados pelo Brasil neste período apresentam um nível de proteção contra o *treaty shopping* que cumpre o padrão mínimo definido na Ação 6 do Projeto BEPS.

3.3 Tratados negociados e assinados após a publicação do Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS

Diante da constatação anterior de que o Brasil, desde 2001, vem adotando consistentemente uma firme política de prevenir e combater o *treaty shopping* e outras formas de abuso de seus tratados contra a dupla tributação, não é nenhuma surpresa que os acordos negociados pelo país após a publicação do Relatório da Ação 6 do Projeto BEPS tenham aderido integralmente a suas recomendações.

Três foram os acordos internacionais de dupla tributação já assinados pelo país após 2015: um Protocolo de emenda a um tratado já em vigor desde 1980 (Argentina) e dois novos tratados (Suíça e Singapura). O Protocolo assinado com a Argentina foi promulgado por meio do Decreto Federal nº 9.482, de 27 de agosto de 2018⁵¹, e os dois novos tratados ainda estão aguardando que o Congresso Nacional autorize sua ratificação.

A justificativa oficial para assinar o protocolo⁵² com a Argentina e assim alterar o tratado original de 1980 fez menção expressa à necessidade de dar cumprimento aos padrões mínimos definidos pelo Projeto BEPS, *verbis*.⁵³

⁵⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo & BARBOSA, Mateus Calicchio. Brazil, In: LANG, Michael et alii (Editors). **GAARS – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World**, Amsterdam: IBFD, 2016, 139-141.

⁵¹ BRASIL, Decreto Federal nº 9.482, de 27 de agosto de 2018, DOU de 28 ago. 2018.

⁵² Disponível em: < <http://ccuri.cancilleria.gov.ar/userfiles/Protocolo%20ao%20ADT%20Brasil-Argentina.pdf> > Acesso em 04 de agosto de 2018.

⁵³ Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/brasil-e-argentina-assinam-protocolo-que-altera-o-acordo-para-evitar-a-dupla-tributacao-entre-os-paises> > Acesso em 04 de agosto de 2018.

[...]

Em linha com os compromissos assumidos pelo País no âmbito do G20, o novo texto incorpora os padrões mínimos do Projeto sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (Projeto BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), bem como outras recomendações relevantes do Projeto. *Incluiu-se também artigo específico de combate à elisão fiscal e ao uso abusivo do acordo.* Busca-se, assim, estimular os fluxos de investimentos produtivos recíprocos entre os países e fortalecer as relações comerciais bilaterais, ao tempo em que *se combate o planejamento tributário e as possibilidades de uso abusivo do tratado.*⁵⁴(grifos nossos).

No Protocolo assinado em 2017 com a Argentina, um dos principais parceiros comerciais do Brasil, os países aplicam diversas recomendações da Ação 6 do Projeto BEPS. O Protocolo altera a redação do título e do preâmbulo do acordo de 1980, que passam a ficar idênticos aos sugeridos no Relatório Final da Ação 6 e na versão de 2017 do tratado-modelo da OCDE. Além disso, o Protocolo inclui no tratado um dispositivo (art. XXVII) intitulado “Limitação de benefícios”, que abriga três normas antiabuso previstas e sugeridas no Relatório: uma típica regra PPT vazada nos exatos termos sugeridos no Relatório (item 1), uma regra LOB simplificada, com cláusula de exceção para atividades comerciais substantivas (item 3) e uma regra que denega os benefícios do tratado em casos triangulares que resultam em baixa tributação de rendimentos atribuíveis a estabelecimentos permanentes (item 4), *verbis*.

ARTIGO XXVII.

Limitação de benefícios

1. Não obstante outras disposições da presente Convenção, um benefício da presente Convenção não será concedido em relação a um componente de renda ou de capital se for razoável concluir,

⁵⁴ Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/brasil-e-argentina-assinam-protocolo-que-altera-o-acordo-para-evitar-a-dupla-tributacao-entre-os-paises> > Acesso em 04 de agosto de 2018.

com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, que obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes da presente Convenção.

2. Não obstante as disposições do parágrafo 1, se um Estado Contratante possuir, ou adotar após a assinatura da presente Convenção, uma legislação segundo a qual os rendimentos provenientes do exterior ("offshore") e obtidos por uma sociedade: a) da atividade de transporte; b) da atividade bancária, financeira, seguradora, de investimento, ou de atividades similares; ou c) em razão de ser a sede, o centro de coordenação ou uma entidade similar que preste serviços administrativos ou outro tipo de assistência a um grupo de sociedades que exerçam suas atividades principalmente em terceiros Estados, não forem tributados nesse Estado ou forem tributados a uma alíquota significativamente inferior à alíquota aplicada aos rendimentos obtidos de atividades similares exercidas no próprio território, o outro Estado Contratante não estará obrigado a aplicar qualquer limitação prevista pela presente Convenção sobre seu direito de tributar os rendimentos obtidos pela sociedade de tais atividades exercidas no exterior ("offshore") ou sobre seu direito de tributar os dividendos pagos pela sociedade.

3. Não obstante as disposições dos parágrafos 1 e 2, uma entidade legal residente de um Estado Contratante e que obtenha rendimentos de fontes no outro Estado Contratante não terá direito nesse outro Estado Contratante aos benefícios da presente Convenção se mais de cinquenta por cento da participação efetiva nessa entidade (ou, no caso de uma sociedade, mais de cinquenta por cento do valor agregado das ações com direito a voto e das ações em geral da sociedade) for de propriedade, direta ou indiretamente, de qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não sejam residentes do primeiro Estado Contratante. Todavia, esta disposição não se aplicará se essa entidade exercer, no Estado Contratante do qual for residente, uma atividade comercial de substância que não seja a mera detenção de títulos ou quaisquer outros ativos, ou a mera prestação de atividades auxiliares, preparatórias ou

quaisquer outras atividades similares com respeito a outras entidades associadas.

4. Quando: a) uma empresa de um Estado Contratante receber rendimentos provenientes do outro Estado Contratante e o primeiro Estado Contratante considerar tais rendimentos como atribuíveis a um estabelecimento permanente da empresa situado em um terceiro estado; e b) os lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente forem isentos de impostos no primeiro Estado Contratante, os benefícios da presente Convenção não se aplicarão a nenhum componente de rendimento sobre o qual o imposto no terceiro Estado seja inferior a 60 por cento do imposto que teria sido exigido no primeiro Estado Contratante sobre tal componente de rendimento, caso esse estabelecimento permanente estivesse situado no primeiro Estado Contratante. Nesse caso, qualquer rendimento em relação ao qual as disposições deste parágrafo se aplicam permanecerá tributável conforme a legislação interna do outro Estado Contratante, não obstante qualquer outra disposição da presente Convenção⁵⁵

Outra alteração promovida pelo Protocolo que está relacionada com o combate do *treaty shopping* é a nova redação conferida aos dispositivos que tratam da tributação de dividendos, juros e royalties, que passa a exigir, para a concessão dos benefícios do tratado, que o “beneficiário efetivo” dos rendimentos seja residente de um Estado Contratante. Esta antiga norma antiabuso, introduzida no tratado-modelo da OCDE em 1977, não constava do tratado entre Brasil e Argentina assinado em 1980 e que entrou em vigor em 1982.

O tratado de dupla tributação assinado em 2018 com Suíça⁵⁶, ainda pendente de apreciação pelo Congresso Nacional, segue o mesmo padrão de normas antiabuso utilizado no Protocolo com a Argentina – o título e preâmbulo

⁵⁵ BRASIL, Decreto Federal nº 9.482, de 27 de agosto de 2018, DOU de 28 ago. 2018.

⁵⁶ Disponível em: < <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/52259.pdf> > Acesso em 05 de agosto de 2018.

são os recomendados pelo Relatório da Ação 6, e o artigo XXVII incluído no tratado com a Argentina tem praticamente a mesma redação do Artigo 27 do tratado com a Suíça.

Outra similitude entre os acordos com Argentina e Suíça é que ambos repetem em seu texto a norma específica direcionada a atividades financeiras, de navegação, ou de prestação de serviços administrativos a empresas de um mesmo grupo econômico, com o objetivo de evitar a concessão de benefícios do tratado, pelo Estado da fonte, a rendimentos não tributados ou infimamente tributados no Estado de residência⁵⁷.

Seguindo as orientações dos comentários oficiais da OCDE a respeito da interação entre as normas domésticas e as normas convencionais, Brasil e Suíça afirmam no Protocolo do tratado (item 17) que “fica entendido que as disposições da Convenção não impedirão que um Estado Contratante aplique as disposições de sua legislação nacional visando combater a evasão e elisão fiscais”.

No caso do tratado de dupla tributação com Singapura⁵⁸, também pendente de apreciação pelo Congresso Nacional, a fidelidade às recomendações e propostas do Relatório Final da Ação 6 é ainda maior. Com efeito, a redação dos diversos itens do longo art. 28 do tratado com Singapura segue quase *ipsis litteris* o art. 29 do tratado-modelo da OCDE, em sua versão atualizada em 2017 a partir das determinações dos relatórios finais das ações do Projeto BEPS.

Neste tratado com Singapura, a norma que regula o “direito a benefícios” (art. 28) se inicia com uma cláusula LOB nos exatos termos recomendados pela OCDE, com uma redação bem mais complexa do que a verificada nos tratados

⁵⁷ Cf. art. XXVII.2 do tratado com a Argentina e art. 27.2 do tratado com a Suíça. Essas normas específicas também constam, como observamos anteriormente, dos tratados com Rússia, África do Sul, Venezuela e Peru.

⁵⁸ Disponível em: < <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/18801-acordos-assinados-por-ocasio-da-visita-do-ministro-alloysio-nunes-a-singapura-7-de-maio-de-2018#AC1> > Acesso em 04 de agosto de 2018.

com Argentina e Suíça. Seguindo rigorosamente o sugerido no Relatório, a cláusula LOB prevista no tratado com Singapura possui duas ressalvas relevantes. Em primeiro lugar, determina-se que um residente que eventualmente não cumpra com os requisitos da cláusula LOB terá mesmo assim garantido o seu direito aos benefícios do tratado caso esteja empenhado na condução ativa de um negócio no seu Estado de residência e a renda obtida a partir do outro Estado provenha daquele negócio. Em segundo lugar, prevê-se que um residente que for reprovado nos testes objetivos da cláusula LOB poderá ainda assim fazer um requerimento à autoridade que lhe tiver negado os benefícios para que, com relação a um item específico de rendimento, os benefícios do tratado lhe sejam concedidos,

levando em consideração os objetivos e propósitos deste Acordo, mas somente se tal residente demonstrar, para o convencimento de tal autoridade competente, que seu estabelecimento, aquisição, manutenção, ou a condução de suas operações não tenha como um de seus principais objetivos a obtenção de benefícios deste Acordo. A autoridade competente do Estado Contratante para a qual o requerimento tenha sido feito, nos termos deste parágrafo, por um residente do outro Estado, deverá consultar a autoridade competente desse outro Estado antes de conceder ou negar o requerimento.⁵⁹

Esta cláusula de exceção da regra LOB consta do Relatório Final da Ação 6 e corresponde literalmente ao art. 29.6 do tratado-modelo da OCDE em sua versão de 2017. Note-se que a lógica da regra PPT é utilizada aqui como um guia para convencer a autoridade competente a permitir o acesso aos benefícios do tratado mesmo quando esse acesso é negado pela regra LOB.

⁵⁹ Art. 28.5 do texto do tratado. Disponível em: < <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/18801-acordos-assinados-por-ocasio-da-visita-do-ministro-aloyzio-nunes-a-singapura-7-de-maio-de-2018#AC1> > Acesso em 04 de agosto de 2018.

A regra PPT propriamente dita consta do item 7 do art. 28 do tratado com Singapura, que tem exatamente a mesma redação do art. 29.8 do tratado-modelo da OCDE. Também é interessante notar que Brasil e Singapura decidiram incluir no acordo uma cláusula adicional à regra PPT mencionada no Relatório Final da Ação 6⁶⁰ mas que não passou a constar do tratado-modelo da OCDE de 2017, figurando somente em seus comentários oficiais. Nos termos dessa cláusula, quando uma pessoa tiver negado o acesso aos benefícios do tratado pela aplicação da regra PPT,

a autoridade competente do Estado Contratante que de outro modo teria concedido esse benefício deverá, ainda assim, tratar essa pessoa como tendo direito a esse benefício, ou a outros benefícios em relação a um item de rendimento específico, se essa autoridade competente, a requerimento dessa pessoa e após levar em consideração os fatos e circunstâncias relevantes, concluir que tal benefício teria sido concedido a essa pessoa na ausência da transação ou arranjo negocial referidos no parágrafo 8 [regra PPT]. A autoridade competente do Estado Contratante para o qual o requerimento tenha sido feito irá consultar a autoridade competente do outro Estado antes de rejeitar um requerimento feito, nos termos deste parágrafo, por um residente desse outro Estado.⁶¹

A regra é justa e reflete, na verdade, o direito de o contribuinte instar a autoridade competente a levar em conta, em toda sua dimensão, a desconsideração/requalificação de atos e negócios considerados abusivos pela regra PPT. Com efeito, se a autoridade competente considera que o arranjo posto em prática pelo contribuinte é abusivo e impede o acesso aos benefícios do

⁶⁰ OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report.**, OECD Publishing, Paris, 2015, 64-65.

⁶¹ Art. 28.9 do texto do tratado. Disponível em: < <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/18801-acordos-assinados-por-ocasio-da-visita-do-ministro-aloyzio-nunes-a-singapura-7-de-maio-de-2018#AC1> > Acesso em 04 e agosto de 2018.

tratado, é preciso verificar se o contribuinte teria acesso a algum benefício do tratado caso não tivesse entabulado o ajuste considerado abusivo e tivesse trilhado, digamos assim, o caminho natural ou normal para atingir os resultados econômicos que buscava.

Há um exemplo no Relatório Final da Ação 6 que ilustra bem o funcionamento dessa regra. Um indivíduo residente do Estado R irá receber dividendos de uma empresa X do Estado F. Para evitar a retenção do imposto na fonte pelo Estado F, o indivíduo transfere o direito a receber os dividendos para uma empresa Y do Estado R, que possui uma participação substancial no capital da empresa X e, assim, se qualifica para obter o benefício da aplicação de uma alíquota especialmente reduzida do imposto na fonte sobre os dividendos (art. 10.2.a do tratado-modelo OCDE). Caso a autoridade competente denegue o benefício da alíquota reduzida pela aplicação da regra PPT, o contribuinte tem o direito de exigir que lhe seja concedido o benefício convencional da redução genérica da alíquota do imposto na fonte sobre rendimentos (art. 10.2.b do tratado-modelo), evitando que a ele seja aplicada a alíquota normal do imposto prevista na legislação interna.

Do mesmo modo do que acordado com a Suíça, afirma-se no Protocolo (item 11) do tratado com Singapura que

fica entendido que as disposições do Acordo não impedirão que um Estado Contratante aplique sua legislação nacional voltada a combater a evasão e elisão fiscais, incluindo as disposições de sua legislação tributária relativas a subcapitalização ou para evitar o diferimento do pagamento de imposto sobre a renda, tal como a legislação de sociedades controladas estrangeiras (legislação de "CFC") ou outra legislação similar.⁶²

⁶² Art. 11 do Protocolo. Disponível em: < <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/18801-acordos-assinados-por-ocasio-da-visita-do-ministro-aloyzio-nunes-a-singapura-7-de-maio-de-2018#AC1> > Acesso em 04 e agosto de 2018.

Diante do exposto, a conclusão inequívoca é que a política internacional brasileira de alta proteção contra o abuso dos tratados de dupla tributação, vigente desde 2001, passou a ter, após 2015, um grau de aderência ainda maior às recomendações da OCDE, podendo-se dizer, sem sombra de dúvida, que o Brasil já cumpria desde 2001, e segue cumprindo com mais vigor a partir de 2015, o padrão mínimo de proteção contra o abuso dos tratados tributários exigido pela Ação 6 do Projeto BEPS.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Ação 6 do Projeto BEPS não se refere a práticas e entendimentos efetivamente inéditos no direito tributário internacional. As práticas antiabuso já eram adotadas por muitos países (especialmente a cláusula LOB) e os entendimentos (sobre a relação entre direito doméstico e direito convencional) já estavam implícitos nos comentários oficiais ao tratado-modelo da OCDE. A novidade foi a exigência, em relação aos países engajados no Projeto BEPS, do cumprimento de padrões mínimos de proteção contra o abuso dos tratados tributários, e a inclusão daquelas práticas e entendimentos no texto do tratado-modelo da OCDE (título, preâmbulo, normas LOB e PPT).

As práticas e entendimentos da Ação 6 do Projeto BEPS provocam na doutrina as mesmas prevenções e resistências tradicionalmente manifestadas contra a adoção de normas gerais antiabuso no direito doméstico. Como a doutrina brasileira é em sua maioria avessa a normas gerais antiabuso e somente admite o combate à elusão tributária com normas específicas, é natural que sua reação à Ação 6 do Projeto BEPS tenha como foco de críticas a regra PPT, tida como incompatível com a segurança jurídica.

O ano em que a política fiscal internacional brasileira de combate ao *treaty shopping* conhece uma inflexão não é 2015, e sim 2001. Até 2001, os tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil não adotam qualquer regramento específico para combater o *treaty shopping*, mesmo num contexto em que os comentários oficiais ao tratado-modelo da OCDE recomendavam fortemente, desde 1992, a adoção de cláusulas de limitação de benefícios.

Após 2001, todos os tratados assinados pelo Brasil, sem exceção, passaram a conter cláusulas destinadas a combater sua utilização abusiva. O ano de 2001, não por acaso, também marca um ponto de inflexão na política fiscal do governo brasileiro relativa ao combate à elusão fiscal (criação da norma do art. 116, parágrafo único e edição da Lei Complementar 105, que permitiu o acesso da Receita Federal a informações bancárias dos contribuintes sem prévia autorização do poder judiciário⁶³), o mesmo ocorrendo quanto à política fiscal relativa à tributação dos lucros das multinacionais brasileiras (Medida Provisória 2.158)⁶⁴.

A partir de 2001, com todas essas evidências no campo doméstico e internacional, resta muito claro que a legislação tributária brasileira rejeita a orientação – prevalecente na doutrina nacional – de que o Brasil, como um país em desenvolvimento, deveria tolerar o *treaty shopping* e utilizar-se de uma política permissiva como instrumento de atração de investimento externos diretos.

⁶³ Sobre a reação do Supremo Tribunal Federal a tal medida, cf. GODOI, Marciano Seabra de. O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um dever fundamental? In: GODOI, Marciano Seabra de & ROCHA, Sergio André (Coordenadores). **O dever fundamental de pagar impostos - O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?**, Belo Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 185-212.

⁶⁴ Cf. GODOI, Marciano Seabra de. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como Resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, Volume 18, São Paulo: Dialética, 2014, 277-314.

Num primeiro momento (2001-2002), as regras antiabuso nos tratados brasileiros tomaram a forma de regras tipo PPT inseridas especificamente nos artigos sobre a tributação de dividendos, juros e royalties. Num segundo momento, a política de alta proteção contra o treaty shopping se aprofundou e se passou a adotar uma combinação de normas do tipo LOB com normas PPT específicas e, adicionalmente, com normas antiabuso ainda mais amplas e abertas do que as regras PPT. A partir de tais constatações, não cabia dúvidas de que a política fiscal brasileira estava totalmente alinhada com as posições manifestadas no Relatório Final da Ação 6 do Projeto BEPS em 2015.

Após 2015, como era de esperar, observa-se uma aderência ainda maior da política fiscal internacional brasileira às recomendações da OCDE sobre o combate ao treaty shopping. Os três acordos internacionais firmados pelo país em 2017 e 2018 seguem rigorosamente as recomendações do Relatório Final da Ação 6, especialmente o acordo com Singapura, cujas normas sobre limitação de benefícios e cumprimento do teste do propósito preponderante são mais sofisticadas e alinhadas com o previsto no tratado-modelo da OCDE em sua versão de 2017.

Com relação aos tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil até 2001, não há o cumprimento do padrão mínimo de proteção contra abusos exigido na Ação 6 do Projeto BEPS. O Protocolo assinado com a Argentina em 2017 demonstra que o governo brasileiro está ciente disso, e buscará, em negociações bilaterais e não por meio da ratificação do instrumento multilateral da Ação 15, atender paulatinamente a tais exigências.

Com relação aos tratados de dupla tributação assinados pelo Brasil entre 2001 e 2015, há um satisfatório cumprimento do padrão mínimo de proteção contra abusos. Ainda que o título e o preâmbulo de tais tratados não afirmem com tanta clareza o propósito de combater a dupla tributação sem criar

oportunidades de não-tributação ou de tributação reduzida por meio de evasão ou elusão, inclusive mediante *treaty shopping*, adotam-se nos dispositivos dos tratados normas do tipo PPT específicas para juros, royalties e dividendos, ou, mais frequentemente, uma combinação de normas do tipo LOB com normas PPT específicas e com normas antiabuso ainda mais amplas e abertas do que as regras PPT previstas na Ação 6 do Projeto BEPS.

5. REFERÊNCIAS

ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. A Ação n.º 6 do BEPS e a Prevenção de Abusos: Análise crítica, In: GOMES, Marcus Lívio & SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento - Vol. II**, Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres & TAKANO, Caio Augusto. A Prevenção de Abusos dos Tratados Internacionais que Visam Evitar a Dupla Tributação do Plano de Ação do Projeto BEPS: Perspectiva Brasileira, In: ROCHA, Sergio André & TORRES, Heleno (Coords.). **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin, 2016.

BRASIL, Decreto Federal n.º 4.012, de 13 de novembro de 2001, DOU 14 nov. 2001.

BRASIL, Decreto Federal n.º 4.852, de 2 de Outubro de 2003, DOU 3 out. 2003.

BRASIL, Decreto Federal n.º 5.576, de 8 de Novembro de 2005, DOU 9 nov. 2005.

BRASIL, Decreto Federal n.º 5.799, de 7 de Junho de 2006, DOU 8 jun. 2006.

BRASIL, Decreto Federal nº 5.922, de 3 de outubro de 2006, DOU de 4 out. 2006.

BRASIL, Decreto Federal nº 6.000, de 26 de dezembro de 2006, DOU de 27 dez. 2006.

BRASIL, Decreto Federal nº 7.020, de 27 de novembro de 2009, DOU de 30 nov. 2011.

BRASIL, Decreto Federal nº 8.140, de 14 de novembro de 2013, DOU de 18 nov. 2013.

BRASIL, Decreto Federal nº 8.335, de 12 de novembro de 2014, DOU de 13 nov. 2014.

BRASIL, Decreto Federal nº 8.336, de 12 de novembro de 2014, DOU de 13 nov. 2014.

BRASIL, Decreto Federal nº 9.115, de 31 de julho de 2017, DOU de 1 ago. 2017.

BRASIL, Decreto Federal nº 9.482, de 27 de agosto de 2018, DOU de 28 ago. 2018.

BRASIL. Decreto Federal n.º 7.030, de 14 de dezembro de 2009, Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66, DOU 15 dez. 2009.

DE BROE, L. & LUTS, J.. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, *Intertax*, vol.43, n.2, 2015, 131-136.

DOURADO, Ana Paula. Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, *Intertax*, vol. 43, I, 2015, 42-57.

EUROPEAN COMMISSION, **Comission Recommendation of 28.1.2016, on the implementation of measures against tax treaty abuse**, C(2016) 271 final, Brussels, 2016.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de & RÜBINGER-BETTI, Gabriel. Uso abusivo de tratados contra a dupla tributação: perspectivas de aplicação da Ação n.º 6 do Projeto BEPS ao Brasil, *Revista Fórum de Direito Tributário*, n.92, mar/abr 2018, 89-115.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**, 2.ª edição, Belo Horizonte: Fórum, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. Planejamento Tributário, In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.), **Planejamento Tributário**, São Paulo: Malheiros, 2016, 444-520.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo A. La interacción de normas anti-abuso, In: ALMUDÍ CID, José Manuel *et alii*. (Diretores), **El Plan de Acción sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (BEPS): G-20, OCDE e Unión Europea**, Navarra: Aranzadi, 2017.

LANG, Michael. BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties, **Tax Notes International**, vol. 74, n.7, 2014, 655-664.

OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD. **BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances – Peer Review Documents**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, 2017.

OECD. **Model Taxation Convention on Income and on Capital**, Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, 2017.

OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report**, OECD Publishing, Paris, 2015.

OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, Paris, 2013.

OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, Paris, 2013.

OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. **Executive Summaries 2015 Final Reports**, Paris, 2015.

OECD. **International Tax Avoidance and Evasion. Four Related Studies**, OECD, Paris, 1987.

OECD. Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies. **Model Tax Convention on Income and on Capital, Vol.II**, OECD, Paris, 1997.

OECD. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, **Preventing the Granting of Treaty Benefits in**

Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report., OECD Publishing, Paris.

PALAO TABOADA, Carlos. El abuso del derecho em materia tributaria en el derecho comunitario europeo, **Revista Española de Derecho Europeo**, Vol.61, 2017, 13-62.

RAAD, Kees van (ed.). **Materials on International & EC Tax Law**, Leiden: International Tax Center, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo & BARBOSA, Mateus Calicchio. Brazil, In: LANG, Michael et alii (Editors). **GAARS – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World**, Amsterdam: IBFD, 2016, 109-146.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal Através dos Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

RAAD, Kees van. **Materials on International & EC Tax Law**, First edition, Leiden: International Tax Center, 2001.

RIGONI, João Marcus de Melo. *A Brazilian View on Base Erosion and Profit Shifting: An Alternative Path*, **Intertax**, vol. 42, n.11, 2014, 730–742.

ROCHA, Sergio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROLIM, João Dácio. Norma geral tributária antielisiva: sua função e expansão na tributação internacional. In: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna, RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs). **O Cinquentenário do Código Tributário Nacional. Vol. 1**, Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

VEGA BORREGO, Félix Alberto. **Las medidas contra el treaty shopping**, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003.

VIEIRA, Carlos Renato & CARVALHO, Flavio. A Ação n.º 6 do BEPS e a PPT Rule, In: GOMES, Marcus Lívio & SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento - Vol. II**, Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2016.

WEEGHEL, Stef van. **The Improper Use of Tax Treaties**, London-The Hague-Boston: Kluwer, 1998.

ZORNOZA PÉREZ, J. & BÁEZ MORENO, A. The 2003 revisions to the Commentary to the OECD Modelo on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point, **Cuadernos de Derecho Transnacional**, Marzo 2010, Vol.2, N.1, 288-306.