

INTRODUÇÃO

- 1.1 Os Acordos de Bitributação — 1.2 O Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: o *Treaty Shopping*; 1.2.1 O conceito de *Treaty Shopping*; 1.2.2 A expressão *Treaty Shopping*;
- 1.2.3 Exemplos de *Treaty Shopping*; 1.2.4 Definição de termos — 1.3 Plano de Estudo.

1.1 Os Acordos de Bitributação

A bitributação internacional é, sob o seu aspecto jurídico, estudada pelo Direito Tributário Internacional (Rothmann, s.d./5). Compreende “a exigência de impostos semelhantes, por dois (ou mais) Estados, incidentes sobre o mesmo contribuinte e referentes ao mesmo fato e a idêntico período” (OCDE, 1977/7).

Embora não se reconheça, no atual estágio do Direito Tributário Internacional, a existência de um Princípio que proíba a bitributação internacional (BS/BI, II 1975, p. 497; Vogel, 1965/351-356; Tipke e Lang, 1989/146; Mössner, 1991/248), a doutrina se refere a outro, universalmente observado, segundo o qual ela deve ser evitada ou eliminada (Rothmann, s.d./77), para o que se adotam medidas unilaterais ou são utilizados os acordos internacionais.

Os acordos internacionais em matéria tributária se apresentam, pois, como o instrumento de que se valem os Estados para, através de concessões mútuas, diminuir ou impedirem a ocorrência do fenômeno da bitributação internacional em matéria do imposto sobre a renda, além de meio para o combate à evasão fiscal (Rothmann, s.d./87; 150).

A eliminação ou atenuação da bitributação internacional dá-se através do que Vogel denomina “normas de repartição” (Ver-

Teilungsnormen, 1983/25; *Distributive Rules*, 1986/24).¹ Através de tais normas, os Estados contratantes limitam sua própria competência tributária (Vogel, 1983/22; 1986/22), valendo-se dos métodos que Rothmann (s.d./154) assim classifica: a) método da isenção (geralmente, com reserva de progressividade); b) método do crédito fiscal; e c) tributação reduzida no Estado da fonte.

Temos, por conseguinte, que os acordos de bitributação descrevem hipóteses abstratas (*Metzianbestand*, Vogel, 1983/24; 1986/25), na presença das quais um Estado contratante se compromete a deixar de exigir, em parte (crédito fiscal ou tributação reduzida no Estado Fonte) ou no todo (isenção), o tributo definido no seu texto.

1.2 O Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: o *Treaty Shopping*

1.2.1 O Conceito de *Treaty Shopping*

As concessões de que são objeto os acordos de bitributação têm, para Víctor Uckmar (1983/4,5), um "caráter pessoal", i.e., destinam-se a beneficiar os residentes do outro Estado contratante, numa base de reciprocidade (Kraft, 1991/3), não se prevendo, portanto, sua extensão a residentes de terceiros Estados.

Falhas na redação dos referidos acordos, ou limitações impostas pelos direitos internos dos Estados contratantes, ou, mesmo, pelo Direito Internacional, possibilitam a contribuintes que, a princípio, não se incluíam no rol dos destinatários daquelas normas, *deltas se beneficiarem* (Kraft, 1991/2-3). Este planejamento fiscal, a doutrina internacional vem denominando *Treaty Shopping* (Vogel, 1983/59; Kraft, 1991/6).

Numa primeira aproximação, podemos, com Becker (1985/172), reconhecer a ocorrência do *Treaty Shopping*, quando alguém, através da interposição (*Zwischenschaltung*) de uma pessoa, obtém

1. Debatin (1985/2) critica esta expressão, pretendendo falar em "normas de renúncia" (*Verzichtsnormen*). Vogel (1986a/508) mostra que se trata de mera polêmica de palavras, não havendo porque considerar um termo melhor que outro. Também Mössner (1988/415-417) mostra serem ambos os termos válidos, embora adote "separação" (*Zuteilung*). O mesmo termo é usado no Brasil por Xavier (1977/29).

a proteção de um acordo de bitributação que, de outro modo, não seria devida.

O exame da doutrina revela, entretanto, que o conceito acima expresso não satisfaz, por completo, o entendimento da questão.

O conceito de Becker não se refere à intenção do contribuinte. Conforme se verificará neste estudo, não há que se falar em *Treaty Shopping* quando o contribuinte é movido por motivos extrafiscais. O *Treaty Shopping* exige que não haja outra explicação para a interposição do terceiro beneficiário do acordo, senão a obtenção das vantagens oriundas deste. Temos, portanto, que admitir, com Krabbe (1985/44), que a interposição de terceiro se deveu à intenção, por parte do contribuinte, de obter uma redução da carga fiscal. No mesmo sentido, Wegmann (1984/787) refere-se a situações estruturadas pelo contribuinte (*von Steuerpflichtigen bezeichnet*).

Krabbe (1985/44) inclui em seu conceito, a interposição de uma *societade* localizada num Estado signatário de um acordo de bitributação.

O *Treaty Shopping* não exige que a pessoa colocada como interposta seja uma sociedade, embora seja o mais freqüente. De início, é possível conceber um *Treaty Shopping* pela interposição de uma pessoa física, contratualmente obrigada a repassar ao destinatário final os recursos assim obtidos. Também verificaremos² que não há necessidade, sequer, de que o terceiro seja uma pessoa distinta do investidor, podendo ser mera filial deste.

Tampouco a residência do terceiro interposto deve ser apre-sentada como relevante, já que, embora a maioria dos acordos de bitributação se valha do critério da residência, para a concessão de benefícios, não se trata de algo obrigatório, observando-se que os Estados Unidos, México e Filipinas mantiveram a nacionalidade do beneficiário como critério relevante. Desta forma, o que importa é que a pessoa interposta seja beneficiária do acordo, pouco valendo, na conceitualização, onde está localizada.

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

2. Cf. *infra* p. 26.

Por outro lado, excluímos do conceito do *Treaty Shopping* as hipóteses em que o benefício fiscal não decorreu da existência do acordo de bitributação, mas de outro artifício de que se valeu o contribuinte e que, independentemente daquele acordo, já traria a vantagem. Assim, por exemplo, os casos de simulação não se incluem no conceito de *Treaty Shopping*, já que nestes casos, a vantagem não decorre da existência do acordo, mas do mero "manto jurídico" criado pelo contribuinte, que produziria igual efeito, se o "planejamento" não envolvesse um país signatário de um acordo de bitributação.

1.2.2 A Expressão Treaty Shopping

Embora a preocupação com o *Treaty Shopping* não seja nova, podendo-se encontrar cláusula específica sobre o assunto já no acordo de bitributação celebrado entre os Estados Unidos da América e a Grã-Bretanha, datado de 1945,³ o tema somente passou a ser debatido, segundo Rosenbloom (1983/763), a partir de abril de 1979, quando foi objeto de discussões em sessões (*hearings*) do Congresso norte-americano.

A expressão *Treaty Shopping* nasceu nos Estados Unidos. Sua origem deve ser buscada no termo *forum shopping* (Becker e Wurnl 1988,2), que Black, no seu "Law Dictionary", diz ocorrer quando uma parte procura ter sua ação julgada por uma corte ou jurisdição em particular, onde ela acredita obter a decisão mais favorável. No *forum shopping*, uma parte tenta "comprar" (*shop*) uma jurisdição para o seu caso. Do mesmo modo, diz-se que, no *Treaty Shopping*, o contribuinte "compra" os benefícios do acordo de bitributação, através da interposição de terceiros.

A utilização da expressão *Treaty Shopping* não é uniforme. O Departamento de Economia Internacional e Assuntos Sociais da ONU (1988/2), por exemplo, refere-se a "abuso de acordos de bitributação", embora no Relatório do Grupo "ad hoc" de especialistas em cooperação internacional em assuntos fiscais tenha, em seu primeiro relatório (ONU, 1983/29), empregado indistintamente as expressões *treaty abuse* e *Treaty Shopping*.

Rosenbloom, que foi Conselheiro Fiscal Internacional do Departamento do Tesouro norte-americano, de 1977 a 1981, critica

aqueles que tratam da questão a partir da expressão "abuso de tratados" (*treaty abuse*), porque a julga um termo fortemente carregado (*a heavily loaded term*) (1983/766). Também não aceita o termo *paraísos fiscais* (*tax heaven countries*), quando se estuda o assunto, já que o *Treaty Shopping* não exige a interposição de paraísos fiscais, podendo dar-se, em certos casos, mediante a interposição de empresas localizadas em Estados com alta taxaço. Finalmente, o autor rejeita a expressão *Treaty Shopping*, por considerá-la enganosa, já que implica um esforço premeditado, por parte do contribuinte, de se valer da rede de acordos internacionais.

Em nosso entender, o autor não tem razão, no que concerne à censura ao último termo. Embora este possa ser criticado (e o é, como mostraremos abaixo), não se há de censurar o fato de o contribuinte, no *Treaty Shopping*, se ter procurado valer da rede de acordos internacionais. Na verdade, como já mencionamos acima, a intenção do contribuinte é elemento constante do próprio conceito de *Treaty Shopping*.

Não obstante, a crítica às expressões *Treaty Shopping* e "treaty abuse" também é feita por Gutentag (1984/3), para quem se trata de termos "obviamente pejorativos". Neste sentido, o autor julga que não se pode examinar a questão, se se parte da premissa de que se está diante de um abuso ou fraude. Por este motivo, ele entende que se deve utilizar uma expressão mais longa, mas que lhe parece mais neutra. Teríamos, pois: "alé que ponto os não residentes de um país signatário de um acordo podem e deveriam ser autorizados a beneficiar-se de acordos de bitributação daquele país" (*the extent to which non-residents of a treaty country can and should be benefit from the tax treaty of that country*). Segundo este autor, é justamente para evitar uma abordagem pejorativa, que o Departamento do Tesouro norte-americano não se refere, em suas publicações, a "abuso de tratados" (*treaty abuse*) mas a "limitação dos benefícios do acordo" (*limitation of treaty benefits*).

A mesma preocupação em não ventilar a questão dentro de uma perspectiva pejorativa revela Becker (1985/172), que não aceita que se fale em "obtenção sorrateira de benefícios" (*Erschleichung*), já que tal expressão implicaria a ocorrência de fraude. Daí por que ele prefere se referir à "utilização do acordo através de pessoas interpostas" ("Gebrauch der Abkommen durch Zwischenspersonen").

Nossa opinião é no sentido de que a expressão *Treaty Shopping* deve ser empregada para descrever o fenômeno em exame. Embora,

3. Cf. *infra* p. 161.

por sua origem, o termo possa vir carregado de sentido pejorativo, trata-se, hoje, de expressão consagrada na doutrina jurídica com- parada e, mesmo, em manifestações oficiais,⁴ desvinculada, pois, do "forum shopping" ou de qualquer outro artifício.

1.2.3 Exemplos de Treaty Shopping

As principais estruturas de que se valem os contribuintes no *Treaty Shopping* são as "empresas-canais" (*conduit companies*) e as "empresas-trampolins" (*stepping stone companies*).

A estrutura de canalização de recursos (*conduit companies*) é exemplificada, no Relatório do Grupo de *Experts* em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, do Departamento de Economia Internacional e Assuntos Sociais da ONU (1988/3 e 4), como segue:

"O acordo de bitributação assinado entre o País A e o País B prevê a obrigação de o País A isentar do imposto os dividendos pagos por empresas ali sediadas a acionistas residentes no País B. O País C não possui acordo de bitributação em vigor com o País A nem com o País B. Entretanto, uma empresa, sediada no País C detém a totalidade das ações de uma empresa localizada no País A. A fim de se valer dos benefícios decorrentes do acordo assinado entre A e B, a empresa localizada no País C transfere a totalidade das ações que possui da empresa localizada no País A para uma outra subsidiária integral, que é constituída no País B. Esta subsidiária integral localizada no País B, por sua vez, está isenta, de acordo com as leis do País B, do imposto sobre os dividendos, recebidos de uma subsidiária integral. Deste modo, os frutos do investimento efetuado pela empresa situada no País C são transferidos para a empresa situada no País B, onde podem ser acumulados pela controladora (ou reinvestidos em outros países, ou "emprestados" à própria controladora)."

No caso da estrutura "trampolim", temos o seguinte exemplo fornecido pelo mesmo Grupo (ONU, 1988/4):

"Nos termos do acordo de bitributação assinado entre o País A e o País B, os juros oriundos do primeiro e pagos a residentes do País B são isentos. O País C não possui acordo em vigor com

A ou com B. A fim de se valer dos benefícios do acordo, uma empresa localizada no País C transfere à sua subsidiária, no País B, o crédito decorrente de empréstimo efetuado a uma empresa localizada no País A. Em decorrência da transferência do crédito, a subsidiária localizada no País B passa a ser credora da empresa situada em A e, ao mesmo tempo, devedora daquela sediada no País C. Em princípio, a empresa localizada no País B estaria sujeita à tributação, em sua sede, sobre os rendimentos de juros recebidos do exterior. No entanto, tal tributação não se aplica, já que o seu rendimento é anulado pelos juros pagos à empresa localizada no País C, que lhe transferira os créditos. O País B não tributa, na fonte, os juros pagos ao exterior e o País C não tributa os juros recebidos do exterior. A empresa localizada no País C usa, pois, o acordo celebrado entre A e B como um "trampolim" para receber os juros devidos pela empresa localizada no País B, sem tributação".

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

Ambas as estruturas possuem em comum, entretanto, o envolvimento de empresas localizadas em três países.

Becker e Wurm alertam que a triangulação de países não é necessária, para que se dê o *Treaty Shopping*. Eles apresentam dois exemplos de estruturas bilaterais, em que se pode, também, verificar a utilização dos benefícios dos acordos por pessoas que, a princípio, não estariam protegidas.

Num primeiro caso, examina-se uma estrutura em que se cria uma empresa de participações, no mesmo país em que estão localizados os beneficiários finais dos rendimentos (*same country holding structure*). Supõe-se o caso de uma empresa, sediada no País A, que possui uma participação minoritária em outra empresa, sediada no País B. Entre A e B, vigora um acordo de bitributação, que isenta os dividendos remetidos de B para A, desde que a beneficiária dos rendimentos possua uma participação substancial no capital daquela que os distribui. De acordo com a legislação do País B, os dividendos pagos por uma empresa a outra pessoa jurídica, localizada no mesmo País, estão isentos de tributação. Deste modo, a empresa investidora minoritária, localizada em A, constitui, no País

4. O termo foi utilizado, inclusive, pelo governo alemão, na exposição de motivos ("Denkschrift") que acompanhou o seu acordo de bitributação com o Kuwait, em 1988 (Bundesstag-Drucksache, 11/2553, p. 26).

B, uma subsidiária integral, a quem são transferidas as suas ações do capital daquela que pagará os dividendos. Quando da efetiva distribuição, os dividendos são pagos a uma empresa localizada no próprio País B que, por sua vez, sendo subsidiária integral daquela localizada no País A, beneficia-se do acordo, quando da remessa dos lucros assim auferidos.

A outra estrutura bilateral ficou conhecida, na Alemanha, como "quinto", já tendo sido objeto, inclusive, de exame pela jurisprudência daquele país.⁵ Diversos acordos de bitributação assinados pela República Federal da Alemanha dispõem que a isenção do imposto sobre os dividendos distribuídos somente se aplica no caso de o investidor estrangeiro deter menos de vinte e cinco por cento do capital da empresa alemã que distribui o rendimento. Assim, um investidor localizado no País A, que detém a totalidade do capital de uma empresa alemã, constitui, no próprio País A, cinco novas empresas, a quem são transferidas, respectivamente, vinte por cento das ações da empresa alemã. Deste modo, cada uma das "novas" acionistas passa a deter menos de vinte e cinco por cento do capital da empresa alemã, fazendo jus, pois, aos benefícios do acordo.

Merece consideração a estrutura que se relata (ALI, 1991/138) ser possível através da mera instalação de uma filial, sucursal ou outro estabelecimento permanente. Especificamente, os Estados Unidos denunciaram parcialmente o seu acordo de bitributação com os Países Baixos, no que se refere à sua extensão às Antilhas Holandesas, em virtude de estas serem consideradas um paraíso fiscal, o que possibilitava que rendimentos oriundos dos Estados Unidos se sujeitassem a uma tributação final de cerca de três por cento. Diante desta circunstância, passou a ser prática comum a criação de uma empresa sediada na Holanda (em cujo âmbito o acordo de bitributação continuou em vigor), a qual, por sua vez, instalava uma filial nas Antilhas Holandesas. A legislação holandesa, semelhantemente à brasileira (Parecer Normativo (CST) n. 62/75) não tributa os lucros transferidos do exterior por filiais. Deste modo, os rendimentos oriundos dos Estados Unidos, mas auferidos pelas filiais localizadas nas Antilhas Holandesas continuaram gozando dos privilégios do acordo de bitributação, já que a pessoa jurídica receptora do valor tem sede (é "residente") na Holanda. Neste estudo, denominaremos esta estrutura de "colocação de filial",

5. Cf. *infra*, p. 44.

embora se compreenda a interposição de qualquer estabelecimento permanente, que possibilite um "Treaty Shopping".

1.2.4 Definição de Termos

No decorrer do presente estudo, algumas expressões serão utilizadas com frequência, quando nos referirmos aos casos de *Treaty Shopping*. Serão as seguintes:

Investidor — Referir-se-á à pessoa física ou jurídica, residente em um Estado que não possua acordo de bitributação com o país onde estiver localizada a fonte pagadora dos rendimentos, ou, existindo tal acordo, este não seja tão vantajoso quanto aquele que o mesmo país assinou com outro Estado, ou, por algum motivo, o *investidor* não faz jus aos benefícios do acordo de bitributação.

Terceiro Interposto — Será a pessoa física ou jurídica (ou, mesmo, o estabelecimento permanente) que será colocada entre o *investidor* e a fonte pagadora dos rendimentos. Será o *Terceiro Interposto* quem receberá os rendimentos pagos pela última e os repassará ao *Investidor*. É um "diáfragma cuja razão de ser não tem qualquer fundo substancial, antes obedeceu ao propósito de auferir vantagens fiscais" (Xavier, 1977/87). O *Terceiro Interposto* é, nos termos de um acordo de bitributação, beneficiário de vantagens tributárias quando da remessa de recursos pela fonte pagadora.

Fonte — Será a pessoa física ou jurídica, localizada em um Estado que mantenha, com o Estado do *Terceiro Interposto*, um acordo de bitributação, cujos benefícios convenham ao *investidor*. A *Fonte* paga ao *Terceiro Interposto* rendimentos cobertos pelo acordo de bitributação.

1.3 Plano do Estudo

O presente estudo enfoca os aspectos jurídicos do *Treaty Shopping*, examinando a sua legalidade, em face do direito brasileiro e do Direito Internacional Público, bem como examinando o modo de combatê-lo.

Considerando o intenso debate doutrinário, a respeito do confronto de normas de direito interno com aquelas decorrentes de acordos de bitributação, nosso estudo apresenta as diversas correntes

em que se desdobra a questão, procurando as soluções que se encontrariam em cada uma delas, ainda que não se trate, necessariamente, da linha que seguimos. De todo o modo, buscamos sempre, deixar clara a nossa opinião sobre as premissas adotadas para cada tratamento do tema.

Embora o *Treaty Shopping* possa afetar três Estados diferentes e diversas etapas, nosso estudo se limitará aos reflexos, no Estado da *Fonte*, quando esta paga um rendimento ao *Terceiro Interposto*, mediante uma estrutura de *Treaty Shopping*. Do ponto de vista brasileiro, trata-se do aspecto da questão que mais pode afetar o país que, na qualidade de nação predominantemente captadora de recursos no exterior, pode ver-se na condição de Estado da *Fonte*, numa situação como as acima descritas.

Iniciaremos com o exame das medidas de direito interno contra o abuso de direito e aquelas específicas contra o *Treaty Shopping* (denominamos "tratamento unilateral"). Nossa análise partirá do direito comparado, sempre confrontando com o direito brasileiro. A questão básica, aqui, será o exame da possibilidade, no sistema jurídico brasileiro, de medidas de direito interno limitarem a utilização de benefícios decorrentes de acordos de bitributação.

No segundo tratamento do tema, que denominamos "global", examinaremos a doutrina, que se vem desenvolvendo na Alemanha, segundo a qual o *Treaty Shopping* seria incompatível com os Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas, que fazem parte do direito internacional público. Tal doutrina assume a existência de um princípio geral de direito, aplicável àqueles acordos, que proibiria a prática do *Treaty Shopping*.

Num último tratamento do tema, "bilateral", examinaremos o combate ao *Treaty Shopping* através dos próprios acordos de bitributação. Aqui, serão examinados, também, os progressos que já se efetuarão neste campo e a posição do Brasil.

Na conclusão, apresentamos um resumo do que foi tratado em cada Capítulo deste estudo.

2 A CONTENÇÃO DO TREATY SHOPPING, ATRAVÉS DE MEDIDAS DE DIREITO INTERNO (TRATAMENTO UNILATERAL)

2.1 Medidas de Direito Interno, contra o Abuso de Direito: 2.1.1 Transformação, adoção e ordem de execução de Acordos de Bitributação; 2.1.2 A Contenção do *Treaty Shopping* a partir de Regras Internas de Interpretação: Exame do Direito Comparado; 2.1.2.1 República Federal da Alemanha e Áustria: 2.1.2.1.1 O Abuso de formas jurídicas: 2.1.2.1.2 O Alcance do § 42 AO a Estruturas formadas no exterior; 2.1.2.1.3 Abuso de formas jurídicas e *Treaty Shopping*; 2.1.2.2 Estados Unidos da América; 2.1.2.2.1 Economia fiscal na jurisprudência: 2.1.2.2.2 *Treaty Shopping* na jurisprudência: 2.1.2.3 França; 2.1.2.4 Reino Unido; 2.1.2.4.1 Era "Pré-Ramsay"; 2.1.2.4.2 "Doutrina Ramsay"; 2.1.2.4.3 "Furniss V. Dawson"; 2.1.2.4.4 Era "Pos-Furniss"; 2.1.2.5 Argentina; 2.1.2.6 Canadá; 2.1.2.7 Itália; 2.1.2.8 Bélgica; 2.1.2.9 México; 2.1.2.10 Austrália; 2.1.2.11 Japão; 2.1.2.12 Outros Países; 2.1.3 Abuso de formas do Direito Tributário brasileiro; 2.1.3.1 Abuso de Formas e Analogia; 2.1.3.2 Abuso de Formas e Consideração Econômica; 2.1.3.3 Abuso de formas e o art. 51 da Lei 7.450/85; 2.1.3.4 A Jurisprudência; 2.1.3.5 Simulação e *Treaty Shopping*; 2.1.3.6 Conclusão — 2.2 O combate ao *Treaty Shopping* por medidas de Direito Interno; 2.2.1 Oponibilidade de Normas de Direito Interno aos Tratados Internacionais; 2.2.1.1 Monismo x Dualismo; 2.2.1.2 Conflito entre a Lei Interna e os Tratados Internacionais: Direito Comparado; 2.2.1.2.1 Tratado Internacional não reconhecido na Ordem Interna; 2.2.1.2.2 Sistema Britânico; 2.2.1.2.3 Lei e Tratado Internacional em igual posição hierárquica; 2.2.1.2.4 Prioridade de Tratados Internacionais sobre a Lei Interna — Reconhecimento fora da Alçada do Judiciário; 2.2.1.2.5 Tratado Internacional prevalecendo sobre a Lei Nacional — Exame pelo Judiciário; 2.2.1.2.6 Prevalência dos Tratados Internacionais sobre o Texto Constitucional; 2.2.1.3 Conflito entre a Lei Interna e os Tratados Internacionais: Sistema Brasileiro; 2.2.2 Medidas de Direito Interno, contra o *Treaty*

Treaty Shopping. Concluímos que, ressalvados os casos em que há simulação (e, portanto, não ocorre o *Treaty Shopping*), não há, no ordenamento pátrio, norma jurídica a ser aplicada para a contensão de planejamentos fiscais, na forma do *Treaty Shopping*.

3 A segunda linha de medidas internas contra o *Treaty Shopping* inclui as normas específicas para a limitação de benefícios de acordos internacionais. Aqui, já não se trata da aplicação de uma norma interna válida para todo o ordenamento. O combate é direcionado.

3.1 Verificamos que o direito internacional público repugna à adoção de medidas unilaterais que possam restringir a aplicação de tratados internacionais.

3.2 Entretanto, constatamos que existem, na doutrina, teorias opostas, com referência à possibilidade de uma norma interna contrariar aquilo a que o Estado se obrigou, perante a comunidade internacional: o "dualismo" e o "monismo". Estudamos ambas as correntes, constatando que estas, na doutrina, já se aproximam, em suas versões "moderadas".

3.3 Não obstante, a análise do direito comparado revela que há diversas soluções para a hipótese de conflito. Destacamos os seis grupos em que se podem classificar as soluções.

3.4 Concluímos que, no Brasil, prevalece, tradicionalmente, o "monismo", com primazia do direito internacional. Mencionamos uma tendência à sua versão "moderada", na atual jurisprudência, ressaltando, entretanto, que tal tendência não se estende ao campo do direito tributário, no qual é reconhecida plena vigência e validade ao art. 98 do CTN.

3.5 Não obstante nossa conclusão, julgamos oportuna a análise do direito comparado, no que se refere à adoção de medidas unilaterais contra o *Treaty Shopping*.

3.6 Constatamos que tais medidas são adotadas, unicamente, dentre os sistemas pesquisados, pela Suíça e pelos EUA, sendo alvo de críticas, por parte da doutrina e da própria comunidade internacional.

3.7 Verificamos que, no Brasil, inexistem medidas de direito interno, limitando a aplicação dos acordos de bitributação, no caso de *Treaty Shopping*.

3.8 Numa análise sobre a conveniência das medidas unilaterais, posicionamo-nos contrário ao tratamento do *Treaty Shopping*, através de medidas de direito interno.

3

A CONTENÇÃO DO *TREATY SHOPPING* COMO MEDIDA DE DIREITO INTERNACIONAL (TRATAMENTO GLOBAL)

3.1 A tese do "Princípio Anti-Abuso" — Principais contornos

— 3.2 Exame da tese: 3.2.1 Os princípios gerais de direito reconhecidas pelas Nações Civilizadas e o "Princípio Anti-Abuso" — 3.2.1.1 Fontes dos Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pela Nações Civilizadas: 3.2.1.2 Acordos de Bitributação e os princípios gerais de direito reconhecidos pelas Nações Civilizadas: 3.2.2 A proibição do abuso, no Direito Internacional Público: 3.2.2.1 O Princípio da Boa-Fé e seu Coloração: o Princípio da Proibição do Abuso: 3.2.2.2 A Proibição do Abuso de Direito e as relações entre Fisco e Contribuinte: 3.2.2.3 O "Princípio Anti-Abuso" e o *Treaty Shopping* — 3.3 Conclusões.

No capítulo precedente, já se mostrou que, pela doutrina dominante, os acordos de bitributação são hoje submetidos a critérios de direito internacional, para a sua interpretação. Tal conclusão se faz mandatória, seja segundo a teoria da "adoção", seja a da "transformação", em seus contornos atuais.

Pretendemos, pois, no presente capítulo, examinar se as normas gerais do direito tributário internacional oferecem ao intérprete e ao aplicador da lei alguma ferramenta, para o exame do *Treaty Shopping* e seu combate. Denominamos este "tratamento" de "global", já que a existência de um tal recurso dispensaria a adoção de normas de direito interno ("tratamento unilateral") ou a previsão da matéria nos acordos de bitributação ("tratamento bilateral"), posto que válido para todos os acordos celebrados à luz da ordem internacional.

3.1 A tese do "Princípio Anti-Abuso" — Principais Contornos

É a Klaus Vogel, Prof. da Universidade de Munique, que se deve conferir o mérito de haver buscado, no âmbito do direito internacional, norma suficiente para a conclusão da proibição do *Treaty Shopping*.

Em seu trabalho, Vogel (1983/20) esclarece que a teoria da "transformação" já está ultrapassada na Alemanha. Por esta premissa, o autor renuncia aos critérios de interpretação de acordos de tributação, baseados na legislação interna alemã. Além deste argumento, o autor (1985/378) menciona que, de qualquer modo, a qualidade de *lex specialis* conferida ao acordo de tributação permite-lhe prevalecer, inclusive, sobre as normas gerais do Código alemão (*Abgabenordnung*). Conclui, pois, que "somente através do direito internacional público, é que se pode justificar a não aplicação de disposições de um tratado" (*Die Nichtanwendung von Abkommensvorschriften kann deshalb nur mit Völkerrecht gerechtfertigt werden*).

Diante desta premissa, o autor convida o jurista a buscar, no campo do direito internacional, as limitações para o *Treaty Shopping*.

De início, Vogel (1985/375) esclarece que, em sua opinião, é um erro metodológico o raciocínio segundo o qual seria necessário que houvesse uma cláusula expressa nos acordos de tributação, autorizando a consideração da "substância" das transações, para que se pudesse deixar de respeitar a "forma" adotada pelo contribuinte. Na sua opinião, o raciocínio deve ser o oposto: somente quando um acordo de tributação possuir uma cláusula sobre o assunto, é que a consideração da "substância" se limitará aos parâmetros daquela cláusula. Em caso contrário, a liberdade para considerar a "substância", e não a "forma", das transações será ampla.

Segundo menciona Vogel (1985a/260), o direito internacional público inclui em suas fontes (art. 38 do Estatuto da Corte de Haia), além do direito consuetudinário e dos tratados internacionais, os denominados "Princípios de Direito Geralmente Reconhecidos pelas Nações Civilizadas" (que, doravante, denominaremos "PDGRNC"). Trata-se, para o autor, de princípios jurídicos que são confirmados facilmente em todos os Estados civilizados. Os mesmos princípios devem ser capazes de obrigar os Estados, em suas relações com os demais Estados, do mesmo modo que são vinculantes dentro da ordem intra-estatal.

Em seu raciocínio (1985/376), Vogel parte da constatação de que todos os Estados, em maior ou menor grau, e apesar de diferenças dogmáticas, admitem que o intérprete deve buscar a "substância" das transações, e não a sua "forma", quando o raciocínio oposto contrariar drasticamente a busca da justiça (*wenn das Ergebnis andersfalls Gerechtigkeitsverfordernissen grob widerspräche*). Se este princípio é observado dentro da ordem interna de cada Estado, o autor opina que um Estado não pode, perante outro Estado contratante, alegar que não reconhece igual princípio.

Entende o autor, por conseguinte, que, quando um Estado celebra um acordo de tributação, pressupõe que os princípios por ambos reconhecidos em seus ordens internas não de valer nas relações oriundas do acordo.

Orá, se é geralmente reconhecido por todos os Estados, que um contribuinte não se pode valer da forma em que estruturou seus negócios, para escapar à tributação com base em sua "substância", há aí um PDGRNC, que vincula os Estados em suas relações com os demais contratantes.

Por conseguinte, Vogel (1985/376) afirma que, se dois Estados celebram um acordo, e ambos conhecem, em seus direitos internos, um dispositivo contra a evasão fiscal, deve-se reconhecer que tais Estados, ao aplicar as cláusulas do acordo a uma situação concreta, não estarão obrigados a conceder os benefícios, sem antes examinar se houve a evasão.

Com estes fundamentos, Vogel se refere a uma "Cláusula não escrita referente à Evasão Fiscal" (*ungeschriebene Umgehungs klausel*),⁴⁷ que estaria incluída em todos os acordos de tributação, quando não houvesse outra cláusula específica sobre o tema.

3.2 Exame da Tese

3.2.1 Os Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas e o "Princípio Anti-Abuso"

O fundamento central da tese de Vogel é a existência de um PDGRNC, em cujo teor estaria a proibição de evasão fiscal, por

47. O termo foi usado pelo autor na primeira edição de seu Comentário (1983, p. 42). Na segunda edição (1990, p. 64), o Autor optou por falar numa "exceção geral de Direito Público referente à Evasão Fiscal" ("allgemeinen völkerrechtlichen Umgehungsverbot").

parte do contribuinte. Para nos limitarmos ao caso de *Treaty Shopping*, poderíamos dar contornos mais nítidos ao PDGRNC de Vogel, como um "princípio anti-abuso".

Esta limitação do tema não prejudica, em nosso ver, a análise. Se existe um princípio geral, que impeça qualquer evasão fiscal (*Umgehungsverbot*), é claro que o abuso de formas está compreendido em seu teor. Ao mesmo tempo, entendemos que, se nossa pesquisa se reduziu à busca do princípio geral, um resultado negativo na mesma (e, portanto, a conclusão de que inexistiu um PDGRNC que proíba a evasão fiscal) não impediria que se alegasse a existência de um PDGRNC, específico para o caso de "abuso de formas" e, portanto, para o *Treaty Shopping*.

O "princípio anti-abuso" é, para Vogel, parte do direito internacional público, por consistir num PDGRNC e, como tal, fonte da ordem internacional, nos termos do art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Para a sua afirmação, Vogel adota o seguinte raciocínio: a) um PDGRNC, fonte do direito internacional público, pode ser extraído, a partir de seu reconhecimento pela grande maioria dos Estados; b) a grande maioria das nações civilizadas reconhece, em seus ordenamentos internos, que o abuso não deve ser admitido, como forma de reduzir a carga fiscal; c) portanto, é um PDGRNC e, como tal, válido para toda a ordem internacional, que o contribuinte não se pode valer do abuso, na busca de seus direitos decorrentes de mandamentos da ordem internacional; d) o acordo de bitributação, enquanto mandamento da ordem internacional, deve ser interpretado segundo os PDGRNC; e) deste modo, o contribuinte não se pode valer de expedientes "abusivos", para pleitear os benefícios decorrentes de um acordo de bitributação.

Propomo-nos a testar as premissas de Vogel, acima elencadas, para podermos opinar sobre as conclusões a que chega o Prof. de Munique.

3.2.1.1 Fontes dos Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas

Nossa análise se inicia por testar a validade da premissa de Vogel, segundo a qual o fato de se constatar a existência de um princípio, em diversas ordens nacionais, é suficiente para que o jurista daí extraia a conclusão de que o referido princípio é um

PDGRNC, nos termos do art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça.

Para confirmarmos a existência, ou não, de um PDGRNC, com o teor de um "princípio anti-abuso", devemos examinar, de início, onde devem ser buscados os PDGRNC. Falamos, então, nas fontes dos PDGRNC.

Uma das formas de se estudarem os PDGRNC é através da pesquisa dos diversos ordenamentos internos. Tal método, que se pode denominar "indutivo", posto que parte de sua aplicação generalizada, para concluir por sua validade no direito internacional, é apresentado por diversos doutrinadores.

Segundo Lammer (1980/60), a inclusão dos PDGRNC, entre as fontes do direito internacional público foi, historicamente, uma opção dos redatores do Estatuto da então Corte Permanente de Justiça, para evitar que os juízes recorressem a princípios de direito natural, para basearem suas decisões. Neste sentido, o reconhecimento do princípio pelos integrantes da comunidade internacional seria mandatório. Em igual sentido, manifesta-se Rousseau (1979/88). Também a partir de uma análise do trabalho dos redatores daquele Estatuto, Dinj, Dailier e Pellet (1975/316) concluem que o poder concedido ao juiz é de *constatação* dos princípios estabelecidos *in foro domestico*.

Também defendendo a utilização do direito comparado de diversos Estados, para a constatação dos PDGRNC, encontramos Bothe (1976/282), esclarecendo, entretanto, que não se devem buscar todos os sistemas, mas uma grande quantidade (*Vielzahl*) de Estados, tomando-se os mais representativos ordenamentos jurídicos do mundo (1976/292).

Do mesmo modo, Mosler (1984/95) esclarece que, hoje, as "nações civilizadas" são todos os Estados, sendo um PDGRNC aquele que for observado por uma significativa maioria dos Estados do mundo, incluindo os principais sistemas legais do mundo. No mesmo sentido, manifesta-se Rotter (1983/87).

Se os PDGRNC são colhidos a partir da análise da "maioria" dos sistemas representativos, não se poderá censurar o raciocínio de Vogel, que está sob exame, no sentido de que o "princípio anti-abuso" constitui um PDGRNC, uma vez que é observado, em maior ou menor grau, por diversos sistemas por ele elencados.

A questão que surge, entretanto, é se a tal raciocínio se pode opor que, em determinado sistema, o PDGRNC assim abstraído não é observado e, por conseguinte, negando-se o próprio PDGRNC.

Defendendo esta possibilidade, encontramos Guttenridge, a quem Schwarzenberger (1956/151) imputa a afirmação de que "uma comparação de normas de diversos sistemas de direito privado só serve para negar uma ocorrência" (*a comparison of the rules of the various private-law systems can only have the result of proving that this is not the case*), não servindo o direito comparado como prova com efeitos positivos.

Mais específico, temos Tunkin (1971/524), que critica aqueles que examinam o Estatuto da Corte Internacional de Justiça a partir de interpretações que valem para seu antecessor, o Estatuto da Corte Permanente de Justiça. Para o autor, trata-se de um novo tratado, concluído em condições diversas do primeiro e celebrado entre partes diferentes. Assim, a coincidência na redação de alguns dos artigos de ambos os Estatutos não permite se estenda o raciocínio válido em um caso, para o outro, sem a devida cautela.

Neste sentido, Tunkin (1971/525) denuncia que a tomada dos PDGRNC a partir de seu reconhecimento pelas "nações civilizadas" viria sendo usado como argumento contra Estados socialistas e alguns países em desenvolvimento, que se veriam obrigados a submeter-se a princípios válidos na ordem "burguesa". Tunkin considera tal imposição sem qualquer fundamentação legal, não sendo tais princípios, portanto, obrigatórios para as nações que não os observam internamente. Assim, somente se teria um PDGRNC, quando observado por todos os Estados, "burgueses" ou não.

Já Hailbronner (1976/207-209) argumenta, convincentemente, que a comparação dos sistemas mais relevantes, apenas, há de ser tida por suficiente para a comprovação da existência de um PDGRNC, mesmo que se demonstre que algum sistema jurídico ("menos desenvolvido") não adota o princípio. Para sustentar a sua afirmação, a autora se vale do exemplo da África do Sul, onde até há pouco vigia o sistema do "apartheid". Para a autora, a constatação da existência de tal anomalia não impediu que se afirmasse constituírem os direitos humanos PDGRNC. Do mesmo modo, a autora se refere à possibilidade de um país adotar medidas de emergência, quando não valem, em seu território, determinados PDGRNC que, entretanto, são reconhecidos pela maioria das nações civilizadas. Evidentemente, a questão da determinação, se um dado ordenamento é relevante, normal ou "desenvolvido" não fica resolvida, restando a decisão ao juiz, no caso concreto. Na verdade, Bothe (1976/252 e ss.) denuncia que nem sempre os juízes de cortes

internacionais efetuam uma pesquisa suficientemente exaustiva, quando pretendem confirmar a existência de um PDGRNC, recorrendo, no mais das vezes, a sua própria formação jurídica.

Mesmo havendo uma divergência entre os sistemas, quanto a determinado princípio, não deve ser descartada a sua existência eis vez que, segundo Bothe (1976/292), se pode falar em princípios regionais (geralmente reconhecidos entre países de uma determinada região) e, mesmo, em princípios bilaterais, que seriam válidos na decisão de uma disputa entre dois Estados. No entanto, o próprio autor reconhece que tamanha redução do grau de generalidade exigido demandaria um compromisso de ambos os Estados contrariantes, no sentido de aceitarem a aplicação de princípios comuns a suas ordens internas, para a solução de sua contenda. Segundo o que entendemos, se é exigido o compromisso entre os Estados, já não há que se falar em um PDGRNC enquanto fonte do direito internacional público, nos termos do art. 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, tratando-se, antes, de uma norma decorrente de obrigação contratual dos Estados. No mesmo sentido, ensina Sorensen (1960/31) que o fato de que determinados princípios são reconhecidos na ordem nacional de dois Estados não os transforma em princípios de direito internacional, cuja validade é geral. Deste modo, um princípio reconhecido por poucos países não é um PDGRNC. A análise de direito comparado deve basear-se em uma amostra significativa.

Parece-nos correto concluir, portanto, com a maior parte da doutrina, que não é necessária uma pesquisa que esgote o universo de sistemas jurídicos, para a conclusão da existência de um PDGRNC. No entanto, também fica evidente que devem ser examinados os sistemas mais representativos, constatando-se uma uniformidade nestes. Inexistindo tal uniformidade, restará verificar o "grau de desenvolvimento" do sistema jurídico divergente e, sendo este relevante, poder-se-á desmentir a existência do PDGRNC.

Retornando ao "princípio anti-abuso", cuja existência, enquanto PDGRNC se pretende testar, podemos concluir que o método de que se valeu Vogel para a sua indução, i.e., o exame dos ordenamentos internos, é amplamente aceito pelos doutrinadores do direito internacional público.

O acerto de seu método depende, entretanto, da amostra observada, i.e., se todos os sistemas significativos, na ordem internacional foram examinados.

O recurso ao direito comparado não é, no entanto, o único instrumento de que se pode valer o jurista para constatar a existência de um PDGRNC. A esta pesquisa empírica (indutiva), pode substituir uma análise do próprio direito internacional público que concha pela existência de um princípio, como inerente ao seu sistema. Aqui, já não nos preocupamos com os princípios gerais reconhecidos em cada ordem interna, mas com princípios geralmente reconhecidos (pelas nações civilizadas) como válidos na órbita internacional.

Assim, ainda que constatemos que, em determinado(s) sistema(s) significativo(s) na ordem internacional, o "princípio anti-abuso" é desconhecido para a ordem interna, não poderemos descartar a possibilidade de ele existir, enquanto um PDGRNC. Neste caso, entretanto, será necessário que fique demonstrado o seu reconhecimento, junto aos doutrinadores ou à jurisprudência, na própria esfera do direito internacional público (Dinh, Daillier e Pellet, 1975/316).

Em conclusão, podemos afirmar que os PDGRNC podem ser comprovados: a) a partir da demonstração de que eles se observam, internamente, nos sistemas jurídicos "representativos" e "desenvolvidos"⁴⁸, ou b) a partir do seu reconhecimento, dentro do próprio Direito Internacional Público.⁴⁹

3.2.1.2 Acordos de Tributação e os Princípios Gerais de Direito Reconhecidos pelas Nações Civilizadas

Não só da existência de um PDGRNC, nos termos do "princípio anti-abuso", depende a validade da tese de Vogel. É necessário, também, que se comprove que semelhante "princípio" se incorporaria aos acordos de tributação.

Trata-se, em suma, de se determinar se, no campo do direito internacional, no qual se há de interpretar os acordos de tributação, os preceitos contratados pelos Estados se interpretam literalmente ou, ao contrário, há a possibilidade de se estender ou limitar o alcance de uma norma, mediante o recurso da interpretação extensiva ou, mesmo, da aplicação ou redução analógica.

Defendendo uma interpretação literal dos tratados internacionais, encontramos Rudolf (1963/66), que corrobora seu entendimento a

partir de diversas decisões de tribunais internacionais. Para o autor, a interpretação deve buscar o que as partes pretendiam durante a celebração do tratado. O melhor meio para alcançar esta vontade das partes, segundo Rudolf, é o exame daquilo que as partes, em conjunto e por escrito, estabeleceram (o texto contratual). Assim, deve o intérprete partir do que está escrito e, em princípio, deve o texto ser suficiente para se estabelecer o resultado da interpretação.

Também a favor da prevalência do texto do tratado, e colocando-se expressamente contra o recurso à analogia, encontramos Anzilotti, a quem Bleckmann (1978/167) imputa a lição de que embora se admita, no direito internacional, uma aplicação extensiva de seus preceitos, deve-se considerar que, por outro lado, "os Estados ainda têm tanto ciúme de sua autonomia que certamente não se pode presumir que eles a quiseram limitar, se outra conclusão puder resultar das normas adotadas".

Deste modo, verifica-se que a fundamentação para a recusa da aplicação de critérios extensivos ou analógicos, na interpretação de tratados internacionais, se encontra na noção de que os Estados, submetendo-se aos preceitos de direito internacional público, limitam a sua soberania. Sendo esta, em princípio, guardada com ciúmes pelos Estados, entende-se que estes não pretenderiam limitá-la mais que o quanto foi expressamente acordado.

Também confirmando a primazia do texto, encontramos a Convenção de Viena, cujo art. 31 dispõe:

"1. Um tratado deve ser interpretado de boa-fé, de conformidade com o sentido comum que deve ser atribuído aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objeto e finalidade.

2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, inclusive seu preâmbulo e anexos: a) qualquer acordo concernente ao tratado e que foi ajustado entre todas as partes a respeito da conclusão do tratado; b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes por ocasião de conclusão do tratado e aceito pelas outras como instrumento relativo ao tratado.

3. Será levado em conta, juntamente com o contexto: a) qualquer acordo posterior ajustado entre as partes concernentes à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições; b) qualquer prática posterior na aplicação do tratado pela qual fique estabelecido o acordo das partes relativo à sua interpretação; c) qualquer regra pertinente de direito internacional aplicável nas relações entre as partes.

48. V. pp. 133 e ss.

49. Cf. pp. 124 e ss.

4. Será atribuído um sentido especial a um termo se fica estabelecido que *essa* era a intenção das partes.”

Segundo Rothmann (s.d./65), a Convenção de Viena, neste dispositivo, *consagra* o sentido do próprio texto e não prender interpretação “estabelecer os estrados possam ter originariamente intencionalmente”.

Rothmann menciona que, na verdade, este entendimento não é imediato do texto da Convenção, citando (s.d./145) Sur, para quem “a disputa sobre a primazia do texto ou a intenção real das partes não foi definitivamente resolvida”.

No mesmo sentido, D’Amato (1984/107) opina que o fato de o art. 31 (1) da Convenção se referir ao contexto e à finalidade do tratado seria a negação da interpretação literal das palavras, sem consideração da vontade das partes, já que esta poderia levar uma das partes a ter uma vantagem injusta sobre a outra.

Entretanto, Rothmann (s.d./165) conclui que a consideração da primazia do texto “é mais consentânea com a interpretação dos acordos de bitributação”.

Não obstante seja fundamental o texto, na interpretação, há que se considerar, com Bleckmann (1978/169), que, na verdade, já há muito o direito internacional público vem admitindo o emprego da analogia, na aplicação de seus preceitos. Como exemplo, entre outros, Bleckmann cita o caso da proibição da pirataria aérea, a qual foi considerada ilícita, a partir do que já se conhecia da pirataria marítima. O autor defende esta aplicação analógica, posto que a ela serve ao princípio da igualdade, além de permitir, a partir da consideração do objetivo do instituto jurídico analogicamente aplicado (*Zweck der analog angewendeten Rechtsinstitute*), que se impeçam casos de abuso de direito e de arbitrio.

Especificamente analisando a tese de Vogel, temos Fischer-Zernin (1987/363), para quem os PDGRNC são uma fonte subsidiária de direito internacional público, sendo criticável, pois, que Vogel se tenha valido de tal recurso, existindo, no ordenamento internacional, o Art. 26 da Convenção de Viena, que prevalece sobre os PDGRNC, e que já sustenta a existência do princípio da boa-fé. A crítica, a nosso ver, não merece ser apoiada, já que a melhor doutrina, representada, dentre outros, na lição de Dinj, Daillier e Pellet (1975/313), não vê, nos PDGRNC, uma fonte subsidiária, mas

autônoma e primária. Além disso, conforme mostraremos abaixo,⁵⁰ o princípio da boa-fé não seria suficiente para impedir a prática do *Treaty Shopping*.

Em nosso entender, no que se refere ao direito tributário internacional, é válida a consideração de Anzilotti, a respeito da presunção de que os Estados são ciumentos de sua soberania (tributária), não devendo o intérprete estender sua limitação, além daquilo que ficou contratado. Neste sentido, em regra geral, não há que se admitir a utilização da analogia, na interpretação dos acordos de bitributação.

Entretanto, há que se verificar até que ponto o “princípio anti-abuso” seria mera aplicação analógica, decorrente do raciocínio do intérprete, ou, ao contrário, trata-se de um preceito de direito internacional público.

Se o “princípio anti-abuso” for um PDGRNC, conforme defende Vogel, seu emprego não refletirá uma arbitrariedade do intérprete. Ao contrário, será parte do direito internacional público e, como tal, sua aplicação será cogente, sob o risco de, pela sua não aplicação, fugir-se dos parâmetros do jurídico. Mesmo neste caso, entretanto, há que se ter presente a lição acima mencionada de Dinj, Daillier e Pellet (1975/313) que, embora esclareçam que os PDGRNC constituem uma fonte autônoma de direito internacional público, primária e não subsidiária, em igualdade de condições com os tratados internacionais ou os costumes, não se tratando de meros instrumentos para o preenchimento de lacunas, lembram que os PDGRNC, enquanto normas gerais, têm caráter supletivo, não prevalecendo, no caso de existência de regras contratuais.

Deste modo, confirma-se o que Vogel (1985/375) já defendera que, quando os acordos de bitributação tiverem uma cláusula (escrita) específica para as hipóteses de evasão fiscal, não há que se recorrer aos PDGRNC para a consideração de outras hipóteses de abuso de direito.

Mesmo assim, Vogel esclarece que caso a hipótese de evasão fiscal contemplada no acordo seja específica, haverá que se aplicar a “cláusula anti-abuso”, enquanto PDGRNC, para os demais casos.

Segundo o que compreendemos, o que foi exposto acima, a respeito da interpretação de acordos de bitributação, não contraria a idéia de Vogel.

Se, por um lado, o recurso aos PDGRNC é supletivo, devendo-se dar preferência ao texto do acordo, a omissão deste, por outro, não impede o recurso aos PDGRNC. É o que Vogel defende.

O recurso a um PDGRNC não deve ser considerado um emprego de analogia. Ao contrário. A analogia se aplica, quando não há norma jurídica a regular determinada situação, "emprestando-se" recursos de outro mandamento legal. No caso, enfrenta-se hipótese em que *existe* um PDGRNC regulando a situação. Não há, pois, no caso, lacuna jurídica.

Portanto, não vai contra o direito internacional público, valer-se o aplicador da lei, do "princípio anti-abuso", desde que este consista um PDGRNC, no caso de um abuso de acordos de bitributação.

3.2.2 A Proibição do Abuso, no Direito Internacional Público

Já nos manifestamos no sentido de que o método de que se valeu Vogel, para constatar a existência de um "princípio anti-abuso" no direito internacional público, ("método indutivo"), embora válido, não é o único modo para se localizarem os PDGRNC. Esclareceremos que, para tal tarefa, é também de muita valia a doutrina internacional.

Propomo-nos, agora, a examinar se, do ponto de vista dos princípios do direito internacional, a proibição do abuso já seria algo reconhecido. A resposta afirmativa a esta pesquisa já traria uma confirmação à teoria de Vogel e, por conseguinte, o *Treaty Shopping* se veria combatido, pelo tratamento "global", dispensando-se as medidas "unilaterais" ou "bilaterais". Por outro lado, caso chamamos que inexistente um "princípio anti-abuso", na doutrina internacional, deveremos retornar ao método indutivo de Vogel, para confirmarmos sua existência. Somente na hipótese de uma resposta negativa, na aplicação de ambos os métodos, é que poderemos concluir pela inexistência de um "princípio anti-abuso", enquanto PDGRNC.

3.2.2.1 O Princípio da Boa-Fé e seu Corolário: o Princípio da Proibição do Abuso

O reconhecimento do princípio da boa-fé, no direito internacional público já é antigo. Já em Bynenshoek, em seu *Questionum*

invis publici libri duo, Verdross e Simma (1976/61) encontraram o reconhecimento de que se for desconsiderado o princípio da boa-fé, estar-se-á destruindo, igualmente, o direito internacional.

Para Verdross e Simma (1976/61), o princípio da boa-fé (*Treu und Glauben*) é a própria base do direito internacional público, já que a comunidade internacional não se estabeleceu com base em uma relação de dominação (*Herrschaftsverband*), mas num desejo comum de cooperação (*auf dem einvernehmlichen Zusammenwirken der Staaten*).

Do mesmo modo, Cheng (1953/124) se manifesta no sentido de que o princípio da boa-fé se estende às relações contratuais do Estado, enquanto uma limitação geral ao exercício de seus direitos.

Tal reconhecimento pela Doutrina, da existência do princípio da boa-fé, no Direito Internacional Público, foi corroborado pela Convenção de Viena, cujo art. 31 (1), acima transcrito, impõe a consideração da boa-fé, na interpretação dos tratados internacionais. Partimos da constatação do princípio da boa-fé, no Direito Internacional Público, porque a teoria do abuso de direito é considerada uma aplicação daquele princípio, ao exercício dos direitos e, como tal, reconhecida pela Corte Internacional Permanente de Justiça e pela Corte Internacional de Justiça (Cheng, 1953/121; Verdross e Simma, 1976/235).

Para Cheng (1953/123), decorre da aplicação do princípio da boa-fé, a proibição, no Direito Internacional, de um Estado deixar de cumprir uma obrigação estabelecida em um tratado, sob o manto de um alegado exercício de direito. O princípio da boa-fé, segundo o autor, "exige que todo direito seja exercido de modo honesto e leal. Qualquer exercício fictício de um direito, com o propósito de fugir seja de uma norma legal, seja de uma obrigação contratual, não será tolerada. Tal exercício constitui um abuso de direito proibido por lei".

A existência de um princípio proibitivo do abuso do direito, no campo do direito internacional público, foi objeto de uma pesquisa de Alexandre C. Kiss (1953), que concluiu pela existência de tal princípio.

Não é pacífico, entretanto, na doutrina do direito internacional público, o reconhecimento da proibição do abuso de direito.

Neste sentido, Neuhaus (1984/183), numa pesquisa sobre a existência de um princípio de proibição de abuso do direito, no direito internacional, conclui que inexistia uma norma com tal teor,

atualmente, embora reconheça que os direitos subjetivos, no campo do direito internacional público, não possam ser exercidos de modo ilimitado.

Também Lauterpacht (1970/423) nega a existência de uma proibição do abuso de direito, cuja aplicação dependeria da boa vontade dos Estados em conferir aos tribunais internacionais poderes menos restritos que os atuais. Entretanto, o mesmo autor (1970/384) reconhece existirem sinais de que a doutrina do abuso de direito vem ganhando reconhecimento, no campo do direito internacional público.

No mesmo sentido, a opinião de Schüle (1962/71), para quem a proibição do abuso (ainda não) faz parte do direito internacional público vigente.

Não obstante, o fato é que a proibição do abuso de direito já encontra precedentes junto às Cortes Internacionais.

Neste sentido, ficou famoso o caso *Nottebohm*, julgado em 6.4.55 (in RA, *Affaire Nottebohm 2me Phase*, 1955). *Nottebohm* era um cidadão alemão estabelecido na Guatemala há 34 anos. Em virtude da 2.ª Guerra, a Guatemala decidiu recusar o visto a cidadãos alemães. *Nottebohm* naturalizou-se cidadão de Liechtenstein, pretendendo, com isto, obter o visto de outro modo descabido. O expediente de que se valeu *Nottebohm* não foi reconhecido pelo governo da Guatemala, originando o conflito internacional.

O caso foi julgado pela Corte Internacional de Justiça, que entendeu inexistir, entre *Nottebohm* e Liechtenstein, qualquer laço, ao mesmo tempo que a naturalização não mudou em nada a relação de *Nottebohm* e a Guatemala. Para a Corte, a naturalização não decorreu de uma ligação efetiva de *Nottebohm*, que já existisse anteriormente, nem mudou seu modo de viver. Para a Corte, *Nottebohm* não buscou, com a naturalização, comungar com as tradições, os interesses ou o gênero de vida do povo de Liechtenstein, nem tampouco assumir suas obrigações (exceto as fiscais), ou exercer os direitos decorrentes desta cidadania. Seu único objetivo teria sido trocar sua qualidade de cidadão de um Estado beligerante, pela de cidadão de um Estado neutro. Por esta razão, foi julgada correta a decisão da Guatemala, de recusar o visto.

Na opinião de Grossfeld (1974/193), o caso *Nottebohm* representaria a adoção da teoria do "vínculo genuíno" (*genuine-link*), que poderia ser utilizada, também, no campo da interpretação dos acordos de bitributação, para se recusarem os seus benefícios a

empresas que não exerçam atividades no Estado contratante, i.e., as chamadas "empresas-caixa-postal" (*Briefkastenfirma*).

De nossa parte, optamos por maior cautela, na avaliação do caso *Nottebohm*. É verdade que o tribunal descon siderou a forma adotada, buscando a "substância" que se encontrava por trás. No entanto, há que se considerar que não se tratava de caso envolvendo o direito tributário internacional, e não se questionava a aplicação de qualquer acordo internacional. Examinava-se, exclusivamente, a licitude do comportamento da Guatemala, na aplicação de sua legislação interna, referente à concessão de vistos para estrangeiros. Além disso, não houve verdadeiro abuso de *Nottebohm* mas, conforme se nota na decisão, ele apenas formalmente mudou sua cidadania, não desejando as conseqüências de sua ligação à nova pátria.

Na nossa opinião, portanto, o caso *Nottebohm* deve ser tomado como um *indício* da existência de uma proibição do abuso no direito internacional. No entanto, não permite, de imediato, sua extensão ao direito tributário internacional.

3.2.2.2 A Proibição do Abuso do Direito e as Relações entre Fisco e Contribuinte

A existência de um princípio de direito internacional público, segundo o qual as partes não podem utilizar-se de um direito subjetivo de modo abusivo, conforme aceita hoje boa parte dos doutrinadores e da jurisprudência, não é suficiente para avaliar a afirmação de que o "princípio anti-abuso" é um PDGRNC e, como tal, incluído no direito internacional público.

Efetivamente, o intérprete deve, antes, comparar o alcance e o conteúdo do princípio da proibição do abuso, no direito internacional, com o "princípio anti-abuso", para ver se a teoria de Vogel se abriga naquele conceito.

O exame do alcance do princípio da proibição do abuso exige que se verifique se ele é pertinente a uma relação que se estabelece entre fisco e contribuinte, isto é, entre Estado e particular ou se, ao contrário, no direito internacional público, onde foi concebido, o princípio somente se aplica a relações entre Estados soberanos.

Segundo o que compreendemos, o princípio da proibição do abuso, presente no direito internacional, não pode, por sua origem

e fundamentação, ser confundido com as hipóteses de abuso de formas, que ocorrem no direito tributário interno.

Primeiramente, há que se considerar que a defesa da existência do princípio da boa-fé se faz a partir de uma hipótese de um relacionamento entre Estados, e não entre um Estado e um particular. Em outras palavras, a relação abrangida na hipótese é de coordenação, não de subordinação.

Neste sentido, já em 1900, a comissão arbitral *ad-hoc*, formada para dirimir uma contenda entre os EUA e o Haiti, no Caso Metzger & Co. (cit. por Cheng, 1953/112), fundamentou a existência do princípio da boa-fé, a partir de uma comparação com o direito privado: "A boa-fé não pode ser menos obrigatória entre nações que entre indivíduos cumprindo seus contratos".

Não se cogitava, portanto, de uma relação em que uma das partes estivesse numa situação diversa da outra (relação de subordinação).

Do mesmo modo, Schille (1962/70) define o abuso do direito, no direito internacional público, como uma "prática do sujeito de direito internacional público" ("... die Ausübung eines einern Völkerrechtssubjekt..."), isto é, somente se examina a hipótese de o Estado (ou organismo internacional) abusar de seu direito. Em igual sentido, o conceito de Cheng (1953/130).

Mesmo a pesquisa de Kiss, na qual o autor concluiu pela existência de um princípio proibitivo do abuso do direito, se limitava a determinar (1953/179) "se o exercício de uma competência conferida pelo direito internacional aos governos dos Estados pode ser ilícita internacionalmente, isto é, se o abuso de competência é proibido no direito internacional", donde se conclui que não cuidava de relações entre Estado e particular. O mesmo autor, em outra oportunidade (1984/1), define o abuso do direito, no direito internacional, como "um Estado exercendo um direito, seja de um modo que impede o exercício, pelos outros Estados, de seus direitos, seja com um fim diverso daquele para o qual o direito foi criado, a fim de ferir outro Estado". Conforme se constata, não se cogita de um abuso do direito, praticado por um particular.

Temos, portanto, que a doutrina que defendeu a existência de um princípio referente à proibição do abuso, concebeu-o como uma prática de Estados; não, de particulares, contra o Estado. Deste modo, não nos parece que se possa utilizar a autoridade destes doutrinadores, para se defender a existência de tal princípio.

Confirmando tal conclusão, valemo-nos da lição de Lang (1991/57), que afirma que os PDGRNC, enquanto normas de direito público, são endereçadas aos sujeitos de direito internacional público. As pessoas individuais, continua o autor, somente podem ser consideradas sujeitos de direito internacional público em casos excepcionais, que se compreendem no campo dos direitos humanos. Assim, Lang entende que se existisse um PDGRNC, como pretende Vogel, que impedisse a prática do abuso, ele somente poderia obrigar os Estados contratantes, na sua relação interestatal, mas não impedir uma prática dos sujeitos individuais, no campo do direito estatal.

Não bastasse o já exposto, entendemos que outro raciocínio deve ser somado ao já tecido, para corroborar o entendimento de que o princípio da proibição do abuso, conforme concebido no direito internacional público, não serve de guarda para a reapreensão do abuso de formas, praticado pelo contribuinte, no campo do direito tributário internacional.

O princípio da proibição do abuso, no direito internacional, decorre da existência do princípio da boa-fé, ou, como diz Cheng (1953/121), é uma aplicação daquele princípio ao exercício de direitos.

Deve o jurista examinar se o "princípio anti-abuso", defendido por Vogel, também é corolário daquele princípio ou, ao contrário, trata-se de um instituto próprio do direito tributário. Conseguindo-se demonstrar que a questão do abuso do direito, no direito tributário, está desvinculada do princípio da boa-fé, imediata será a conclusão que a expressão "abuso do direito" possui, no direito tributário, outra conotação, em relação àquela desenvolvida no direito internacional e, por conseguinte, a doutrina deste campo não pode servir de resguardo para a aplicação do instituto, no direito tributário, sem a devida cautela.

A aplicação do princípio da boa-fé, no campo do direito público, já não oferece mais dificuldades. Exemplificativamente, cite-se uma decisão de 9.7.75 (BGE, v. 101/116, Ia), na qual o Tribunal Federal Suíço examinou o caso de um contribuinte que seguiu um procedimento recomendado pela administração do cantão de Argóvia, mas que não era compatível com a lei. A Corte, baseando-se no princípio da boa-fé, deu razão ao contribuinte.

Para Geering (1946/137-139), a proibição da evasão fiscal, juntamente com a obrigação da administração de se portar de acordo

com o convencionalado, em um acordo fiscal, são as duas linhas em que o princípio da boa-fé se firmou, no direito tributário.

Não obstante reconheça a validade do princípio da boa-fé no direito público, Höhn (1984/296-298) esclarece que a sua aplicação somente se pode dar quando, entre o fisco e o contribuinte, existe uma relação concreta. Isto, porque a boa-fé protege direitos subjetivos. Do mesmo modo, Alberto Xavier (1974/190) manifesta que o princípio da boa-fé somente rege as relações entre Estado e contribuinte, após constituída a obrigação tributária.

No direito tributário, entretanto, continua Höhn (1984/296-298), o abuso do direito somente se compreende em seu sentido objetivo.

Na verdade, na doutrina tradicional de Blumenstein (1971/28-29), a elusão fiscal (*Steuervermeidung*) se caracterizaria a partir da conjunção de três elementos: *subjetivo* (a administração deve provar que o contribuinte não agiria do mesmo modo, se não fossem as razões fiscais), *objetivo* (o procedimento adotado deve ser inusual) e *efetivo* (a partir do ato do contribuinte, deve surgir uma economia fiscal). Blumenstein (1949/197) chega, inclusive, a criticar uma monografia de Jacob Wackernagel, que se manifestara no sentido de que a elusão fiscal não exigiria para sua tipificação o elemento subjetivo. Para Blumenstein, a exigência do elemento *subjetivo* decorreria do princípio da legalidade, em virtude do qual não cabe, no direito tributário, a interpretação extensiva ou a solução analógica. Para Blumenstein, se a administração comprovar que o próprio contribuinte considerava-se sujeito à tributação, fica justificado que a administração também o considere alcançado pela norma de incidência, não se admitindo que ele se valha de estruturas inusuais para escapar da tributação. Se, por outro lado, havia dúvidas quanto ao alcance da lei (e o ato do contribuinte não foi movido por sua certeza de que dourto modo seria tributado), não há que haver tributação.

Não obstante Höhn (1974/150) reconheça que a jurisprudência dominante acolha a doutrina de Blumenstein, quanto à exigência dos três elementos, para a caracterização da elusão fiscal, o autor pondera que também a economia fiscal lícita (*Steuervermeidung*) pressupõe os elementos subjetivo (intenção de economia) e efetivo (economia real). Deste modo, Höhn conclui que somente o elemento objetivo é que pode caracterizar uma elusão fiscal.

Deste modo, no raciocínio de Höhn (1978/296-298), o abuso do direito, que é proibido no direito administrativo, não é o mesmo do direito, que se faz presente no direito civil. O abuso do instituto jurídico que se faz presente no direito civil, "que inclui, direito, no direito público, tem um pressuposto objetivo, "que inclui, entre outras coisas, a produção de consequências juridicamente relevantes através do emprego de meios inusitados, não reconhecidos pelo ordenamento jurídico." Por este motivo, Höhn conclui que o relacionamento entre o abuso de direito, e a violação da boa-fé, do direito público, é diferente do direito civil, conforme traduzimos: "enquanto no direito civil, o abuso do direito também é conceituado, ao mesmo tempo, como violação da boa-fé, o abuso do direito, no direito público, não representa absolutamente, ao mesmo tempo, também uma violação da boa-fé. A aplicação da proibição do abuso do direito no direito público não pressupõe, como a do princípio da boa-fé, uma relação jurídica concreta entre o cidadão e a administração."

O raciocínio de Höhn pode ser confirmado na lição de Imboden e Rhinow (1976/481-484). Os referidos autores comentam uma decisão do Tribunal Federal Suíço, de 07.9.65, versando sobre o abuso de direito no direito administrativo. Em síntese, trata-se de caso de um construtor que inicia uma obra poucos dias antes da edição de lei restritiva de construções, permanecendo a obra, em seguida, parada por vários meses. O Tribunal confirmou o entendimento das autoridades, no sentido de que o construtor se deveria submeter à nova regulamentação. No comentário, os autores mencionam que o Tribunal confirma a existência de uma proibição de abuso no direito administrativo, como ocorre no direito civil. Entretanto, a semelhança é ilusória (*täuschend*), já que no direito administrativo, a hipótese de ocorrência do abuso tem componentes objetivos (e não subjetivos), a saber: a) o particular passa a agir de modo diferente do que agiria no passado; b) as condições impostas pela lei para o exercício do direito foram cumpridas apenas aparentemente; e c) o resultado foi alcançado através de meios incommuns, ou não reconhecidos pela ordem jurídica. Para os autores, portanto, confirmando o que pensa Höhn, não se confunde a hipótese de abuso do direito, no direito administrativo, com a hipótese prevista no direito civil.

Na verdade, o fundamento do raciocínio de Höhn deve ser buscado em sua pesquisa anterior (1963/398a400), quando se questionava a existência, dentro do direito interno suíço, de uma

"cláusula anti-elusão fiscal não escrita" (*ungeschriebene Steuer-umgehungs-klausel*). A referida cláusula, segundo aquele trabalho, seria limitada ao abuso do direito e, portanto, não levaria, de todo modo, a consideração econômica para outras questões de direito tributário. Assim, falava-se em uma cláusula com campo de aplicação limitado (*mit beschränktem Anwendungsbereich*) e, ao mesmo tempo, somente se aplicaria contra o contribuinte (*nur zungunsten des Steuerpflichtigen wirkt*).

Trata-se, evidentemente, de uma idéia bastante semelhante à hoje defendida por Vogel, no campo do direito tributário internacional e, por isso, devem-se levar em conta as ponderações de Höhn sobre o tema.

Conforme Höhn (1963/398-400), mesmo os fundamentos não escritos devem ter base constitucional. Por isso, em sua análise, o autor se propõe a buscar a fundamentação do "princípio anti-abuso", no sistema jurídico interno suíço.

De imediato, descarta-se sua fundamentação nos princípios da igualdade ou da capacidade contributiva, já que é tarefa do legislador definir os contornos da tributação, esgotando-se aí o preceito constitucional. Além disso, não atenderia à igualdade, ou à capacidade contributiva, uma regra que só valesse a favor do fisco (lembra que uma tributação considerada "íntima" não deixa de ter validade).

Diante deste primeiro resultado de sua pesquisa, Höhn se propõe a examinar se o "princípio anti-abuso" poderia estar baseado no princípio da boa-fé e, aí, suas conclusões são de bastante valia para nossa análise da tese de Vogel.

Confirmando o que já havíamos ponderado acima, Höhn se manifesta no sentido de que a aplicação do princípio da boa-fé, numa relação entre o legislador (ou a norma) e o destinatário da norma deve ser feita com muita cautela, já que aquele só tem cabimento numa relação entre partes de uma relação jurídica determinada (*denn er ist seiner Natur nach eine ausschliesslich an die Rechtsanwender, an die Parteien eines Rechtsverhältnisses gerichteter Regel*). Não se pode, a partir da boa-fé, obrigar o cidadão a deixar de se valer das lacunas da lei. Para Höhn, o princípio da boa-fé não é uma carta branca (*Freipass*) para a Administração remediar leis com falhas de redação. O princípio da boa-fé não pode valer somente para um lado da relação jurídica (*Treu und Glauben verpflichtet beide*

Parteien) e, por isso, sua aplicação deveria obrigar a administração, também, a usar as lacunas da lei contra si.

Para Höhn, a idéia de uma "cláusula não escrita", semelhante ao "princípio anti-abuso" decorre da tendência de se interpretarem os conceitos do direito tributário, a partir de critérios válidos para o direito civil. Tal visão, para o autor, está ultrapassada. Höhn conclui que a "cláusula não-escrita" do direito interno suíço carece de fundamentação e é inconciliável com o Estado liberal de direito (1963/400).

Parece-nos oportuna a análise de Höhn, já que suas conclusões se adaptam a nosso raciocínio sobre a tese de Vogel. Conforme ficou demonstrado por Höhn, a proibição do abuso no direito tributário, não decorre do princípio da boa-fé, sendo algo independente.

Se não se trata de uma consequência do princípio da boa-fé, é evidente que o "princípio anti-abuso" não se escora na doutrina de direito internacional público, a qual, como ficou demonstrado, defende a existência de uma proibição de abuso, com base no princípio da boa-fé.

Temos por aceito, portanto, que os estudos que se efetuaram, no campo do direito internacional público, sobre o abuso do direito não podem servir de fundamentação para uma conclusão de que o "princípio anti-abuso", no direito tributário, seja um PDGRNC e, como tal, de aplicação no caso de acordos de bitributação.

3.2.2.3 O "Princípio Anti-Abuso" e o "Treaty Shopping"

Descartada a possibilidade de o "princípio anti-abuso" decorrer de um reconhecimento unânime ou majoritário na doutrina do direito internacional público, como inerente ao próprio sistema e válido para a ótica internacional, vê-se o jurista forçado a se voltar ao método indutivo, acima discutido, para a afirmação de que ele é um PDGRNC.

Torna-se possível, portanto, afirmar-se que se o "princípio anti-abuso" for um PDGRNC, seu conteúdo não poderá abranger hipóteses além daquelas abrangidas pela maioria dos (ou principais) sistemas jurídicos existentes. Retorna-se, portanto, ao direito comparado, a fim de se examinar se o *Treaty Shopping* é geralmente alvo de repreensão, por um PDGRNC contra o abuso.

O fato de que o "princípio anti-abuso" não é tão amplo quanto o dispositivo referente a abuso de formas jurídicas, do § 42 AO da Alemanha, é reconhecido por Vogel (1985 a 260), que se manifesta no sentido de que seu "princípio" somente se aplicaria nos casos reconhecidos como abuso por todas as nações civilizadas: "Para o comportamento dos Estados, a figura jurídica do abuso de direito não vale exatamente do mesmo modo que o nosso § 42 do Código mas de toda maneira, vai nesta direção; no todo, de qualquer forma, um pouco mais cauteloso, já que se deve limitar aos casos em que todas as nações civilizadas reconheceriam como abusos"⁵¹

Quando Vogel (1985/372) defende a existência de um "princípio anti-abuso", levanta três elementos que, em todos os países pesquisados, se exigem para a caracterização do abuso e que, portanto, estariam incluídos no "princípio": a) A forma adotada e o conteúdo econômico de um (ou vários) negócio(s) jurídico(s) ou figura(s) jurídica(s) devem ser divergentes; b) O contribuinte era livre para escolher a forma jurídica e foi ele quem a escolheu; e c) Se o tributo fosse apurado a partir da forma adotada, este seria menor (ou inexistente) que aquele que se daria, caso a tributação se baseasse no conteúdo econômico.

Mesmo Vogel, no entanto, reconhece que a estes três elementos comuns, há de se acrescentar um quarto elemento que é variável, de Estado-a-Estado (*von Staat zu Staat verschieden*). Este elemento é o ponto a partir do qual a estrutura se torna inaceitável, ou "hidrômetro de intolerância" (*Unerträglichkeitspegel*), definido pelo autor como as "circunstâncias, que por razões de justiça, fazem com que pareça inaceitável a tributação a partir da forma jurídica".

Em nosso entender, já na existência do quarto elemento de Vogel, há de se reconhecer que, atualmente, o conteúdo de um "princípio anti-abuso" é bastante limitado, posto que o "hidrômetro de intolerância", para utilizar a ilustração de Vogel, não está "regulado em iguais níveis" e não ficou demonstrado que, para todos os Estados, o *Treaty Shopping* se incluíria neste campo.

Oportuno, nesta questão, se faz retomarmos o estudo do Capítulo anterior, quando verificávamos se o *Treaty Shopping* é alvo de punição, nos direitos nacionais.

Constatamos que os EUA encontram precedentes, em sua jurisprudência, nos quais casos de *Treaty Shopping* são reprimidos.⁵¹

51. Cf. *supra* p. 52.

No Reino Unido, verificamos que a jurisprudência "pós-Furniss"⁵² reprime as estruturas "pré-ordenadas", visando à economia fiscal. Embora não haja precedentes de *Treaty Shopping*, mencionamos a opinião de Davies (1985/53), para quem a jurisprudência se aplicaria, também, a estes casos.

No Canadá, a jurisprudência recusou-se a seguir a linha britânica, mas a edição do GAAR (General Anti-Avoidance Rule) cria a possibilidade de que, também naquele sistema, o *Treaty Shopping* venha a ser incluído entre as hipóteses não aceitas.⁵³

Na Alemanha, o § 42 AO deve servir de base para se afirmar que o País conta com dispositivo proibitivo do abuso de formas jurídicas.⁵⁴

Também podem ser citados dispositivos relativos ao abuso, no Direito Tributário, na Argentina,⁵⁵ Austrália,⁵⁶ Áustria (Reiter, 1988/47), Dinamarca (Kriegbaum, 1988/101), Espanha (Albi, 1985/97-98), França,⁵⁷ Hong Kong,⁵⁸ Japão (Ward, Avery Jones *et al.*, 1985/97-98),⁵⁹ Luxemburgo (Reid, 1988/167), Malásia,⁶⁰ Noruega (Brandt-Rasmussen, 1988/199), Nova Zelândia,⁶¹ Países Baixos (Lagendal, 1988/175), Singapura (Tosi, 1988/201) e Suécia (Petersen, 1988/223).

Não obstante, verificamos que a repercussão ao abuso de formas jurídicas, no Direito Tributário, não é tão geral.

Como primeiro exemplo, citamos a Bélgica, onde, conforme mostrado, o abuso somente se reconhece nos casos de simulação.⁶²

Também no Chile (Joannides, 1988/87), verifica-se que o *Treaty Shopping* não é considerado impróprio, sendo suas únicas restrições as decorrentes de dispositivos específicos em alguns acordos de bitributação.

Tampouco o sistema italiano admite a aplicação da doutrina do abuso do direito, no que se refere a assuntos fiscais (Ward, Avery

52. Cf. *supra* p. 61.

53. Cf. *supra* p. 64.

54. Cf. *supra* p. 40.

55. Cf. *supra* p. 63.

56. Cf. *supra* p. 68.

57. Cf. *supra* p. 57.

58. Cf. *supra* p. 69.

59. Cf. *ib. supra* p. 69.

60. Cf. *supra* p. 69.

61. Cf. *supra* p. 69.

62. Cf. *supra* p. 66.

Jones *et alii*, 1985/100). Verifica-se, ali, a aplicação de normas anti-elusivas apenas para transações expressamente previstas (e delimitadas) pelo legislador.⁶³ Se a lei restringe os casos em que a administração pode desconsiderar as estruturas constituídas pelo contribuinte, parece-nos certo afirmar que aquele sistema não dispõe de um princípio geralmente aplicável aos casos de elusão fiscal.

No que se refere à América Latina, citou-se o exemplo do México,⁶⁴ onde prevalece o formalismo na interpretação das normas tributárias, sendo inaplicável a teoria do abuso de formas jurídicas.

Igualmente no Brasil, como já foi mostrado acima,⁶⁵ afora os casos de simulação (onde não se inclui o *Treaty Shopping*), a elusão fiscal é tida por legítima.

Além disso, como lembra Horak (1987/65), ainda que se demonstre que diversos países têm disposições específicas referentes ao abuso do direito, não há uma uniformidade quanto ao próprio conceito de "abuso". O mesmo argumento é usado por Lang (1991/57; 1991 a 44), para quem a idéia de uma proibição de "abuso" aplica-se, nos diversos países, em casos muitos diversos, colocando-se em dúvida a afirmação de que as normas vigentes em cada ordenamento possam levar a um PDGRNC, como pretende Vogel. Aliás, tal questionamento se aproxima da questão do "hidrômetro de intolerância", que VOGEL mesmo já reconhecia.⁶⁶

Deste modo, concluímos, com Ward, Avery Jones *et alii* (1985/117) por uma evidente tendência, crescente, para a aplicação das doutrinas do abuso do direito e do "propósito empresarial" (*business purpose*), em matéria fiscal. Entretanto, opinamos que não é possível, ainda, falar na existência de um PDGRNC, abrangendo os casos de *Treaty Shopping*, visto que seu reconhecimento não é, ainda, tão generalizado como se faria exigir. A existência de sistemas jurídicos "representativos"⁶⁷ que desconhecem a proibição do *Treaty Shopping* desmente a existência de um PDGRNC.

Mencione-se, finalmente, a opinião de Ernst Höhn (1984/298-299), para quem, em virtude do princípio da legalidade, não há de se falar em proibição do abuso do direito, nos casos que poderiam

ser alcançados "por uma adequada elaboração da legislação que disciplina a obrigação tributária". Neste sentido, no caso do *Treaty Shopping*, como veremos no próximo capítulo, é perfeitamente possível o seu combate através de medidas bilaterais. Por este motivo, é descabida a aplicação da figura do abuso de direito à hipótese.

Não há, tampouco, que se falar em uma "cláusula geral anti-abuso". Tal idéia se aproxima muito, a nosso ver, do "princípio anti-abuso". No entanto, em vez de se buscar a sua base nos PDGRNC, pretende-se encontrar uma "cláusula não escrita", no próprio acordo de tributação, que impediria o *Treaty Shopping*. Negando tal possibilidade, fundamentando-se no princípio da legalidade e da tipicidade ("Bestimmtheit"), encontramos Piltz (1986/13), que se manifesta, com o apoio de Kraft (1991/19), no sentido de que considerar a hipótese do *Treaty Shopping* dentro de um acordo de tributação seria ultrapassar o limite da interpretação possível de suas palavras (*über den möglichen Wortsin der DBA hinausgeht*). Igualmente negando a existência de uma "cláusula não-escrita", veja-se a posição de Diehl (Gaddum, Hofmann *et alii*, 1985/71) e Lang (1991/56-57).

Conforme Farkholz (1985/53) a idéia de uma "cláusula não escrita", contra a evasão fiscal, pode ser aceita. No entanto, seus pressupostos não de ser muito restritos. Neste sentido, o autor diz que, na prática, não consegue lembrar-se de nenhum caso, no qual uma estrutura criada pelo contribuinte tenha sido desconsiderada, com base em semelhante cláusula. Também Becker (Gaddum, Hofmann *et alii*, 1985/74-75) se manifesta pela existência de uma "cláusula não escrita", mas cujos pressupostos não de ser muito restritos (Vogel, 1985 a 263). Esta opinião é, também, ratificada por Mössner (Vogel, 1985 a 270). Ainda mais limitativa é a opinião de Hofmann (Gaddum, Hofmann *et alii*, 1985/76-77), que pretore que sequer se fale em uma "cláusula não-escrita", já que, na sua opinião, o único caso em que não se poderiam conceder os benefícios do acordo (sem que houvesse exceção expressa) seria o de uma manipulação fraudulenta (*betrügerische Manipulation*).

Concluímos, portanto, que, atualmente, ainda não é possível se falar na existência de um PDGRNC, cujo conteúdo abrangeria uma hipótese de *Treaty Shopping*. Do mesmo modo, não se pode aceitar a existência de uma "cláusula não escrita" com igual teor. Por outro lado, não afastamos a possibilidade de existência de um

63. Cf. *supra* p. 64.

64. Cf. *supra* p. 68.

65. Cf. *supra* item 2.1.3.

66. Cf. *supra* p. 134.

67. Cf. *supra* p. 120.

“princípio anti-abuso”, de aplicação bastante restrita, posto que somente seria válido para os raros casos em que se verifica uma convergência nos diversos sistemas jurídicos nacionais. O que não é possível, atualmente, é afirmar-se que existe um PDGRNC, que impeça a prática do *Treaty Shopping*, por considerá-lo abusivo.

Não é demais, para ratificar este entendimento, mencionar que a própria OCDE (1987/101) reconhece que o *Treaty Shopping* somente pode ser combatido no caso de se incluir uma cláusula de salvaguarda, no texto do acordo, sob pena de não se poder deixar de se concederem os benefícios, com base no princípio do *pacta sunt servanda*:

“43. Existing conventions may have clauses with safeguards against the improper use of their provisions. Where no such provision exist, treaty benefits will have to be granted under the principle of *pacta sunt servanda* even if considered to be improper.”

3.3 Conclusões

1. No presente capítulo, estudou-se o *Treaty Shopping* num tratamento global, i.e., questionou-se a possibilidade da existência, no direito internacional público, de um princípio geral de direito reconhecido pelas nações civilizadas (PDGRNC), cujo conteúdo alcançaria a proibição do *Treaty Shopping*.

1.1 Serviu de base para a nossa análise, a doutrina de Vogel, que se refere a um “princípio anti-abuso”, válido para todos os acordos de bitributação e que determinaria que os benefícios destes não alcançariam as hipóteses de abuso.

2. Constatamos que um PDGRNC pode ser extraído, na doutrina do direito internacional público, por dois métodos, discutidos e testados separadamente.

2.1 Pelo primeiro método, o PDGRNC é buscado na própria doutrina e jurisprudência do direito internacional público, onde deve ser reconhecido de maneira generalizada, como princípio formador dos próprios fundamentos desta ordem jurídica.

2.2 O método indutivo parte da análise concreta. Neste sentido, um PDGRNC deveria ser encontrado no direito comparado, a partir do teste de sua presença em diversos sistemas nacionais.

3. Concluímos que, caso existisse, efetivamente, um PDGRNC, cujo conteúdo incluisse a hipótese de abuso do direito, na forma

do *Treaty Shopping*, este seria aplicável aos acordos de bitributação, posto não se tratar de uma fonte secundária do direito internacional (embora seja de aplicação geral e, enquanto tal, não prevaleça sobre disposição específica dos acordos internacionais).

4. Na busca do PDGRNC, pelo primeiro método acima discutido, concluímos que a boa-fé e seu corolário, a proibição do abuso de direito, são geralmente reconhecidos como PDGRNC.

4.1 Entretanto, ficou claro que o abuso de direito, tal como concebido pelo direito tributário, não se confunde com o princípio da boa-fé, visto que este exige um pressuposto subjetivo, enquanto no direito tributário, o que é relevante para caracterizar o abuso é o seu elemento objetivo.

4.2 Além disso, a proibição do abuso, no campo da doutrina e jurisprudência de direito internacional, parte do pressuposto de um abuso praticado pelo Estado, numa relação de coordenação (entre iguais), e não de subordinação (Estado x particular).

4.3 Por estes motivos, concluímos que a doutrina do direito internacional que reconhece o PDGRNC referente à proibição de abuso não cogita da hipótese examinada no direito tributário.

4.4 Recusamos, pois, a existência de um PDGRNC referente ao abuso do direito, no direito tributário internacional, a partir da análise da doutrina.

5. Na análise pelo método indutivo, constatamos uma tendência geral à proibição do abuso, no direito tributário.

5.1 Entretanto, o conceito de abuso é bastante variável, havendo diversos sistemas, entre os quais o do Brasil, nos quais somente os casos de fraude e simulação é que são motivo para a recusa da forma adotada pelo contribuinte.

5.2 Deste modo, se existe um PDGRNC ou uma “cláusula não-escrita”, referente ao abuso no direito tributário, seu alcance é bastante restrito, atualmente, não abrangendo a hipótese de *Treaty Shopping*.

5.3 Concluímos que, atualmente, o direito internacional público não oferece um PDGRNC que impeça a prática do *Treaty Shopping*.